UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

10 päivänä lokakuuta 2013*

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 13 artiklan C kohta ja 20 artikla — Kiinteän omaisuuden luovutus — Oikeus verotuksen valitsemiseen — Vähennysoikeus — Vähennysten oikaiseminen — Arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavien summien kantaminen — Verovelvollinen — Verovelvollinen, joka on muu kuin tämän vähennyksen alun perin tehnyt verovelvollinen ja joka ei ole ollut mukana vähennyksen taustalla olevassa verollisessa liiketoimessa

Asiassa C-622/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 28.10.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

Pactor Vastgoed BV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.4.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Pactor Vastgoed BV, edustajanaan belastingadviseur M. van de Leur,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään J. Langer, C. Wissels ja M. Bulterman,

— Irlanti, asiamiehenään E. Creedon, avustajanaan C. Toland, BL,

— Suomen hallitus, asiamiehenään M. Pere,

— Euroopan komissio, asiamiehinään G. Wils ja L. Lozano Palacios,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

kuultuaan julkisasiamiehen 30.5.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 20 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja Pactor Vastgoed BV (jäljempänä Pactor Vastgoed) ja jossa on kyse mainitulle yhtiölle annetusta liikevaihtoveroa (jäljempänä arvonlisävero) koskevasta jälkiverotuspäätöksestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

   Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta.

   ’Rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

– –

4 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata.”

5 Direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

– –

b) edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.”

6 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan[,]

a) arvonlisäver[o]n, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

7 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

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

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta eikä 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneen käyttöön ottamisen osalta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien sekä varkauden osalta.

– –

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen: ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jälkimmäisessä tapauksessa olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä investointitavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

– –

— toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty,

— sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

– –”

8 Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan:

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvolliset, jotka suorittavat verollisia liiketoimia – – Jäsenvaltiot voivat myös määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen vastuuseen yhteisvastuullisesti veron maksamisesta;

– –”

9 Direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.”

10 Luvan antamisesta Alankomaiden kuningaskunnalle soveltaa kuudennen direktiivin 77/388 21 artiklan 1 kohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä 19.7.1988 tehdyn neuvoston päätöksen 88/498/ETY (EYVL L 269, s. 54), joka tehtiin kyseisen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan nojalla, 1 artiklassa määrätään, että poiketen siitä, mitä kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, Alankomaiden kuningaskunnalle annetaan lupa soveltaa mainitun direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdassa tarkoitetun verotuksen valintaoikeuden yhteydessä kyseisen 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin säännöstä, jolla ostaja määrätään velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa.

11 Päätös 88/498 kumottiin direktiivin 77/388 muuttamisesta tiettyjen arvonlisäveron kantamisen yksinkertaistamiseen ja veropetosten tai veron kiertämisen estämiseen tähtäävien toimenpiteiden osalta sekä tiettyjen poikkeuslupapäätösten kumoamisesta 24.7.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/69/EY (EUVL L 221, s. 9) siten, että kumoaminen tuli voimaan 1.1.2008.

Alankomaiden oikeus

12 Liikevaihtoverolain (Wet op de omzetbelasting), joka annettiin 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasiaan (jäljempänä vuoden 1968 laki), 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Yleisellä hallintotoimella säädettävin edellytyksin vapautetaan verosta seuraavat:

a) kiinteän omaisuuden ja sitä koskevien oikeuksien luovutus, paitsi:

1) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa tai korkeintaan kaksi vuotta ensimmäisen käyttöönoton jälkeen sekä rakennusmaan luovutus;

2) muut luovutukset kuin 1 kohdassa tarkoitetut luovutukset henkilöille, jotka käyttävät kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, jotka antavat oikeuden veron täyteen tai lähes täyteen vähentämiseen 15 §:n nojalla, sillä edellytyksellä, että elinkeinonharjoittaja, joka on luovuttajana, ja henkilö, jolle luovutus tapahtuu, ovat luovutusta koskevan notaarin asiakirjan mukaan valinneet näin tai muussa tapauksessa ovat yhdessä tehneet tätä koskevan hakemuksen tarkastajalle ja noudattavat muilta osin ministeriön päätöksessä vahvistettavia edellytyksiä;

– –

13 Lain 12a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos 11 §:n 1 momentin a kohdan 2 alakohdan poikkeusta on käytetty perusteettomasti, koska luovutuksen vastaanottaja ei käytä kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, jotka 15 §:n nojalla oikeuttavat veron täyteen tai lähes täyteen vähentämiseen, vero, jonka luovutuksen suorittaja on 15 §:n nojalla vähentänyt kyseisen luovutuksen yhteydessä, kannetaan jälkikäteen luovutuksen vastaanottajalta.”

