Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
19 päivänä huhtikuuta 2018 [1]

Asia C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
vastaan
Gmina Ryjewo

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Investointitavaran hankinta – Investointitavaran käyttötarkoituksen määrittäminen ajankohtana, jolloin sen käyttö liiketoiminnassa on vielä epävarmaa – Alkuperäinen käyttö (viranomaisen toimivaltaan kuuluvassa) toiminnassa, joka ei oikeuta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen – Myöhempi käyttö verollisessa toiminnassa (käyttötarkoituksen muutos) – Ostoihin sisältyvän veron jälkikäteinen vähentäminen vähennysten oikaisun kautta

I. Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen on päätettävä, voidaanko ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähentää jälkikäteen oikaisemalla myös silloin, kun verovelvollinen ei ole hankintahetkellä nimenomaisesti kohdentanut tavaraa yritykseensä siitä syystä, että tavaran myöhempi käyttötarkoitus ei ollut vielä sillä hetkellä konkreettisesti ennakoitavissa. Tämä kysymys koskee [2] kuntaa, joka oli tavaran hankintahetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi mutta on ottanut sanotun tavaran vasta neljä vuotta myöhemmin (kuitenkin vähennysten oikaisukauden aikana) käyttöön verollisessa toiminnassa.

2. Käänteisessä aikajärjestyksessä kunnan vähennysoikeus olisi ollut kiistaton. Tällainen vähennys olisi oikaistu myöhemmin verottamalla omaan käyttöön ottamista. Voiko verovelvollisen arvonlisäverotaakka riippua investointitavaran käyttöönoton ajallisesta järjestyksestä?

3. Kun luonnollinen henkilö on hankkinut tavaran ainoastaan yksityiseen käyttöön, unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössä, joka pohjautuu tuomioon Lennartz, [3] ottanut kielteisen kannan vähennysoikeuteen silloinkin, kun tavaraa on myöhemmin ryhdytty käyttämään liiketoiminnassa. Koska lainsäädäntö on kuitenkin muuttunut, on tarpeen ratkaista, voidaanko tätä oikeuskäytäntöä jatkaa. Sovelletaanko sanottua oikeuskäytäntöä myös, kun tavaran hankintahetkellä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity kunta ei ollut nimenomaisesti kohdentanut tavaraa sille viranomaisen ominaisuudessa kuuluvaan toimialaan? Onko merkitystä sillä, että kunta voi vapautua arvonlisäverovelvollisuudesta ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa säädetyin edellytyksin?

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Samankaltaisia menettelyjä: määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) ja tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

II. Oikeudellinen kehys

A. Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY[4] (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 13 artiklassa säädetään edellytyksistä, joiden täyttyessä julkisoikeudellisia yhteisöjä ei pidetä verovelvollisina:

”1. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä. – –”

5. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaan sisältyy seuraava säännös:

”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; – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 184 artikla koskee alun perin tehdyn vähennyksen oikaisua:

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetään oikaisukaudesta:

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

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

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

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

4 EUVL 2006, L 347, 11.12.2006, s. 1.

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

B. Puolan oikeus

9. Puolan tavaroista ja palveluista perittävästä verosta annetun lain (jäljempänä arvonlisäverolaki) [5] 15 §:ssä määritellään verovelvolliset henkilöt seuraavasti:”1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien luonnonvarojen hyödyntäminen, maataloustoiminta ja vapaiden ammattien harjoittaminen. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden ja aineettomien oikeuksien hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

6. Verovelvollisia eivät ole viranomaiset ja elimet, jotka erityisten säännösten nojalla suorittavat viranomaisille tehtäviä, joita varten ne on perustettu, lukuun ottamatta yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia liiketoimia.”

10. Arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluita käytetään verollisiin liiketoimiin, 15 §:ssä mainituilla verovelvollisilla on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä vero suoritettavan veron määrästä, tämän rajoittamatta 114 §:n, 119 §:n 4 momentin, 120 §:n 17 ja 19 momentin ja 124 §:n soveltamista.”

11. Arvonlisäverolain 91 §:ssä on seuraavat säännökset vähennysten oikaisemisesta:

”2. Sellaisten tavaroiden ja palveluiden osalta, jotka verovelvolliseen sovellettavien tuloveroa koskevien säännösten nojalla luetaan poistokelpoiseen aineelliseen tai aineettomaan käyttöomaisuuteen, sekä vastaavasti käyttöomaisuuteen luettavien kiinteistöjen ja kiinteään omaisuuteen liittyvien pysyvien käyttöoikeuksien – – osalta verovelvollisen on suoritettava 1 momentissa tarkoitettu oikaisu viiden seuraavan vuoden kuluessa sekä, kiinteistöjen ja kiinteistöihin liittyvien pysyvien käyttöoikeuksien osalta, kymmenen vuoden kuluessa, käyttöönottovuodesta laskettuna.

