Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vähennysten oikaiseminen – Vähennysoikeuden muutos – Sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin käytetty tuotantotavara – Vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan lopettaminen – Jäljelle jäänyt käyttö yksinomaan verosta vapautettuihin liiketoimiin

Asiassa C-374/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 27.3.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.5.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

HF

vastaan

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi, kolmannen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomari N. Wahl,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– HF, edustajanaan M. S. Thum, Steuerberater,

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

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 185 ja 187 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat HF ja Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Bad Neuenahr-Ahrweilerin verovirasto, Saksa) (jäljempänä verovirasto) ja se koskee sellaisen arvonlisäveron vähennysten oikaisemista, jonka HF on suorittanut kahvilan rakentamisesta sen verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa ylläpitämän vanhain- ja hoitokodin lisärakennukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

4 Tämän direktiivin 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;

_ _”

5 Mainitun direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Saman direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

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

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

Saksan oikeus

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä (jäljempänä UStG), 15a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos taloushyödykkeen, jota ei käytetä vain kertaluonteisesti liiketoimien suorittamiseen, tehdyn alkuperäisen arvonlisäverovähennyksen määräytymisolosuhteet muuttuvat viiden vuoden kuluessa ensimmäisestä käyttökerrasta, jokaiselle muutoksen kalenterivuodelle on tehtävä tasaus oikaisemalla hankinta- tai tuotantokustannuksia koskevista arvonlisäverovähennyksistä tehtävää vähennystä. Jos kyse on kiinteistöistä, niiden ainesosat mukaan lukien, oikaisuista, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeudellisia säännöksiä, ja rakennuksista, jotka sijaitsevat muulla kuin itse omistetulla maalla, sovelletaan viiden vuoden pituisen kauden sijaan kymmenen vuoden pituista kautta.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

9 Pääasian valittaja on verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa vanhain- ja hoitokotia ylläpitävän rajavastuuyhtiön yhteisverotusyksikön pääjäsen. Tämä yhtiö rakensi vuonna 2003 vanhain- ja hoitokodin lisärakennukseen kahvilan, johon vierailijat pääsivät ulko-oven kautta ja kodin asukkaat hoitokodin ruokasalin kautta.

10 Pääasian valittaja ilmoitti alun perin käyttävänsä kahvilaa yksinomaan verollisiin liiketoimiin, koska kahvila oli suunniteltu ulkopuolelta tulevia kävijöitä eikä hoitokodin asukkaita, joiden ajateltiin jäävän ruokasaliin, varten. Verovirasto oli vuonna 2006 tehdyn ensimmäisen tarkastuksen jälkeen olennaisilta osin samaa mieltä mutta piti kuitenkin epätodennäköisenä, ettei yksikään talon asukkaista kävisi koskaan vieraittensa kanssa kahvilassa ja käyttäisi sitä. Pääasian asianosaiset sopivat sen jälkeen, että kahvilaa käytettäisiin 10-prosenttisesti verosta vapautettuihin liiketoimiin. Tämä johti UStG:n 15a §:n mukaiseen oikaisuun vuodesta 2003 alkaen.

11 Verovirasto totesi toisen tarkastuksen jälkeen, että pääasiassa kyseessä olevalla rajavastuuyhtiöllä ei ollut enää vuosina 2009–2012 myyntitoimintaa kyseisessä kahvilassa ja että liikkeen lopettamisilmoitus oli jätetty rekisteriin helmikuussa 2013. Verovirasto teki tästä syystä UStG:n 15a §:n perusteella uuden oikaisun näiden vuosien osalta, koska kahvilaa ei ollut ylipäätään enää käytetty ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaviin liiketoimiin.

12 Tehtyään tuloksettomaksi jääneen oikaisuvaatimuksen veroviraston toisen oikaisun suorittamisesta tekemästä päätöksestä pääasian valittaja nosti toimivaltaisessa Finanzgerichtissa (verotuomioistuin, Saksa) kanteen, joka hylkäsi sen. Kyseinen tuomioistuin totesi tuomiossaan, että aikomus kyseessä olevan kahvilan käyttämisestä verollisiin ravitsemuspalveluihin oli lakannut. Koska ulkopuoliset kävijät eivät käyttäneet tiloja, käytön osuudet olivat väistämättä muuttuneet siten, että kahvilan käyttäjinä olivat yksinomaan henkilöt, jotka asuivat hoitokodissa, ja että kahvilaa käytettiin sen jälkeen 100-prosenttisesti verosta vapautettuihin liiketoimiin.