14 Lain 12 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yleisellä hallintotoimella määriteltävissä tapauksissa ja tällaisella toimella tai sellaisen nojalla vahvistettavien sääntöjen mukaisesti vero kannetaan sen varmemmaksi kantamiseksi luovutuksen tai palvelun vastaanottajalta.”

15 Liikevaihtoverosta vuonna 1968 tehdyn täytäntöönpanopäätöksen (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) 24ba §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. [Vuoden 1968 lain] 12 §:n 5 momentissa tarkoitetun kaltaisiksi tapauksiksi määritellään myös tapaukset, joissa

a) kiinteä omaisuus tai sitä koskeva oikeus luovutetaan [vuoden 1968 lain] 11 §:n 1 momentin a kohdan 2 alakohdan mukaisesti.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

16 Eräs yritys (jäljempänä luovuttaja) luovutti 5.1.2000 kiinteää omaisuutta Pactor Vastgoedille, joka luovuttajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti valitsi verotuksen luovutuksen osalta vuoden 1968 lain 11 §:n 1 momentin a kohdan 2 alakohdan nojalla.

17 Kyseinen luovuttaja oli hankkinut mainitun omaisuuden muutamaa vuotta aikaisemmin ja oli myös valinnut verotuksen hankinnan osalta. Luovuttaja oli tuolloin vähentänyt häneltä kannetun arvonlisäveron.

18 Pactor Vastgoed vuokrasi kyseisen omaisuuden vuoden 2000 huhtikuusta lähtien. Liiketoimi vapautettiin arvonlisäverosta.

19 Pactor Vastgoed myi sitten saman omaisuuden ja luovutti sen vuoden 2000 heinäkuun alussa. Luovutus vapautettiin arvonlisäverosta.

20 Koska Alankomaiden veroviranomaiset katsoivat, että luovutus Pactor Vastgoedille ei täyttänyt vuoden 1968 lain 11 §:n 1 momentin a kohdan 2 alakohdassa säädettyjä edellytyksiä ja että luovutus olisi siis pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta, ne päättivät mainitun lain 12a §:n nojalla kantaa kyseiseltä yhtiöltä

arvonlisäveroa jälkikäteen ajanjaksolta 1.1.–31.12.2000 määrän, joka vastasi summaa, joka oli maksettava sen johdosta, että oikaistiin arvonlisäveron vähennys, jonka luovuttaja oli tehnyt hankkiessaan myöhemmin Pactor Vastgoedille luovutetun kiinteän omaisuuden.

21 Pactor Vastgoed vaati jälkiverotuspäätökseen oikaisua.

22 Koska oikaisuvaatimus hylättiin, Pactor Vastgoed nosti hylkäyspäätöksestä kanteen Rechtbank te s-Gravenhagessa.

23 Kanteenkin tultua hylätyksi Pactor Vastgoed haki Rechtbank te s-Gravenhagen ratkaisuun muutosta Gerechtshof te s-Gravenhagelta, joka kumosi ratkaisun ja kyseiselle yhtiölle annetun jälkiverotuspäätöksen.

24 Staatssecretaris van Financiën teki kassaatiovalituksen Gerechtshof te s-Gravenhagen tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

25 Tässä asiayhteydessä Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sallitaanko kuudennessa direktiivissä se, että jos alun perin tehty arvonlisäveron vähennys oikaistaan kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti siten, että vähennetty määrä on maksettava kokonaan tai osittain takaisin, tämä määrä kannetaan muulta kuin vähennyksen aiemmin tehneeltä verovelvolliselta, erityisesti – kuten [vuoden 1968 lain] 12a §:ää sovellettaessa – siltä, jolle kyseinen verovelvollinen on luovuttanut hyödykkeen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta.

27 Aluksi on muistutettava, että Alankomaiden kuningaskunta on yhtäältä käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa säädettyä mahdollisuutta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta, ja toisaalta saanut direktiivin 27 artiklan nojalla neuvostolta luvan soveltaa direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetystä poiketen kyseisen 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa tarkoitetun verotuksen valintaoikeuden yhteydessä säännöstä, jolla ostaja määrätään velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa.