– –

7. Edellä 1–6 momenttia sovelletaan vastaavasti, kun verovelvollisella ei ollut – – oikeutta vähentää käyttämiinsä tavaroihin tai palveluihin sisältyvää veroa täysimääräisesti ja oikeus vähentää tähän tavaraan tai palveluun sisältyvä vero on myöhemmin muuttunut.”

5 Ustawa o podatku od towarów i usług 11.3.2004 (yhtenäinen teksti, Dz.U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054 muutoksineen).

III. Pääasia

12. Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee sitä, onko Gmina Ryjewolla (Ryjewon kunta, Puola) oikeus vähentää investointimenoihinsa sisältyvä vero jälkikäteen tietyn prosenttiosuuden suuruisena oikaisumenettelyn kautta. Perusteena on se, että Ryjewon kunta rakennutti kunnallisen kulttuuritalon, jota käytettiin aluksi viranomaistarkoituksiin. Rakentamiskustannuksiin sisältyi myös arvonlisävero.

13. Ryjewon kunta oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi rakennushetkellä, ja se oli myös toimittanut tähän liittyvät veroilmoitukset. Menoihin sisältyvää veroa ei kuitenkaan vähennetty heti, koska kulttuuritaloa ei käytetty verolliseen liiketoimintaan. Valmistunutta kulttuuritaloa ei myöskään nimenomaisesti luokiteltu Ryjewon kunnan ”yritykseksi”.

14. Neljä vuotta valmistumisen jälkeen kulttuuritalon käyttötapaa muutettiin siten, että Ryjewon kunta ryhtyi käyttämään sitä myös verollisiin liiketoimiin. Ryjewon kunnan käsityksen mukaan sillä on kulttuuritalon vastikkeellisen vuokraustoiminnan alkamisesta lähtien oikeus vähentää rakentamiskustannuksiin liittyviin laskuihin sisältyvä vero osittain monivuotisella oikaisulla arvonlisäverolain 91 §:n 7 ja 7a momentin sekä 91 §:n 1 ja 2 momentin nojalla.

15. Veroviranomainen katsoi kuitenkin, että Ryjewon kunnalla ei ole oikeutta vähentää kulttuuritalon rakennus- ja käyttömenoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Valtiovarainministerin antaman päätöksen mukaan Ryjewon kunnan investointitarkoituksiin – rakennettu kulttuuritalo oli tarkoitus luovuttaa vastikkeettomasti kunnan kulttuurikeskukselle – hankkimia tavaroita ja palveluita ei ole tarkoitettu liiketoimintaan ja Ryjewon kunta ei näin ollen ole toiminut arvonlisäverovelvollisena. Investointitavaran myöhempi käyttö liiketoimiin ei tarkoita sitä, että Ryjewon kunta olisi hankintahetkellä toiminut verovelvollisena.

16. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin päätyi asiassa toiselle kannalle. Asiassa esitetyt tosiseikat eivät sulje pois sitä, että Ryjewon kunnalla on investointitarkoituksiin hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostohetkellä ollut aikomus käyttää niitä myöhemmin liiketoimiin. Tuomioistuin katsoi, että vaikka verovelvollinen käytti hankittuja tavaroita ja palveluja alun perin verottomiin tarkoituksiin, vähennysoikeus säilyy, mikäli sanottujen tavaroiden ja palvelujen käyttötarkoitus myöhemmin muuttuu ja niitä ryhdytään käyttämään verollisiin liiketoimiin.

17. Valtiovarainministeri valitti voivodikunnan hallintotuomioistuimen päätöksestä. Asiassa sittemmin toimivaltainen Puolan ylin hallintotuomioistuin on sittemmin pannut vireille ennakkoratkaisupyyntömenettelyn.

IV. Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Puolan ylin hallintotuomioistuin) on esittänyt unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kunnalla arvonlisäverodirektiivin 167, 168 ja 184 ja sitä seuraavien artiklojen nojalla sekä neutraalisuuden periaate huomioiden oikeus vähentää investointimenoihin sisältyvä vero (tekemällä oikaisu), kun

– valmistettua (hankittua) investointitavaraa on käytetty aluksi muihin kuin verollisiin tarkoituksiin (kunnan toimivaltaan kuuluvien viranomaistehtävien suorittamiseen),

– mutta investointitavaran käyttötarkoitus on muuttunut ja kunta käyttää sitä nyt myös verollisiin liiketoimiin?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä se, ettei kunta ole todennut investointitavaran valmistus- tai hankintahetkellä nimenomaisesti, että se aikoo tulevaisuudessa käyttää sanottua tavaraa verollisiin liiketoimiin?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkityksellistä se, että investointitavaraa käytetään sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin (viranomaistehtävien suorittamiseen) eikä konkreettisia investointimenoja voida objektiivisesti kohdistaa yhteen edellä mainituista liiketoimien ryhmästä?”

