



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
MELCHIOR WATHELET  
30 päivänä toukokuuta 2013<sup>1</sup>

**Asia C-622/11**

**Staatssecretaris van Financiën  
vastaan  
Pactor Vastgoed BV**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat))

Kuudes arvonlisäverodirektiivi — 20 artikla — Vähennysoikeus — Vähennysten oikaiseminen — Se, että luovuttaja luovuttaa kiinteää omaisuutta kiinteistöyhtiölle — Arvonlisäveron kantaminen vähennyksen oikaisemisen johdosta verovelvolliselta, joka on muu kuin tämän vähennyksen alun perin tehnyt verovelvollinen ja joka ei ole ollut mukana vähennyksen taustalla olevassa verollisessa liiketoimessa

## Sisällys

I	Asiaa koskeva lainsäädäntö .....	2
	A Unionin oikeus .....	2
	B Alankomaiden lainsäädäntö .....	5
II	Pääasian taustalla oleva riita ja ennakkoratkaisukysymys .....	5
III	Oikeudellinen arviointi .....	7
	A Epäilyt, jotka koskevat lain 12a §:n tulkintaa .....	7
	B Tiivistelmä osapuolten perusteluista .....	9
	C Oikeudellinen arviointi .....	9
	1. Alustavia huomautuksia .....	9
	2. Lain 12a § ja kuudes direktiivi .....	10
	a) Alankomaiden hallituksen keskeiset perustelut .....	11

<sup>1</sup> — Alkuperäinen kieli: ranska.

i) Kuudennen direktiivin 20 artikla .....	12
ii) Kuudennen direktiivin 21 artikla .....	12
iii) Kuudennen direktiivin 13 ja 20 artiklassa käytetty käsite ”yksityiskohtaiset säännöt” .....	13
b) Osapuolten esittämät muut perustelut .....	13
i) Ensimmäinen perustelu .....	13
ii) Toinen perustelu .....	15
iii) Kolmas perustelu .....	16
iv) Neljäs perustelu .....	16
v) Viides perustelu .....	16
3. Lain 12a § ja päätös 88/498 .....	17
IV Ratkaisuehdotus .....	17

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö, jonka on esittänyt Hoge Raad der Nederlanden (ylin tuomioistuin) (Alankomaat), koskee kuudennen direktiivin 77/388/ETY<sup>2</sup> 20 artiklan tulkintaa ja lähinnä sitä, voidaanko muu henkilö kuin arvonlisäveron vähennyksen alun perin tehnyt verovelvollinen määrätä vastuuseen veron oikaisemisesta, vaikka tämä ei ole osallistunut vähennyksen taustalla olevaan verolliseen liiketoimeen.

2. Tämän kysymyksen osalta ovat pääasian riidassa vastakkain Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri, jäljempänä Staatssecretaris) ja Pactor Vastgoed BV, joka määrättiin vastuuseen oikaisemisesta.

## I Asiaa koskeva lainsäädäntö

### A Unionin oikeus

3. Kuudennen direktiivin 13 artiklan, jonka otsikkona on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, 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 kuitenkin rajoittamatta [unionin] muiden säännösten soveltamista:

--

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana sovellettavassa versiossaan (jäljempänä kuudes direktiivi).

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

--”

4. Kuudennen 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.”

5. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään seuraavaa:

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

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

- a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

--”

6. Kuudennen direktiivin 20 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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 tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näyttekappaleiden 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.

--”

7. Kuudennen direktiivin 21 artiklassa, jonka otsikkona on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, säädetään seuraavaa:

”Arvonlisävero ovat velvolliset maksamaan

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvolliset, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, lukuun ottamatta [9] artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia, silloin kun niiden suorittajana on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen. Jos verollisen liiketoimen suorittaa ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat määrätä toisen henkilön maksamaan veron. Tähän tarkoitukseen voidaan nimetä erityisesti veroedustaja tai verollisen liiketoimen vastaanottaja. Jäsenvaltiot voivat myös määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen vastuuseen yhteisvastuullisesti veron maksamisesta;

b) 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen ulkomaille sijoittautuneiden verovelvollisten suorittaman palvelun vastaanottaja; jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä palvelun suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta;

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa;

2. maahantuonnissa henkilö tai henkilöt, jotka tuontijäsenvaltio on määrännyt tai hyväksynyt veronmaksuvelvollisiksi.”

8. Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

9. Kyseisen 27 artiklan 1 kohdan nojalla 19.7.1988 tehdyn neuvoston päätöksen 88/498/ETY<sup>3</sup> 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 tarkoitettua verotuksen valintaoikeuden yhteydessä mainitun artiklan B kohdan g ja h alakohdassa tarkoitettuihin liiketoimiin säännöstä, jolla ostaja määrätään velvolliseksi maksamaan arvonlisäveroa.<sup>4</sup>

#### B Alankomaiden lainsäädäntö

10. Vuoden 1968 liikevaihtoverolain<sup>5</sup> (jäljempänä laki) 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Yleisellä hallintotoimella säädettävien 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 tarkoitettut 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;

--”

11. Lain 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vero kannetaan elinkeinonharjoittajalta, joka luovuttaa tavaran tai suorittaa palvelun.”

12. Kyseisen lain 12 a §: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.”

## II Pääasian taustalla oleva riita ja ennakkoratkaisukysymys

13. Pactor Vastgoed on yhtiö, joka toimii muun muassa kiinteistöalalla ja on tässä ominaisuudessa kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen.

3 — Luvan antamisesta Alankomaiden kuningaskunnalle soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 21 artiklan 1 kohdan a alakohdasta poikkeavaa toimenpidettä tehty päätös (EYVL L 269, s. 54).

4 — Päätös 88/498 kumottiin direktiivin 77/388/ETY 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.

5 — Wet op de omzetbelasting 1968, 28.6.1968 (Staatsblad 1968, nro 329), jolla korvattiin silloinen liikevaihtovero toisella, arvonlisäjärjestelmään perustuvalla verolla.

14. Tälle yhtiölle annettiin ajanjaksolta 1.1.2000–31.12.2000 arvonlisäveroa koskeva jälkiverotuspäätös. Verotarkastaja pysytti tämän jälkiverotuspäätöksen summan ennallaan oikaisuvaatimuksesta tekemällään päätöksellä. Rechtbank te 's-Gravenhage (Haagin alueellinen tuomioistuin) hylkäsi tästä päätöksestä nostetun kanteen. Pactor Vastgoed valitti tästä tuomiosta Gerechtshof te 's-Gravenhageen (Haagin muutoksenhakutuomioistuin). Gerechtshof te 's-Gravenhage kumosi Rechtbank te 's-Gravenhagen tuomion, katsoi viimeksi mainitulle tehdyn verotarkastajan päätöstä koskeneen valituksen perustelluksi ja kumosi tämän päätöksen sekä jälkiverotuspäätöksen. Staatssecretaris teki tällöin Gerechtshof te 's-Gravenhagen tuomiosta kassaationvalituksen ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

15. Unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ilmenee, että tämän ennakkoratkaisupyynnön taustalla on kolme liiketoimea.

16. Ensimmäinen liiketoimi koostui ensinnäkin siitä, että omistaja (jäljempänä verovelvollinen nro 1) myi kiinteää omaisuutta muutamia vuosia ennen vuotta 2000 luovuttajalle (jäljempänä verovelvollinen nro 2). Koska osapuolet olivat valinneet verotuksen, verovelvollinen nro 2 vähensi arvonlisäveron, joka siltä oli laskutettu.

17. Tämän jälkeen toinen liiketoimi muodostui siitä, että verovelvollinen nro 2 luovutti 5.1.2000 saman kiinteän omaisuuden Pactor Vastgoedille (jäljempänä verovelvollinen nro 3), joka niin ikään valitsi luovutuksen osalta verotuksen luovuttajan kanssa tekemänsä sopimuksen mukaisesti. Kuten lain 11 §:n 1 momentin a kohdan 2 alakohdassa edellytetään, Pactor Vastgoed ilmoitti tässä yhteydessä, että se käyttäisi tätä kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, jotka antavat oikeuden veron täyteen tai lähes täyteen vähentämiseen, mitä koskeva rajoitus tunnetaan nimellä 90 prosentin edellytys. Pactor Vastgoed vuokrasi kuitenkin huhtikuusta 2000 lähtien tämän kiinteän omaisuuden arvonlisäverosta vapautettuna.

18. Lopuksi kolmas liiketoimi sisälsi sen, että Pactor Vastgoed myi tämän saman kiinteän omaisuuden vuoden 2000 heinäkuun alussa kolmannelle henkilölle, jälleen arvonlisäverosta vapautettuna.