28 Tässä asiayhteydessä on käynyt niin, että pääasiassa kyseessä olevat kiinteän omaisuuden luovutukset ovat olleet verollisia ja näitä luovutuksia koskevan arvonlisäveron on maksanut luovuttaja ja sitten Pactor Vastgoed.

29 Pääasia koskee sitä, voivatko Alankomaiden veroviranomaiset vaatia, että arvonlisäveron vähennyksen, jonka luovuttaja on tehnyt hankkiessaan kyseisen ja myöhemmin Pactor Vastgoedille luovutetun kiinteän omaisuuden, oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan viimeksi mainitulta.

30 Tässä yhteydessä on huomattava, ettei kuudennessa direktiivissä ole mitään nimenomaista mainintaa verovelvollisesta, jonka on maksettava arvonlisäveron vähennyksen oikaisusta johtuvat verovelat.

31 Tästä ei kuitenkaan voida päätellä, että jäsenvaltiot voisivat direktiivin 13 artiklan C kohdan jälkimmäisen alakohdan ja 20 artiklan 1 kohdan nojalla vahvistamissaan yksityiskohtaisissa säännöissä päättää vapaasti, kenen verovelvollisen on maksettava arvonlisävero kyseisessä asiayhteydessä.

32 Arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavien summien maksamiseen velvollisen henkilön osoittaminen ei nimittäin merkitse mainituissa säännöksissä tarkoitettua ”yksityiskohtaista sääntöä” vaan – kuten direktiivin 21 artiklasta ilmenee – tällä samalla direktiivillä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän aineellista sääntöä.

33 Tästä on palautettava mieleen, että kuudennessa direktiivissä säädetty oikaisumekanismi kuuluu erottamattomana osana direktiivillä perustettuun arvonlisäveron vähennysjärjestelmään (ks. asia C-234/11, TETS Haskovo, tuomio 18.10.2012, 30 kohta ja asia C-257/11, Gran Via Moineşti, tuomio 29.11.2012, 39 kohta).

34 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan vähennysten oikaisemista koskevilla direktiivin säännöillä nimittäin 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. Direktiivin tavoitteena on siten luoda näillä säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin käyttämisen välille (ks. asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 57 kohta; em. asia TETS Haskovo, tuomion 31 kohta ja em. asia Gran Via Moineşti, tuomion 38 kohta).

35 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

36 Tätä säännöstä on tulkittava siten, että jos verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys oikaistaan, kyseisen verovelvollisen on maksettava oikaisemisen johdosta maksettavat summat.

37 Päinvastainen tulkinta, jonka mukaan tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskevan arvonlisäveron vähennyksen oikaisu voisi rasittaa muuta verovelvollista kuin kyseisen luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottajaa, ei sopisi yhteen tämän tuomion 34 kohdassa mainittujen kuudennen direktiivin vähennysten oikaisemista koskevien tavoitteiden kanssa.

38 Tässä yhteydessä on huomattava, että direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on velvollinen maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen liiketoimen (ks. asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok., s. I-1991, 23 kohta). Lisäksi on niin, että – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 ja 68 kohdassa – mainitussa artiklassa luetellaan tyhjentävästi tapaukset, joissa muu henkilö kuin kyseinen verovelvollinen voi olla velvollinen maksamaan veroa.

39 Pääasiassa kyseessä oleva tilanne ei kuitenkaan vastaa yhtäkään näistä tapauksista. Tässä yhteydessä on todettava, että – toisin kuin Alankomaiden hallitus on väittänyt – mainitussa säännöksessä jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta määrätä muu henkilö kuin verovelvollinen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta ei voida tulkita siten, että siinä annettaisiin mahdollisuus määrätä kyseiselle henkilölle itsenäinen veronmaksuvelvollisuus.

40 Lisäksi on niin, että tapauksissa, jotka koskevat pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia kiinteän omaisuuden peräkkäisiä luovutuksia, siitä, että yksi kyseessä olevista verovelvollisista ei ole luovutuksen, jossa tämä verovelvollinen on ollut mukana, yhteydessä noudattanut kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan jälkimmäisessä alakohdassa tarkoitettuja valintaoikeuden käyttöä

koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, ei voi seurata, että mainittu verovelvollinen velvoitetaan maksamaan verovelka, joka johtuu siitä, että oikaistaan arvonlisäveron vähennys, jonka toinen verovelvollinen on tehnyt kyseisistä luovutuksista yhden, jossa ensin mainittu verovelvollinen ei ole ollut mukana, osalta.