19. Ryjewon kunta, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet käsiteltävässä asiassa kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle. Suullisessa käsittelyssä 11.1.2018 olivat edustettuina Ryjewon kunta, Puolan verohallinto, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio.

V. Oikeudellinen arviointi

20. Kysymyksiä voidaan tarkastella yhdessä; niillä kaikilla pyritään päättelemään, onko kunnalla jälkikäteen oikeus suhteelliseen vähennykseen oikaisumenettelyn kautta, kun rakennetun kulttuuritalon käyttötarkoitus on muuttunut ja kunta käyttää sitä nyt verollisten palvelujen tuottamiseen.

A. Arvonlisäverodirektiivin 168 artikla neutraalisuuden periaatteen osoituksena

21. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a kohdan mukaan verovelvollisella on oikeus – siltä osin kuin tavaroita käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin – vähentää arvonlisävero tavaroista, jotka toinen verovelvollinen luovuttaa tälle. Nämä vähennysoikeuden edellytykset täyttyvät käsiteltävässä tapauksessa.

22. Mikäli vähennysoikeus evättäisiin, arvonlisävero jäisi rasittamaan tavaran verollista käyttöä. Tämä on selvästi ristiriidassa arvonlisäverolainsäädännön neutraalisuuden periaatteen kanssa. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan varmistaa verotuksen täydellinen neutraalisuus kaikessa liiketoiminnassa sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, mikäli sanottu toiminta itsessään on arvonlisäverollista.[6] Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverolainsäädännön neutraalisuuden periaate edellyttää siten, että valtion lukuun veroja keräävä yritys on vapautettava lopullisesta arvonlisäverorasituksesta,[7] mikäli yritystoiminnan (lähtökohtaisena) tavoitteena on verollisten liiketoimien harjoittaminen.[8] Tästä on kyse käsiteltävänä olevassa tapauksessa.

23. Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustana oleva verotuksen neutraalisuus on esteenä verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan kaksinkertaiselle verotukselle.[9] Mikäli verovelvollista ei vapauteta tavaran hankintamenoon sisältyvästä arvonlisäverosta, vaikka sanottua tavaraa käytetään verollisessa liiketoiminnassa, seurauksena on kaksinkertainen verotus. Myös tämä seikka puoltaa mahdollisuutta vähentää vero jälkikäteen käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa.

6 Tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 38 kohta); tuomio 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 3.3.2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 14.2.1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta).

7 Tuomio 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, 25 kohta) ja tuomio 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, 39 kohta).

8 Ks. tuomio 13.3.2014 Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, 41 kohta); tuomio 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, 51 kohta); tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 57 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, 42 kohta).

9 Tuomio 2.7.2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, 40 kohta); ks. tähän liittyen myös tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 42 kohta) ja tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 46 kohta).

24. Kun muuttunut oikeustila otetaan huomioon, jälkikäteistä vähennysoikeuden käyttöä koskeva unionin tuomioistuimen aikaisempi oikeuskäytäntö ei välttämättä ole enää esteenä tälle johtopäätökselle, joka on yhdenmukainen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

B. Arvonlisäverodirektiivin 167 artikla poikkeuksena neutraalisuuden periaatteesta?

1. Kuudennen direktiivin 20 artiklan tulkinta aikaisemmassa oikeuskäytännössä

25. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY [10] 20 artiklan 2 kohtaa tulkitessaan unionin tuomioistuin on katsonut, että oikeutta vähennykseen ei ole, kun henkilö hankkii tavaran alun perin yksityisiin tarkoituksiin ja vasta myöhemmin ryhtyy käyttämään sanottua tavaraa liiketoiminnassa. [11] Unionin tuomioistuin on ulottanut tämän – ei täysin kiistattoman [12] – oikeuskäytännön koskemaan nimenomaisesti myös julkisoikeudellisia yhteisöjä. [13]

26. Unionin tuomioistuin kuitenkin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että henkilö, joka hankkii tavaroita 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisena myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tässä liiketoiminnassa. [14] Tavaran 23 kuukautta kestävä yksityinen käyttö ei estänyt arvonlisäveron täysimääräistä vähentämistä. [15] Tässä tapauksessa henkilö oli kuitenkin hankintahetkellä ilmaissut tarkoituksensa käyttää tavaraa myöhemmin liiketoiminnassa (kohdentamispäätös).

27. On myös ratkaisuja, joissa jälkikäteinen vähennysoikeus on evätty. [16] Kaikki nämä ratkaisut koskevat kuitenkin kuudenteen direktiiviin 77/388 pohjautuvaa oikeustilaa, joka edeltää arvonlisäverodirektiivin voimaantuloa. Kuudennen direktiivin 77/388 20 artiklan 2 kohdassa säädetään nimenomaisesti, että vähennysten oikaisu perustuu vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen. Näin ollen on ymmärrettävää, että unionin tuomioistuin julkisasiamies Jacobsin [17] vastakkaisesta näkemyksestä huolimatta on päätynyt sille kannalle, että käsiteltävän asian kaltaisissa tilanteissa oikeutta kuudennen direktiivin 77/388 20 artiklan mukaiseen jälkikäteiseen vähentämiseen ei ole. [18]

10 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1). Siinä säädetään seuraavaa: ”Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.”