19. Verotarkastaja katsoi, että Pactor Vastgoed ei ollut näin ollen noudattanut edellytystä, joka liittyi valintaan ja joka edellytti kiinteän omaisuuden verollista käyttöä. Näin ollen luovutus Pactor Vastgoedille olisi pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta.<sup>6</sup>

20. Tästä seurasi verotarkastajan mukaan, että oli sovellettava liikevaihtoverolain 12a §:ää. Hän teki tämän pykälän perusteella verovelvollista nro 3 koskevan jälkiverotuspäätöksen ja laski sen määrän sen arvonlisäveron määrän perusteella, jonka verovelvollinen nro 2 oli aiemmin vähentänyt hankkiessaan kiinteän omaisuuden verovelvolliselta nro 1, ja koska kyseessä oli luovutus, joka olisi pitänyt vapauttaa verosta, tämä määrä piti oikaista.<sup>7</sup>

21. Verotarkastaja katsoi verovelvollisten nro 2 ja 3 välisen liiketoimen osalta, että kyse oli 5.1.2000 ulottuvin taannehtivin vaikutuksin kiinteän omaisuuden luovuttamisesta Pactor Vastgoedille arvonlisäverosta vapaana ja että tämän seurauksena tähän luovutukseen sovellettu vero ja vähennys piti perua, millä ei Alankomaiden hallituksen mukaan ole ollut Pactor Vastgoedin kannalta mitään aineellista seurausta. Pactor Vastgoedin piti näet perua sekä perusteettomasti maksettu arvonlisävero että perusteettomasti tehty vähennys.

6 — Liikevaihtoverosta vuonna 1968 tehdyn täytäntöönpanopäätöksen (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, jäljempänä päätös) 6 §:n 4 momentin säännöksen perusteella.

7 — Lain 15 §:n 6 momentin sekä päätöksen 13 ja 13a §:n nojalla yhdessä luettuina (jäljempänä myös oikaistu arvonlisävero).

22. Lisäksi myös verovelvollisen nro 2 aiemmin vähentämä arvonlisävero piti oikaista verosta vapautetun käytön jäljellä olevien vuosien osalta. Luovutettaessa kiinteää omaisuutta verovelvolliselle 3 oli näet oletettu, että kiinteä omaisuus olisi edelleen verollisen käytön kohteena, joten aiemmin vähennetty arvonlisävero voitiin pysyttää jäljellä olevan oikaisukauden ajan.

23. Verotarkastaja määräsi jälkiverotuspäätöksellään tämän oikaistun arvonlisäveron, suuruudeltaan peräti 295 820 euroa, Pactor Vastgoedin maksettavaksi.

24. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 14 kohdassa todetaan, *Gerechthof te 's-Gravenhage* kumosi *Rechtbank te 's-Gravenhagen* tuomion, jolla oli pysytetty verotarkastajan päätös. Pactor Vastgoed on vedonnut *Staatssecretarisin Gerechthof te 's-Gravenhagen* tuomiosta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle tekemän kassaatiovalituksen yhteydessä siihen, että ”oikaistua arvonlisäveroa” ei olisi pitänyt kantaa siltä vaan pikemminkin luovuttajalta. Lain 12a §, johon perustui oikaistun arvonlisäveron kantaminen Pactor Vastgoedilta, on sen mielestä kuudennen direktiivin vastainen.

25. *Staatssecretaris* esitti sitä vastoin, että *Gerechthof te 's-Gravenhage* oli tehnyt oikeudellisen virheen todetessaan, että lain 12a § ei voinut olla perustana kannettaessa jälkikäteen kiinteän omaisuuden ostajalta (verovelvollinen nro 3) arvonlisäveron määrä, jonka verovelvollinen nro 2 oli vähentänyt ostaessaan kiinteän omaisuuden aiemmin verovelvolliselta nro 1.

26. Näin ollen *Hoge Raad der Nederlanden* on päättänyt lykätä asian ratkaisua 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 – – siltä, jolle kyseinen verovelvollinen on luovuttanut hyödykkeen?”

27. Pactor Vastgoed, Alankomaiden hallitus, Irlanti ja Suomen hallitus sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Nämä osapuolet esittivät Suomen hallitusta lukuun ottamatta suullisia huomautuksia 18.4.2013 pidetyssä istunnossa.