41 Tällaisessa tilanteessa nimittäin vähennysten oikeellisuus ja arvonlisäveron neutraalisuus, jotka vähennysten oikaisemista koskevilla säännöillä pyritään varmistamaan, vaarantuisivat.

42 Alankomaiden hallituksen mielestä olisi epäoikeudenmukaista, jos kiinteää omaisuutta luovuttanut verovelvollinen joutuisi maksamaan tällaisen omaisuuden hankinnan yhteydessä tekemänsä arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat, vaikka henkilö, jolle kyseinen verovelvollinen on omaisuuden luovuttanut, on ilmoittanut käyttävänsä omaisuutta verollisiin liiketoimiinsa; tällaisesta tilanteesta on todettava, kuten julkisasiamieskin on todennut ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa, että vaikka jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan jälkimmäisen alakohdan mukaisesti rajoittaa valintaoikeuden laajuutta ja niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, ne eivät voi kyseistä mahdollisuutta käyttäessään asettaa verovelvolliselle velvoitteita, joilla ylitetään se, mikä on unionin arvonlisävero-oikeuden perusteella sallittua.

43 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 84 kohdassa, pääasiassa on niin, että kyseinen luovuttajan tilanne johtuu Alankomaiden oikeuden säännöksistä, joissa verotuksen valinnut kiinteän omaisuuden ostaja velvoitetaan käyttämään tätä omaisuutta verollisiin liiketoimiinsa.

44 Siitä Alankomaiden hallituksen argumentista, jonka mukaan vuoden 1968 lain 12a §:n tarkoituksena on kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdan mukaisesti estää se, ettei oikaisuista aiheudu perusteetonta hyötyä, on samoin todettava, että koska yhtäältä – kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee – pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden luovutus luovuttajan ja Pactor Vastgoedin välillä on vapautettu arvonlisäverosta taannehtivasti 5.1.2000 alkaen ja koska toisaalta kyseistä luovutusta koskeva Pactor Vastgoedin maksama ja vähentämä arvonlisävero on peruutettu, tämä yhtiö ei ole saanut 20 artiklan 4 kohdassa tarkoitettua ”perusteetonta hyötyä”. Niinpä Pactor Vastgoed ei voi mainitun säännöksen perusteella olla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, joka on maksettava siksi, että oikaistaan vähennys, jonka luovuttaja on tehnyt sellaisen toisen liiketoimen yhteydessä, jossa kyseinen yhtiö ei ole ollut mukana, eli luovuttajan alun perin toteuttaman kyseisen kiinteän omaisuuden hankinnan yhteydessä.

45 Lopuksi on todettava, että päätöksen 88/498, jolla on annettu Alankomaiden kuningaskunnalle lupa soveltaa kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetystä poiketen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohdassa tarkoitetun verotuksen valintaoikeuden yhteydessä säännöstä, jonka nojalla ostajasta tulee velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, tarkoituksena ei ole se, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat maksaisi muu kuin kyseisen vähennyksen tehnyt verovelvollinen, vaan se, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kiinteän omaisuuden luovutuksen yhteydessä tätä luovutusta koskevan arvonlisäveron maksaa ja vähentää yksi ja sama verovelvollinen eli kyseisen omaisuuden ostaja.

46 On siis niin, että vaikka pääasian osalta päätös 88/498 on mahdollistanut sen, että luovuttaja ja myöhemmin Pactor Vastgoed ovat kyseisen kiinteän omaisuuden ostajina velvollisia maksamaan kyseessä olevia hankintoja koskevan arvonlisäveron, sillä ei voida perustella sitä, että Pactor Vastgoed vastaisi summista, jotka on maksettava siksi, että oikaistaan arvonlisäveron vähennys, jonka luovuttaja on tehnyt sellaisen liiketoimen yhteydessä, jossa kyseinen yhtiö ei ole ollut mukana, eli luovuttajan alun perin toteuttaman kyseisen kiinteän omaisuuden hankinnan yhteydessä.

47 Ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta.

Allekirjoitukset