13 Pääasian valittaja teki tästä tuomiosta Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ja esitti, että vaikka kyseistä yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa kahvilaa, jota ei ole mahdollista käyttää yksityisesti, ei enää käytetä verollisiin tarkoituksiin, kyseessä ei ole sellainen tämän kahvilan käytön muutos, joka voisi johtaa UStG:n 15a §:n mukaiseen oikaisuun. Kahvilan käyttämättä jäämisen on katsottava olevan virheinvestoinnin seuraus. Se, että verovirasto hylkäsi osa-arvopoiston, osoittaa, että aikomus kahvilan käytöstä oli ollut vuosina 2009–2012 vielä olemassa. Käynti kahvilaan suljettiin pelkästään turvallisuussyistä. Hoitokodin asukkaiden kahvilankäyttö ei lisääntynyt.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 28.2.2018 annettuun tuomioon Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134) ja täsmentää, että oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen pysyy voimassa myös silloin, kun verovelvollinen ei ole voinut tahdostaan riippumattomista syistä käyttää vähennykseen johtaneita tavaroita tai palveluja verollisessa liiketoiminnassaan. Tavaroiden ja palvelujen käyttämättä jääminen verollisiin tarkoituksiin tätä koskevasta aikomuksesta huolimatta voidaan rinnastaa sellaiseen käyttämättä jäämiseen, joka ei riipu elinkeinonharjoittajan tahdosta.

15 Kyseinen tuomioistuin korostaa, että kyseisen kahvilan toiminnan lopettaminen johtui taloudellisesta kannattamattomuudesta ja siten pääasian valittajan epäonnistumisesta, joka ei sinänsä muodosta arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vähennykseen oikeuttaneiden olosuhteiden muutosta, koska siinä, miten paljon hoitokodin asukkaat käyttivät kyseistä kahvilaa osana arvonlisäverosta vapautettua liiketoimintaa, ei ollut tapahtunut muutosta. Kahvilan käyttö verolliseen liiketoimintaan loppui näin ollen kokonaan ilman, että hoitokodin asukkaiden suorittama lisääntynyt kahvilan käyttö olisi tullut siihenastisen käytön tilalle. Tällä tavoin pois jäävän käytön ymmärtäminen siten, että sen jälkeen olisi kyse ainoastaan käytöstä verottomiin tarkoituksiin, voisi olla oikeudellisesti virheellistä.

16 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof (liitovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko verovelvollisen, joka valmistaa tuotantotavaran käyttääkseen sitä arvonlisäverovähennykseen oikeuttavassa verollisessa toiminnassa (tässä tapauksessa kahvilatoiminnan harjoittamiseen tarkoitetun rakennuksen rakentaminen), oikaistava vähennys arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdan ja 187 artiklan mukaisesti, kun se lopettaa vähennykseen oikeuttavan liiketoiminnan (tässä kahvilatoiminnan) ja tuotantotavara jää sen jälkeen käyttämättä siltä osin kuin sitä aikaisemman käytettiin verollisesti?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 184, 185 ja 187 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan verovelvollinen, joka on saanut oikeuden vähentää verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa ylläpitämänsä vanhain- ja hoitokodin lisärakennuksessa sijaitsevan kahvilan, joka on tarkoitettu käytettäväksi sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, rakentamiseen

liittyvän arvonlisäveron suhteellisen osuuden, on velvollinen oikaisemaan alkuperäistä arvonlisäveron vähennystä silloin, kun kyseinen verovelvollinen on lopettanut kaiken verollisen liiketoiminnan tämän kahvilan tiloissa.

18 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, 29 kohta).

19 Jotta asianomaisella olisi vähennysoikeus, hänen on oltava arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu ”verovelvollinen” ja kyseessä olevat tavarat ja palvelut pitää käyttää verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, jolloin tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 33 ja 39 kohta).

20 Arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetty oikaisujärjestelmä on tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (ks. vastaavasti tuomio 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä nimittäin ainoastaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmistä myynneistä maksettavien verojen suorittamiseen. Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 38 kohta).

22 Käsiteltävässä asiassa on selvää, että pääasian valittaja on saanut oikeuden vähentää pääasiassa kyseessä olevan kahvilan rakentamisesta suorittamansa arvonlisäveron. Tämä oikeus oli vuonna 2006 suoritetun ensimmäisen oikaisun kohteena, jossa verovirasto vahvisti vähennysoikeuden laajuudeksi 90 prosenttia kyseisen kahvilan rakentamiseen liittyvästä arvonlisäverosta arvioituaan, että kahvilaa käytettäisiin 10-prosenttisesti verosta vapautettuihin liiketoimiin; pääasian valittaja ei ole kiistänyt tätä arviota.