### III Oikeudellinen arviointi

#### *A Epäilyt, jotka koskevat lain 12a §:n tulkintaa*

28. Ennen osapuolten perustelujen tarkastelemista on tärkeää korostaa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että Alankomaissa esitetään epäilyjä siitä, voiko lain 12a § olla perustana kannettaessa kiinteän omaisuuden ostajalta jälkikäteen arvonlisäveron määrä, jonka omaisuuden sille luovuttanut on vähentänyt ja jota pitäisi oikaista.



29. Sekä pääasian oikeudenkäynnin julkisasiamiehen että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen itsensä mielestä lain 12a §:n tavoite ei ilmene selvästi tämän säännöksen sanamuodosta.<sup>8</sup> Komissio menee vielä pidemmälle, koska se tunnustaa avoimesti, ettei ymmärrä kyseisen säännöksen merkitystä.

30. Jos näet tarkastellaan 12a §:n sanamuotoa, sanat ”vero, jonka luovutuksen suorittaja on – – vähentänyt<sup>[9]</sup> kyseisen luovutuksen yhteydessä”, koskevat verovelvollisen nro 1 (myyjän) luovutusta verovelvolliselle 2 (luovuttaja).

31. Lain sanamuodonkin mukaan ”kannetaan jälkikäteen luovutuksen vastaanottajalta” tarkoittaa väistämättä verovelvollista nro 2.

32. Tästä seuraa, että riidanalainen luovutus ei lähtökohtaisesti voi olla verovelvollisen nro 2 luovutus verovelvolliselle nro 3, koska verovelvollisella nro 2 ei ole sen osalta mitään vähennettävää.

33. Lain 12a §:n sanamuotoa on siten tulkittava erittäin laajasti – kuten Alankomaiden hallitus on tehnyt<sup>10</sup> – jotta vero voitaisiin sen perusteella kantaa verovelvolliselta nro 3.

34. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mielestä<sup>11</sup> lain 12a §:n sanamuoto saattaisi näet jättää riittävästi harkintavaltaa, jotta tämän säännöksen tavoitteen mukaisesti sanat ”vero, jonka luovutuksen suorittaja on – – vähentänyt kyseisen luovutuksen yhteydessä”, tarkoittavat arvonlisäveron määrää, jonka myöhemmän luovutuksen suorittanut verovelvollinen on vähentänyt aiemmin ja joka on oikaistava, koska jälkikäteen arvioituna tämä luovutus oli todellisuudessa vapautettu arvonlisäverosta sen vuoksi, että sittemmin on ilmennyt, että laissa säädettyä edellytystä<sup>12</sup> ei ole noudatettu. Siten tässä tapauksessa verovelvollisen nro 2 ja verovelvollisen nro 3 välinen luovutus – koska myyjä ja ostaja valitsivat arvonlisäverollisen luovutuksen – oli synnä siihen, että luovutuksen tehnyt elinkeinonharjoittaja sai hyväkseen liian suuren arvonlisäveron vähennyksen (vaikka tämä johtui siitä, että tämä elinkeinonharjoittaja oli valinnut oman luovuttajansa kanssa aikaisemman luovutuksen arvonlisäverollisuuden).

35. On luonnollisesti ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tehtävänä tulkita lain 12a §:ää (siten, että se ottaa huomioon unionin tuomioistuimen tässä asiassa esittämät seikat), koska vain se on toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta.

36. Oli miten oli, tutkin kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen sen olettaman perusteella, että lain 12a § mahdollistaa Alankomaiden veroviranomaisten omaksuman tulkinnan.

8 – Vaikuttaa siltä, että myös oikeuskirjallisuus on jakautunut lain 12a §:n osalta, kuten pääasian oikeudenkäynnin julkisasiamies toteaa. Ks. esim. van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, nro 2 ja 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, s. 447 ja sitä seuraavat sivut; van Hilten, M. E. ja van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed 2007, nro 6, s. 270 ja 271; Ettema, C. M. ym., *Wegwijs in de BTW*, Haag, 2008, s. 377; Vetter, J. J. ym., *Invordering van belastingen Fed fiscale studieserie*, nro 2, Deventer: Kluwer, 2005, s. 77 ja 78; Vervaeke, F. L. J. ja van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, nro 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, s. 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, nide 7/8, nro 67; Beelen, S. T. M. ym., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, alaviite 2.4.1.A.f ja 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J. ja Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), s. 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, s. 12, ja *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, article 12a, lisäosa 587, huhtikuu 2010.

9 – Lain 15 §:n nojalla.