11 Tuomio 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, 17 kohta); tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 44 kohta); tuomio 6.5.1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, 17 kohta) ja tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 8, 9 ja 17 kohta).

12 Perusteellisesta kritiikkistä ks. Stadie, H. teoksessa Rau ja Dürrwächter (toim.), *UStG*, 15 §:n huomautukset, 1860 kohta ja sitä seuraavat kohdat (tila: 170. julkaisu – tammikuu 2017).

13 Tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, 39 ja 40 kohta).

14 Tuomio 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, 31 kohta); tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 44 ja 52 kohta) ja tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 14 kohta).

15 Tuomio 19.7.2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, 27 kohta).

16 Tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) ja tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus asiassa Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, 89 ja 90 kohta).

18 Tuomio 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, 44 kohta).

2. Vähennysoikeuden syntymisen ajankohta

28. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö perustuu tältä osin arvonlisäverodirektiivin 167 artiklaan. Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.[19] Unionin oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus riippuu ratkaisevasti siitä, missä ominaisuudessa henkilö tänä ajankohtana toimii.[20] Oikeus vähennykseen syntyy, kun luovutus tapahtuu (arvonlisäverodirektiivin 63 artikla); näin ollen ratkaisevana on pidettävä tavaran hankintahetkeä.

29. Toisaalta vähennysoikeutta ei synny, jos verovelvollinen ei käytä tavaraa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaiseen liiketoimintaan vaan käyttää sitä yksityiseen tarkoitukseen.[21] Arvonlisäverodirektiivin 167 ja 9 artiklan yhteisen tarkastelun seurauksena on, että vasta myöhempänä ajankohtana verovelvolliseksi tulevalla henkilöllä, joka käyttää yksityisesti hankittua tavaraa vastaavasti myöhemmin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettuun liiketoimintaan, ei unionin tuomioistuimen mukaan ole oikeutta vähentää veroa jälkikäteen.

30. Kun henkilö sen sijaan hankkii tavaran verovelvollisena, hän voi vähentää veron jopa täysimääräisesti hankintahetkellä. Verovelvollisella tarkoitetaan unionin oikeuskäytännön mukaan henkilöä, jolla on – objektiivisten seikkojen osoittama – aikomus harjoittaa itsenäisesti arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa ja joka suorittaa tätä tarkoitusta varten ensimmäisiä investointimenoja.[22]

31. Merkitystä ei ole silläkään, että tavaraa käytetään myöhemmin vain vähäpätöisessä määrin vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin. Nämä olosuhteet arvioidaan vasta jälkikäteen arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen tai 16 ja 26 artiklan nojalla alkuperäisen (liian korkean) vähennyksen oikaisemiseksi.[23] Erityisesti sellaista tilannetta varten, jossa arvonlisäveron vähennykseen oikeuttanut tavara otetaan myöhemmin yritykselle kuulumattomaan käyttöön, on olemassa omaan käyttöön ottamista koskevia säännöksiä (arvonlisäverodirektiivin 16 ja 26 artikla). Ne johtavat yritykselle kuulumattoman käytön myöhempään verotukseen.

3. Yritykseen sijoitettua omaisuutta koskevien nimenomaisten säännösten puuttuminen

32. Arvonlisäverodirektiivi ei kuitenkaan sisällä yritykseen sijoitettua omaisuutta koskevia nimenomaisia säännöksiä, joita sovellettaisiin päinvastaisessa tilanteessa eli silloin, kun yksityisesti hankittu tavara otetaan vasta myöhemmin käyttöön liiketoiminnassa.

33. Tämä johtaa ristiriitaan neutraalisuuden perusperiaatteen kanssa (ks. edellä 22 kohta), johon julkisasiamies Jacobs[24] on jo ottanut kantaa. Oikeudelliset seuraukset ovat erilaisia sen mukaan, missä ajallisessa järjestyksessä tavaraa ryhdytään käyttämään liiketoiminnassa – jopa silloin, kun mainittu käyttö kestää täysin saman ajan ja siitä johtuva arvonlisävero on samansuuruinen. Tätä vastoin arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen perusteella sillä, missä ajallisessa järjestyksessä hankittua tavaraa käytetään, ei ole merkitystä verottoman ja verollisen toiminnan välillä siirryttäessä.

19 Ks. myös tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Kuten nimenomaisesti tuomiossa 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 35 kohta); tuomiossa 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 38 kohta) ja tuomiossa 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 8 ja 9 kohta).