23 Unionin tuomioistuimella olevasta asiakirja-aineistoista ilmenee pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan, vuosia 2009–2012 koskevan oikaisun osalta, että verovirasto oli suorittanut oikaisun sen toteamuksen perusteella, että pääasiassa kyseessä olevassa kahvilassa ei ollut suoritettu tämän ajanjakson aikana enää yhtään verollista liiketoimea, joten kahvilaa käytettiin sen jälkeen yksinomaan verosta vapautettuun liiketoimintaan. Tämä seikka oli veroviraston käsityksen mukaan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettu muutos, joka edellytti vähennyksen oikaisemista näiden vuosien osalta.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, onko käsiteltävässä asiassa kyseessä tällainen muutos, koska kyseisen tuomioistuimen mielestä verollisen toiminnan lopettaminen johtuu siitä, että kyseisen kahvilan ylläpitäminen verollista liiketoimintaa varten osoittautui kannattamattomaksi, eikä verosta vapautettu liiketoiminta ollut muuttunut tai kasvanut lopettamisen johdosta käsiteltävässä asiassa.

25 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että yhtäältä tämän tuomion 20 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa, että vähennysoikeutta saadaan periaatteessa käyttää ainoastaan silloin, jos ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välillä on läheinen ja välitön suhde. Jos arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 1 kohdan nojalla vahvistetun ajanjakson aikana todetaan, että tällaista suhdetta, vaikka se oli ollut tosiasiallisesti olemassa aikaisemmassa vaiheessa, ei sen jälkeen enää ollut, pääasiassa kyseessä olevan kahvilan kaltaisten tuotantotavaroiden osalla on periaatteessa olemassa tämän direktiivin 185 artiklassa tarkoitettu muutos, jonka perusteella vähennyksen oikaiseminen on pakollista.

26 Toisaalta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että vähennysoikeus pysyy pääsääntöisesti voimassa – muun muassa – vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä myöhemmin käytä verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennys on tehty (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tästä, että tällaisissa olosuhteissa oletus, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettujen muutosten toteamiseksi riittää, että kiinteistö on ollut tyhjillään vuokrasopimuksen irtisanomisen jälkeen omistajasta riippumattomista syistä siitä huolimatta, että on osoitettu, että omistajalla on koko ajan ollut pyrkimys hyödyntää kiinteistöä verollisessa liiketoiminnassaan ja omistaja on ryhtynyt hyödyntämiseen tarvittaviin toimenpiteisiin, tarkoittaisi sitä, että oikaisuihin sovellettavilla säännöksillä rajoitettaisiin vähennysoikeutta (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 kohta).

27 Käsiteltävässä asiassa vaikuttaa kuitenkin siltä, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen kuvannut, eroaa huomattavasti tähän oikeuskäytäntöön johtaneesta tilanteesta.

28 Tässä yhteydessä on todettava, että mainittu oikeuskäytäntö koskee tilanteita, joissa kyseiset kustannukset oli tosin suoritettu verollisten liiketoimien suorittamista varten mutta nämä liiketoimet olivat tosiasiassa jääneet toteutumatta, joten ylipäätään mitään liiketoimea ei suoritettu. Tässä tapauksessa on lähdettävä siitä, että näistä kustannuksista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden ja suoritettaviksi aiottujen verollisten liiketoimien välillä on läheinen ja välitön suhde tämän tuomion 20 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaisesti.

29 Sen sijaan pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta käy ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmi, että pääasiassa kyseessä olevaa kahvilaa käytettiin vuodet 2003–2008 käsittävän ensimmäisen ajanjakson aikana tosiasiassa sekä verollisiin liiketoimiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, joten ainakin näinä vuosina oli olemassa veroviraston vahvistaman 90 prosentin osuuden suuruinen läheinen ja välitön suhde tämän kahvilan rakentamisesta suoritetuista kustannuksista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden ja niiden tosiasiallisten verollisten liiketoimien, joihin kahvilaa käytettiin, välillä.