10 – Ks. sen kirjallisten huomautusten 47 kohdan loppuosaa.

11 – Ks. ennakkoratkaisupyynnön 3.3.4 kohta.

12 – Eli kiinteää omaisuutta käytetään kokonaan tai lähes kokonaan tarkoituksiin, jotka antavat oikeuden vähennykseen.



## *B Tiivistelmä osapuolten perusteluista*

37. Pactor Vastgoed väittää, että kuudennessa direktiivissä ei sallita sitä, että jäsenvaltiot määräävät neuvoston luvalla tai ilman lupaa pääasian kaltaisessa asiassa muun henkilön kuin verovelvollisen nro 2 velvolliseksi maksamaan oikaistun arvonlisäveron. Sen mielestä liikevaihtoverolain 12a §:n säännös on tältä osin kuudennen direktiivin vastainen.

38. Alankomaiden hallitus sitä vastoin katsoo, että kuudennen direktiivin säännökset eivät estä sitä, että jäsenvaltiot kantavat oikaistun arvonlisäveron kiinteän omaisuuden ostajalta pääasian kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa.

39. Irlanti ja Suomen hallitus esittävät lähinnä samaa kuin Alankomaiden hallitus. Ne katsovat muun muassa kuudennen direktiivin 20 artiklasta sekä tämän direktiivin asiayhteydestä ja rakenteesta ilmenevän, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa, jonka perusteella ne voivat määrittää edellytykset, joiden täytyessä muu henkilö kuin vähennyksen alun perin tehnyt verovelvollinen voidaan määrätä vastuuseen vähennyksen oikaisusta. Irlannin mielestä päinvastainen tulkinta olisi kuudennella direktiivillä vahvistetun arvonlisäverojärjestelmän sekä oikeusvarmuuden ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden vastainen. Lisäksi siitä seuraisi, että verotulojen kantomekanismi menettäisi tehoaan.

40. Komissio edustaa Pactor Vastgoed'in tavoin vastakkaista näkemystä kuin Alankomaiden ja Suomen hallitukset sekä Irlanti ja katsoo lähinnä, että ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava kieltävästi.

## *C Oikeudellinen arviointi*

### *1. Alustavia huomautuksia*

41. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että siinä sallitaan se, että vähennys, joka on tehty ensimmäisen verovelvollisen luovuttaessa kiinteistön toiselle verovelvolliselle, oikaistaan kantamalla se kolmannelta verovelvolliselta (pääasian oikeudenkäynnissä Pactor Vastgoed), joka ei ole se, joka teki aiemmin vähennyksen.

42. Alankomaiden kuningaskunta on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdassa annettua mahdollisuutta, jonka perusteella jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen sellaisten tiettyjen liiketoimien osalta, jotka on tämän direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaan sisältyvän yleissäännön nojalla vapautettu arvonlisäverosta.<sup>13</sup> Näihin liiketoimiin kuuluvat muu rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen kuin ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa tapahtunut luovutus.

43. Huomautettakoon, että kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan viimeisessä alakohdassa lisätään, että ”jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä”.

44. Alankomaiden lainsäätäjä on rajoittanut 31.3.1995 klo 18 alkaen mahdollisuutta valita verollinen luovutus siten, että se koskee vain kiinteän omaisuuden luovutuksia henkilöille, jotka käyttävät tätä omaisuutta tarkoituksiin, jotka oikeuttavat veron täyteen tai lähes täyteen vähennykseen.<sup>14</sup>

13 — Ks. lain 11 §:n 1 momentin johdantolause ja a kohdan johdantolause sekä 2 alakohta.

14 — Vuoden 1968 liikevaihtoverolain, oikeustoimista kannettavista veroista annetun lain ja muutamien muiden verolakien, jotka liittyvät kiinteää omaisuutta koskevien oikeudellisten rakennelmien estämiseen, muuttamisesta 18.12.1995 annettu laki (Stb. 1995, nro 659), jota kutsutaan myös nimellä ”kiinteää omaisuutta koskevien oikeudellisten rakennelmien estämisestä annettu laki”.

45. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, saattaa käydä niin, että vaikka asianomaiset elinkeinonharjoittajat (se, joka luovuttaa omaisuuden, ja se, jolle se luovutetaan) ovat alun perin suunnitelleet omaisuudelle tiettyä käyttötarkoitusta, jonka perusteella luovutuksen verotuksen valitseminen on sallittua, elinkeinonharjoittaja, jolle kiinteä omaisuus on luovutettu, antaa sille loppujen lopuksi käyttötarkoituksen, jonka perusteella luovutuksen verotuksen valitseminen ei ollut mahdollista. Oikeussääntöjen lähtökohtana on periaate, jonka mukaan tässä tapauksessa luovutus olisi pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta ja näin ollen luovuttajan aiemmin vähentämä arvonlisävero pitää oikaista.

46. Lain 12a §:ssä säädetään näiden tapausten varalta, että ”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*” (kursivointi tässä).

## 2. Lain 12a § ja kuudes direktiivi

47. On todettava, että kuudenteen direktiiviin ei sisälly nimenomaisia viitteitä, jotka koskisivat arvonlisäveron maksamiseen velvollista verovelvollista vähennyksen oikaisemisen yhteydessä.

48. Direktiivissä 2006/112/EY,<sup>15</sup> jolla kuudes direktiivi on sittemmin kumottu ja korvattu, ei myöskään esitetä tätä koskevia viitteitä.

49. Kuten unionin tuomioistuin on useaan kertaan muistuttanut, näin ollen ”[direktiivillä] käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja 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”.<sup>16</sup>

50. Näin ollen silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisissa liiketoimissa, jotka on vapautettu verosta tai jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.<sup>17</sup>

51. Unionin tuomioistuin on lisäksi jo huomauttanut, että ”direktiivi[ssä] säädetty oikaisumekanismi – – kuuluu erottamattomana osana direktiivillä perustettuun vähennysjärjestelmään. Tässä yhteydessä on korostettava, että oikaisemista koskevilla direktiivin säännöillä 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 tapahtuvan käytön välille”.<sup>18</sup>

15 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

16 — Ks. mm. asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

17 — Ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3039, 24 kohta) ja em. asia Klub, tuomion 28 kohta.

18 — Ks. asia C-234/11, TETS Haskovo, tuomio 18.10.2012, 30 ja 31 kohta, jossa viitataan asiassa C-63/04, Centralan Property, 15.12.2005 annettuun tuomioon (Kok., s. I-11087, 57 kohta). Ks. myös em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 26 kohta ja asia C-257/11, Gran Via Moinești, tuomio 29.11.2012, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

52. Koska tähän kysymykseen annettava vastaus oli tärkeä asian tutkimiseksi eikä se ilmennyt yksiselitteisesti ennakkoratkaisupyynnöstä, unionin tuomioistuin tiedusteli Alankomaiden hallitukselta ja komissiolta, oliko vähennys, joka piti oikaista pääasiassa, todellisuudessa se, jonka verovelvollinen nro 2 (luovuttaja) oli tehnyt verovelvolliselta nro 1 (myyjä) tekemästään ostosta.

53. Kummankin osapuolen antamien vastausten perusteella on selvää, että nimenomaan verovelvollinen nro 3 (Pactor Vastgoed) on velvollinen maksamaan toisen verovelvollisen myyntiketjun aikaisemmassa vaiheessa vähentämän arvonlisäveron, joka liittyy liiketoimeen, jossa tämä verovelvollinen nro 3 ei ole ollut millään tavoin mukana.

54. Kuten olen todennut tämän ratkaisuehdotuksen 33 ja 34 kohdassa, tämä tulkinta voisi sopia yhteen sekä lain 12a §:n sanamuodon että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen tosiseikkojen kuvauksen kanssa.

55. Ennakkoratkaisupyynnössä näet täsmennetään, että ”verotarkastaja laski jälkiverotuspäätöksessä veron määrän sen [arvonlisä]veromäärän perusteella, jonka luovuttaja oli vähentänyt aiemmin hankkiessaan kiinteän omaisuuden, mikä määrä on oikaistava (– – oikaistu arvonlisävero) liikevaihtoverolain 15 §:n 6 momentin perusteella, luettuna yhdessä liikevaihtoveroasetuksen 13 ja 13a §:n kanssa, lähtien siitä, että kyseinen luovuttaja luovutti kiinteän omaisuuden verosta vapautettuna”.