21 Kuten nimenomaisesti tuomiossa 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 9 kohta).

22 Kuten nimenomaisesti tuomiossa 29.11.2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 kohta); tuomiossa 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 34 kohta) ja tuomiossa 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni asiassa X (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 kohta).

23 Vastaavasti tuomiossa 29.11.2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, 28 kohta) ja tuomiossa 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 35 kohta).

24 Julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

34. Myös perusoikeuskirjan 20 artiklan valossa on vaikeasti perusteltavissa se, että verollisilta liiketoimiltaan – muuten kuin käytön ajallisen järjestyksen osalta – täysin identtisiä yrityksiä kohdellaan näin eri tavoin. [25]

4. Arvonlisäverodirektiivin muuttuneen sanamuodon arviointi

35. Tietääkseni unionin tuomioistuin ei vielä ole nimenomaisesti ottanut kantaa siihen, kuinka ei-verovelvollisen hankkiman, yritykseen sijoitettavan omaisuuden hankintahintaan sisältyvän veron jälkikäteistä vähennysoikeutta on arvioitava arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nykyisen sanamuodon valossa.

36. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan muutetussa sanamuodossa [26] nimittäin ei enää viitata ainoastaan hankinta- tai valmistusajankohtaan vaan myös ensimmäiseen käyttöönottoon hankinnan jälkeen (”– – tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran”). Mielestäni tämä kattaa erityisesti tapaukset, joissa verovelvollinen ei vielä ole kohdentanut tavaraa liiketoimintaansa kuuluvaksi eikä sen vuoksi ole jo hankintahetkellä voinut käyttää (yleensä täysimääräistä ja välitöntä) vähennysoikeutta.

37. Tällaisessa tapauksessa vähennysten oikaisu perustuu direktiivin sanamuodon mukaan ensimmäiseen käyttöönottoon, mikä edellyttää välttämättä (hankinta- tai valmistusajankohdan jälkeistä) vähennysoikeuden käyttöä käyttöönottohetkellä. Mikäli nimittäin ostajalla olisi jo hankintahetkellä ollut vastaava käyttötarkoitus, vähennysoikeus olisi syntynyt heti ja kysymys jälkikäteisestä vähennysoikeuden käytöstä oikaisun muodossa ei tulisi tarkasteltavaksi. Arvonlisäverodirektiivin nykymuodossa annetaan näin nimenomainen mahdollisuus määrittää jo hankitun tavaran käyttötarkoitus jälkikäteen siten, että sitä ryhdytään myöhemmin käyttämään liiketoiminnassa.

38. Uutta oikeustilaa tulkitsevassa ratkaisussaan unionin tuomioistuin ei kyseenalaistanut kunnan, joka – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – käytti urheiluhallia ensin julkishallinnon tarkoituksiin ja myöhemmin verolliseen liiketoimintaan, oikeutta vähentää vero jälkikäteen suhteellisesti. [27]

39. Välitöntä vähennysoikeutta ei synny, koska tavara on aluksi tarkoitettu käytettäväksi muihin kuin liiketoiminnan tarkoituksiin. Mikäli käyttötarkoitus muuttuu jälkikäteen vähennysten oikaisukauden aikana, arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen sanamuoto kuitenkin sallii vastaavansuuruisen vähennysten täsmällisen jälkikäteisen oikaisun ex nunc ja vuosikohtaisesti käyttötarkoituksen muutoksesta alkaen. Mikäli se laajuus, jossa tavaraa liiketoiminnassa käytetään, muuttuu jälleen, muutosta vastaava oikaisu on niin ikään mahdollinen arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla.

40. Puuttuvan vähennyksen tällainen jälkikäteinen korjaaminen vastaa myös arvonlisäverodirektiivin 184 ja sitä seuraavien artiklojen tarkoitusta. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, vähennysten oikaisusäännökset (arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artikla) ovat tärkeä osa direktiivillä toteutettua järjestelmää, sillä niiden tavoitteena on varmistaa vähennysten oikeellisuus ja näin ollen verotuksen neutraalisuus. [28] Neutraalisuuden periaatteen mukainen verovelvollisen vapauttaminen tavaran hankintaan sisältyvästä arvonlisäverosta voidaan toteuttaa ainoastaan tällaisen (jälkikäteisen) korjauksen kautta.

25 Ks. tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, 44 kohta). Tässä tapauksessa unionin tuomioistuin on nimenomaisesti todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä perusteettomalle syrjinnälle profiililtaan ja liiketoiminnaltaan identtisten yritysten välillä, kun on kyse samanlaisten investointien verokohtelusta.