30 Näistä tiedoista käy samaten ilmi, että vuosien 2009 ja 2012 välisen toisen ajanjakson, joka yksistään on pääasian oikeusriidan kohteena, aikana verollinen liiketoiminta loppui jostakin syystä ja verosta vapautettu liiketoiminta jatkui. Tästä seuraa väistämättä, että toisin kuin 28.2.2018 annettuun tuomioon Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134) johtaneessa

tilanteessa, mainitun kahvilan tilat, jotka ovat sitä paitsi verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa ylläpidetyn vanhain- ja hoitokodin kiinteä osa, eivät jääneet tyhjiksi, vaan niitä käytettiin sen jälkeen yksinomaan verosta vapautettuun liiketoimintaan.

31 Kuten Saksan hallitus ja Euroopan komissio perustellusti toteavat, asia olisi toisin, jos pääasian valittaja olisi löytänyt kyseisen ajanjakson aikana näille tiloille muuta käyttöä sellaisten liiketoimien suorittamiseksi, jotka oikeuttivat arvonlisäverovähennykseen. Vaikka unionin tuomioistuimella olevan asiakirja-aineiston perusteella ei vaikuta siltä, että näin olisi, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on mahdollisesti selvitettävä tämä seikka.

32 Siltä osin kuin pääasian valittaja käytti pääasiassa kyseessä olevan kahvilan rakentamista varten hankkimiaan tavaroita ja palveluita vuosina 2009–2012 yksinomaan verosta vapautettuihin liiketoimiinsa, minkä tarkastaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, aikaisemmassa vaiheessa toteutettuja liiketoimia ei enää käytetä tämän tuomion 20 ja 21 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan verollisten suoritteiden toteuttamiseen ja niihin sovelletaan näin ollen vähennysten oikaisujärjestelmää. Tällaisissa olosuhteissa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeudella ei nimittäin enää ollut läheistä ja välitöntä suhdetta verovelvollisen sittemmin toteuttamien verollisten toimintojen kanssa, vaikka tällainen suhde olikin ollut olemassa aikaisemmassa vaiheessa.

33 Tästä seuraa, että – kuten tämän tuomion 25 kohdassa on todettu – näissä olosuhteissa on periaatteessa kyseessä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettu muutos, jonka johdosta vähennystä oli tarpeen oikaista. Sillä seikalla, että tämä seuraa verovelvollisten tahdosta riippumattomista syistä, ei sellaisenaan kyseenalaisteta tätä tarvetta (ks. vastaavasti tuomio 29.4.2004, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 55 kohta).

34 Lopuksi on todettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä tällaiselle päätelmälle. Sellaisen yrityksen tilanne, joka suorittaa investointeja sellaista liiketoimintaa varten, jossa suoritetaan sekä verollisia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia, ja joka suorittaa edelleen verosta vapautettuja liiketoimia, eroaa näet sellaisen yrityksen tilanteesta, joka investoi sellaista liiketoimintaa varten, jonka yhteydessä on määrä suorittaa pelkästään verollisia liiketoimia mutta joka ei kuitenkaan lopulta johda sellaisiin liiketoimiin.

35 Edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184, 185 ja 187 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan verovelvollinen, joka on saanut oikeuden vähentää verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa ylläpitämänsä vanhain- ja hoitokodin lisärakennuksessa sijaitsevan kahvilan, joka on tarkoitettu käytettäväksi sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, rakentamiseen liittyvän arvonlisäveron suhteellisen osuuden, on velvollinen oikaisemaan alkuperäistä arvonlisäveron vähennystä silloin, kun kyseinen verovelvollinen on lopettanut kaiken verollisen liiketoiminnan tämän kahvilan tiloissa, jos verovelvollinen suorittaa edelleen verosta vapautettuja liiketoimia näissä tiloissa ja käyttää niitä näin ollen yksinomaan näihin liiketoimiin.

Oikeudenkäyntikulut

36 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 184, 185 ja 187 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan verovelvollinen, joka on saanut oikeuden vähentää verosta vapautettujen liiketoimien suorittamistarkoituksessa ylläpitämänsä vanhain- ja hoitokodin lisärakennuksessa sijaitsevan kahvilan, joka on tarkoitettu käytettäväksi sekä verollisiin että verosta vapautettuihin liiketoimiin, rakentamiseen liittyvän arvonlisäveron suhteellisen osuuden, on velvollinen oikaisemaan alkuperäistä arvonlisäveron vähennystä silloin, kun kyseinen verovelvollinen on lopettanut kaiken verollisen liiketoiminnan tämän kahvilan tiloissa, jos verovelvollinen suorittaa edelleen verosta vapautettuja liiketoimia näissä tiloissa ja käyttää niitä näin ollen yksinomaan näihin liiketoimiin.

Allekirjoitukset