56. Myös Alankomaiden hallitus näyttää vahvistavan edellä esittämäni tulkinnan.<sup>19</sup>

57. Katson näissä olosuhteissa (komission tavoin), että nyt käsiteltävän kaltaisessa tilanteessa joko oikaiseminen ei ole tarpeen tai oikaiseminen kuuluu kokonaan verovelvollisen nro 2 vastuulle. Koska Pactor Vastgoed ei näet ollut millään tavoin mukana ensimmäisessä kiinteistökaupassa, jossa verovelvollinen nro 2 hankki pääasian kohteena olevan kiinteän omaisuuden, se, että tätä samaa omaisuutta koskevassa seuraavassa liiketoimessa, joka tässä tapauksessa tapahtui verovelvollisen nro 2 ja verovelvollisen nro 3 (Pactor Vastgoed) välillä, jälkimmäinen liiketoimi ei täytä edellytyksiä, joiden perusteella voidaan valita sen verotus, ei voi vaikuttaa ensimmäiseen liiketoimeen liittyvään arvonlisäveroon.

58. On vielä tutkittava, sallitaanko kuudennessa direktiivissä se, että lain 12a §:n kaltaisella kansallisella oikeussäännöllä muutetaan tätä lähtökohtaista vastausta.

#### a) Alankomaiden hallituksen keskeiset perustelut

59. Alankomaiden hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan johdantolauseesta ”– – edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”, 13 artiklan C kohdan viimeisestä virkkeestä ”jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä”, 20 artiklan 1 kohdasta ”jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan” ja 4 kohdasta ”toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty” sekä 21 artiklan 1 kohdan a alakohdasta ”jäsenvaltiot voivat myös määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen vastuuseen yhteisvastuullisesti veron maksamisesta” ilmenee, että jäsenvaltioilla on riittävä harkintavalta antaa pääasian kohteena olevan kaltainen oikeussääntö, joka liittyy vähennysten oikaisemiseen.<sup>20</sup>

19 – Ks. mm. Alankomaiden hallituksen huomautusten 34 ja 47 kohta.

20 – Eli oikeussääntö, jossa nimetään kiinteän omaisuuden ostaja (verovelvollinen nro 3) velvolliseksi maksamaan vähennyksen oikaisu, vaikka tämän vähennyksen teki alun perin tämän omaisuuden luovuttaja (verovelvollinen nro 2) toisen verovelvollisen (verovelvollinen nro 1) kanssa tekemänsä tätä omaisuutta koskeneen aikaisemman liiketoimen yhteydessä.

i) Kuudennen direktiivin 20 artikla

60. Tässä yhteydessä en voi ensinnäkään yhtyä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen vaihtoehtoisista näkemyksistä siihen, jonka mukaan – koska kuudenteen direktiiviin ei sisälly mitään nimenomaista säännöstä, joka koskisi oikaistusta arvonlisäverosta vastaavaa henkilöä – olisi yksinomaan jäsenvaltioiden asiana määrittää, keneltä oikaistu arvonlisävero voidaan kantaa.

61. Päinvastoin sen lisäksi, että kuudennessa direktiivissä ei nimenomaisesti sallita oikaisun perusteella maksettavan arvonlisäveron kantamista joltain toiselta arvonlisäverovelvolliselta – mikä olisi mahdollista lain 12a §:n nojalla – kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan, 22 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan ja 20 artiklan säännöksistä on johdettavissa yhdessä luettuina, että silloin kun kyse on olosuhteista, joissa on oikaistava verovelvollisen tekemä vähennys, oikaistava vero kannetaan lähtökohtaisesti siltä.

62. Lisäksi kuudetta direktiiviä koskeneessa ehdotuksessa<sup>21</sup> todettiin nimenomaisesti, että vähennyksen tekijän piti maksaa oikaistu vero. Ehdotuksen 20 artiklan, jonka otsikkona on ”Vähennysten oikaiseminen”, johdantolauseessa todetaan, että ”verovelvollinen oikaisee alun perin tehdyn vähennyksen – –” [epävirallinen käännös], minkä vahvistaa ehdotuksen englanninkielinen versio, jonka sanamuoto on seuraava: ”the taxable person shall adjust the initial deduction – –”.

63. Sama näkemys ilmenee myös 20 artiklan sanamuodosta, sellaisena kuin se hyväksyttiin, kun siinä säädetään, että ”alun perin tehty vähennys on oikaistava – – jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”. On normaalia, että virheen korjaa lähtökohtaisesti se, joka on sen tehnyt.