26 Kuudennen direktiivin 77/388 20 artiklan 2 kohdassa säädettiin ainoastaan, että oikaisu perustuu vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

27 Määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

28 Määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 24 kohta).

41. Lisäksi tällainen oikaisu estää sen, että verovelvollisia kohdellaan eriarvoisesti sen mukaan, missä ajallisessa järjestyksessä tavaraa käytetään liiketoimintaan ja muuhun kuin liiketoimintaan. Myös perusoikeuskirjan 20 artikla tukee siksi tätä tulkintaa. Tuloksena vältetään sekä verovelvolliselle koituva perusteeton etu että verovelvolliselle aiheutuva perusteeton haitta.

42. Kun tarkastellaan verotuottoja ja toisaalta myös arvonlisäverosta vapautusta, joka liittyy tavaran käyttöön liiketoiminnassa, vähennysten jälkikäteinen muuttaminen arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla johtaa myös tarkempaan lopputulokseen verrattuna täysimääräiseen vähennykseen, joka tehdään yksinomaan suunnitellun (osittaisen) liiketoimintakäytön perusteella. Näin voidaan estää yritysten kyseenalainen ennakkorahoitus,[29] jossa vähennysoikeutta käytetään vain siitä syystä, että tavaraa on tarkoitus käyttää vain vähäpätöisessä määrin liiketoiminnassa mutta se kohdennetaan täysimääräisesti tähän liiketoimintaan kuuluvaksi. Unionin lainsäätäjä onkin perustellusta syystä arvonlisäverodirektiivin 168 a artiklan lisäyksellä pitkälti estänyt tällaiset rahoitusmallit, joissa kiinteistöjä käytetään pääasiassa asumistarkoituksiin.

C. Toissijaisesti: verovelvollisena toimimisen perusteet

43. Jos unionin tuomioistuin ei hyväksy arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen (erityisesti 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan) tulkintaani, ratkaiseva kysymys on, kuinka arvioidaan se, hankkiiko kunta arvonlisäverollisen tavaran verovelvollisena tai muuna kuin verovelvollisena, jos kunta ei tee tätä koskevaa nimenomaista päätöstä hankintahetkellä?

44. Se, onko verovelvollinen hankkinut tavaran tässä ominaisuudessaan – eli liiketoimintatarkoitukseen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaisesti – on tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka arvioinnissa on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joihin kuuluvat kyseessä olevan tavaran laatu sekä aika, joka kuluu tavaran hankinnasta sen käyttöön verovelvollisen liiketoimintatarkoituksissa.[30]

1. Kohdentamispäätös puuttuvasta tarkoituksesta huolimatta?

45. Jotta ostoon sisältyvä vero voitaisiin vähentää heti ja täysimääräisesti, unionin tuomioistuin edellyttää objektiivista näyttöä siitä, että investointitavaraa on tarkoitus käyttää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan mukaisessa itsenäisessä liiketoiminnassa.[31]

46. Käsiteltävässä asiassa Ryjewon kunta ei vielä hankintahetkellä tiennyt, käytetäänkö kulttuuritaloa myöhemmin myös taloudellisiin tarkoituksiin ja jos käytetään, missä laajuudessa se tapahtuu. Tästä syystä Ryjewon kunta ei voinut ilmaista sellaista käyttötarkoitusta koskevaa aikomusta. Verovelvolliseen kohdistettaisiin tältä osin mahdoton vaatimus. Kaiken varalta tehdyt ”käyttötarkoitusilmoitukset” voivat kuitenkin kyseenalaisella tavalla kannustaa kohdentamaan tällaisia tavaroita yritykselle kuuluviksi.

47. Tämän ongelman unionin tuomioistuin sivuuttaa asiassa Gmina Międzyzdroje,[32] jossa tulkittiin arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa. Unionin tuomioistuin toteaa – kuten Puolan tasavalta perustellusti huomauttaa – vaikkakaan ei suoraan, että kunta voi vähentää urheiluhallin investointimenoihin sisältyvän veron jälkikäteen suhteellisella oikaisulla, vaikka

29 Tämä vaikutus syntyy, koska oikaisu arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen sekä myös 26 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla suhteutetaan vuosikohtaisesti, ja sen seurauksena kyseinen arvonlisävero tarkoittaa yritykselle korotonta lainaa tänä aikana.

30 Tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, 58 kohta); ks. tähän liittyen myös tuomio 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, 29 kohta) ja tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, 21 kohta).

31 Kuten nimenomaisesti tuomiossa 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 34 kohta) ja tuomiossa 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni X (C-334/10, EU:C:2012:108, 81 kohta).

32 Määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

urheiluhallia on ryhdytty käyttämään verolliseen vuokraustoimintaan vasta pidemmän ajan kuluttua hankintahetkestä. Unionin tuomioistuin ei tässä yhteydessä viitannut hankintahetkellä tehtyyn kohdentamispäätökseen. Sen sijaan tuomioistuin on todennut, että ostoihin sisältyvän veron vähennys liittyy myöhemmin maksettavien verojen suorittamiseen.[33]

2. Kohdentaminen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan nojalla

48. Jos tavaran kohdentamisperusteena ei kuitenkaan voida käyttää hankintahetken tarkoitusta, tarvitaan toinen kriteeri. Siltä osin on – ainakin julkisoikeudellisten yhteisöjen osalta – tarkasteltava arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaa. Ryjewon kunnan esittämät perustelut perustuvat olennaisilta osin mainittuun artiklaan, ja myös komissio suhtautui suullisessa käsittelyssä jossain määrin myönteisesti tähän ratkaisuun.

49. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina. Näihin kuuluvat toimet, joita mainitut yhteisöt harjoittavat niitä koskevan lainsäädännön nojalla. Niihin ei sisälly toiminta, jota julkisoikeudellinen yhteisö harjoittaa samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset toimijat.[34]

50. Näin ollen ratkaiseva merkitys olisi sillä, onko kunta hankintahetkellä toiminut viranomaisen ominaisuudessa. Näin olisi ilmeisesti vain poikkeustilanteessa (esimerkiksi pakkolunastus). Julkisoikeudellinen yhteisö luovuttaa kulutushyödykkeitä vain harvoin viranomaisen ominaisuudessa. Tämän seurauksena hankintoja tekevä kunta toimisi useimmiten verovelvollisen ominaisuudessa.

51. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan perustuva argumentointi ei kuitenkaan vakuuta minua. Jo artiklan sanamuoto osoittaa, että liiketoimintaa harjoittavia julkisyhteisöjä ei tietyissä olosuhteissa pidetä verovelvollisina. Tältä osin säännökset koskevat selvästi tuotospuolta (ts. suoritteiden tarjoamista) tuotantopanosten (ts. tavaroiden hankinta) sijaan. Asiaa selvennetään lisäksi arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisessa ja kolmannessa alakohdassa. Niissä viitataan kilpailun vääristymiseen (toinen alakohta) ja muihin kuin merkitykseltään vähäisiin toimiin (kolmas alakohta). Kumpaakaan ei voida siirtää hankintahetkellä tuotantopanosten puolelle.

52. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan tarkoituksena on suosia tiettyjä julkisoikeudellisten yhteisöjen toimia,[35] koska – ja siltä osin kuin – niillä täytetään viranomaiselle kuuluvia tehtäviä. Mikäli tällaiset liiketoimet kuitenkin johtavat huomattavaan kilpailun vääristymiseen, ne ovat arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan verollisia, vaikka niitä harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa. Tältä osin viranomaiselle ei koidu perusteetonta etua.

53. Käsiteltävänä olevassa asiassa arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan soveltaminen hankintaan olisi Ryjewon kunnalle eduksi. Mikäli kunta kuitenkin hankkii tavaran julkista valtaa käyttävän viranomaisen ominaisuudessa, tämä tulkinta asettaisi sen mahdollisesti epäedulliseen asemaan. Vähennysoikeus olisi nimittäin johdonmukaisuuden vuoksi evättävä, vaikka kunta käyttäisi viranomaisen ominaisuudessa hankkimaansa tavaraa liiketoimiin. Vähennysoikeuden kannalta ratkaisevaa on kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan mukaan se, sisältääkö tavaran hankintahinta arvonlisäveron ja

33 Määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, 19 kohta), vastaavasti jo tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 24 kohta).

34 Tuomio 29.10.2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, 70 kohta); ks. tähän liittyen myös tuomio 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, 17 ja 22 kohta).

35 Unionin tuomioistuin viittaa tältä osin usein *verovapauteen*; ks. tuomio 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, 41 kohta); tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 55 kohta) ja tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat (235/85, EU:C:1987:161, 20 ja 21 kohta), jota on tulkittava suppeasti.

käytetäänkö sanottua tavaraa verollisiin liiketoimiin. Kuten arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan a alakohdasta käy ilmi, verollisesta luovutuksesta voi olla kyse myös silloin, kun omistusoikeus siirretään korvausta vastaan viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai lain nojalla (julkista valtaa käyttämällä).

54. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa ei siis oteta lainkaan kantaa siihen, toimiiko julkisoikeudellinen yhteisö tavaran hankkiessaan verovelvollisena tai ei-verovelvollisena, vaan ainoastaan siihen, onko julkisoikeudellista yhteisöä pidettävä verovelvollisena, kun se luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluita.

3. Kohdentamista koskeva olettama, kun verovelvollinen tosiasiallisesti käyttää tavaraa myöhemmin verollisiin liiketoimiin

55. Mikäli unionin tuomioistuin yhtyy ainakin kantaani siitä, että – oman käytön verotuksesta poiketen – omaisuuden sijoittamista yritykseen koskevien säännösten puuttuminen on neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden kannalta ongelmallista, sen olisi vähintään otettava tämä seikka huomioon niin, että se tulkitsee laajasti ”verovelvollisen ominaisuudessa” suoritetun hankinnan käsitettä.

56. Aikaisemmin ratkaistuissa tapauksissa, joissa jälkikäteinen vähennysoikeus on evätty, tavaran ostaja ei ollut hankintahetkellä verovelvollinen (kuten asiassa Waterschap [36]) tai ostaja oli nimenomaisesti kohdentanut tavaran yritykselle kuuluvaksi vasta myöhemmin (kuten asiassa Lennartz [37]) – jolloin ostaja oli omankin käsityksensä mukaan hankkinut tavaran alun perin yksityisiin tarkoituksiin. Nyt kyseessä on erilainen tilanne, sillä ostaja on verovelvollinen, joka ei kuitenkaan ole tehnyt nimenomaista kohdentamispäätöstä.

57. Kun verovelvollinen hankkii tavaran, jota sen luonteen vuoksi voidaan käyttää myös verovelvollisen liiketoiminnassa mutta verovelvollinen ei voi välittömästi päättää, käytetäänkö tavaraa arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa tarkoitetun oikaisukauden aikana myös verollisiin liiketoimiin, voidaan olettaa, että verovelvollinen ostaja on hankkinut tavaran sen hankintahetkellä myös myöhempiä mahdollisia liiketoimintatarkoituksia varten. Näin on myös silloin, kun verovelvollinen ei ole nimenomaisesti kohdentanut tavaraa muuhun käyttöön kuin liiketoimintaansa eikä näin ole siirtänyt tavaraa arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalan ulkopuolelle. [38]

58. Kuudennesta direktiivistä 77/388 muutettu arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sanamuoto (ks. tästä edellä yksityiskohtaisesti 36 ja 37 kohta) tukee myös tätä ratkaisua, koska siinä nykyisin viitataan myös ensimmäiseen käyttöönottoon hankinnan jälkeen (”– – tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran”).

59. Näin ollen, kun arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sanamuoto huomioidaan, vähennysoikeus voi syntyä tavaran hankinnassa myös, kun vähennykseen oikeuttava käyttötarkoitus on hankintahetkellä vasta alustava, mikäli tämä käyttötarkoitus toteutuu myöhemmin. Kun tavaraa aluksi suunnitellaan konkreettisesti käytettävän muihin kuin liiketoiminnan tarkoituksiin, vähennysoikeus syntyy välittömästi vain perusteeltaan (toisin sanoen 0 euron määräisenä). Mikäli käyttötarkoitus muuttuu myöhemmin vähennysten oikaisukauden aikana, arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa säädetään vastaavansuuruisesta vähennysten täsmällisestä oikaisusta ex nunc ja vuosikohtaisesti.

36 Tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Tuomio 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Tämä on unionin tuomioistuimen mukaan seuraus muussa kuin verovelvollisen ominaisuudessa suoritetusta hankinnasta – ks. viitteineen tuomio 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, 33 kohta).

60. Myöhempää mahdollista käyttötarkoitusta koskeva olettama ei näin anna verovelvolliselle välitöntä vähennysoikeutta vaan tarjoaa ainoastaan mahdollisuuden – mikäli tavaraa vähennysten oikaisukauden aikana ryhdytään käyttämään verollisiin tarkoituksiin – myöhempään suhteelliseen vähennykseen. Myös tällä tavoin voidaan estää sekä verovelvolliselle koituva perusteeton etu että tälle aiheutuva perusteeton haitta.

VI. Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelny Sąd Administracyjnyn esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Kunnalla on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168, 184 ja 185 artiklan ja 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sekä neutraalisuuden periaatteen nojalla oikeus vähentää investointimenoihinsa sisältyvä vero vähennysten oikaisumenettelyn kautta, mikäli se käyttää investointitavaraa verollisiin liiketoimiin. Tämä koskee myös tilannetta, jossa valmistettua tai hankittua investointitavaraa käytetään aluksi muihin kuin verollisiin tarkoituksiin mutta investointitavaran käyttötarkoitus on direktiivin 2006/112 187 artiklassa säädetyn oikaisukauden aikana muuttunut ja kunta käyttää tavaraa sittemmin myös verollisiin liiketoimiin.

Merkitystä ei ole tässä yhteydessä sillä, onko tarkoitus käyttää tavaraa myöhemmin verollisiin liiketoimiin ilmaistu nimenomaisesti jo tavaran valmistus- tai hankintahetkellä.

Ensimmäiseen kysymykseen vastattaessa ei myöskään ole merkitystä sillä, että investointitavaraa käytetään sekä verollisiin että verottomiin liiketoimiin eikä konkreettisia investointimenoja voida kohdistaa objektiivisesti tiettyyn liiketoimien ryhmään. Tämä koskee vain kysymystä vähennysten määrällisestä jakautumisesta, ei vähennysoikeutta itsessään.