64. Todettakoon lopuksi, että jäsenvaltioiden mahdollisuus määrittää, keneltä oikaistu arvonlisävero voidaan kantaa, ylittäisi huomattavasti kuudennen direktiivin 20 artiklan 1 kohdassa<sup>22</sup> tarkoitettua käsitteen ”yksityiskohtaiset säännöt”. Palaan tähän tämän ratkaisuehdotuksen 70 ja 71 kohdassa.

ii) Kuudennen direktiivin 21 artikla

65. Samalla tavoin kuin arvonlisäveron maksaa verovelvollinen, joka suorittaa verollisen liiketoimen, ja oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen käyttää verovelvollinen, joka käyttää kyseisiä tavaroita verollisiin liiketoimiinsa, kuudennen direktiivin 21 artiklasta ilmenee, että oikaistu vero on lähtökohtaisesti kannettava verovelvolliselta, joka on alun perin vähentänyt tämän veron, eli tässä tapauksessa pääasian asiayhteydessä luovuttajalta (tai verovelvolliselta nro 2).

66. Tässä 21 artiklassa, jonka otsikkona on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, säädetään näet tyhjentävästi, missä tapauksissa muu henkilö kuin liiketoimen suorittanut verovelvollinen voi olla velvollinen maksamaan veroa.

67. Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan tiettyyn verolliseen liiketoimeen liittyvän arvonlisäveron maksamaan velvollinen verovelvollinen on se, joka suorittaa tämän liiketoimen. Nyt käsiteltävässä asiassa tämä olisi siis verovelvollinen nro 2 (luovuttaja).

68. Muualle kyseiseen 21 artiklaan sisältyy sitä vastoin tyhjentävä luettelo tapauksista ja olosuhteista, joissa veron maksamiseen velvollinen on jokin toinen henkilö kuin liiketoimen suorittava verovelvollinen. Pääasian kohteena oleva tilanne ei vastaa mitään näistä tapauksista eikä olosuhteista.

21 – Ehdotus neuvoston kuudennessa direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste, (KOM(73) 950 lopullinen).

22 – Sen mukaan ”alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan – –”.

69. Ainoa jäsenvaltioille jätetty harkintavalta koskee sitä, että ne voivat määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen yhteisvastuuseen veron maksamisesta. Lain 12a §:ssä ei kuitenkaan määrätä yhteisvastuusta vaan ostajalle määrätystä täysin erillisestä verovelvollisuudesta.

iii) Kuudennen direktiivin 13 ja 20 artiklassa käytetty käsite ”yksityiskohtaiset säännöt”

70. Katson (komission tavoin), että kuudennessa direktiivissä ja erityisesti sen 13 artiklan C kohdassa ja 20 artiklan 1 kohdassa ei sallita sitä, että jäsenvaltiot kantavat ensimmäisen verovelvollisen ja toisen verovelvollisen välistä ensimmäistä liiketoimea koskevan arvonlisäveron oikaisun määrän kolmannelta verovelvolliselta, jolla ei ole mitään yhteyttä tähän liiketoimeen. Tällaisella säännöksellä ylitettäisiin jäsenvaltioille jätetty harkintavalta.

71. Veronmaksuvelvollisen määrittämistä koskeva säännös ei näet ole pelkkä valintaoikeutta tai sen oikaisemista koskeva ”yksityiskohtainen sääntö” vaan se koskee arvonlisäverojärjestelmän ydintä, mistä syystä ostajan käännettyä verovelvollisuutta koskevien säännösten on joko sisällyttävä kuudenteen direktiiviin (nyttemmin arvonlisäverodirektiiviin)<sup>23</sup> – esimerkiksi arvonlisäverodirektiivin 194–199 artiklaan – tai olla kuudennen direktiivin 27 artiklaan (nyttemmin arvonlisäverodirektiivin 395 artikla) perustuvia poikkeussäännöksiä. Palaan tähän tämän ratkaisuehdotuksen 103 kohdassa.

b) Osapuolten esittämät muut perustelut

i) Ensimmäinen perustelu

72. Irlanti väittää, että pääasian oikeudenkäynti on esimerkki syystä, jonka vuoksi jäsenvaltion on voitava määrätä muu henkilö kuin vähennyksen tehnyt verovelvollinen vastuuseen oikaisusta. Sen mielestä on asianmukaista ja oikeasuhteista, että henkilö, joka sekä päättää verollisista toiminnoista, joita varten kiinteää omaisuutta olisi pitänyt käyttää ja on todellisuudessa käytetty, että tuntee ne, määrätään vastuuseen vähennysten oikaisusta. Tämän oikaisun tarpeellisuus perustuu siihen, että ostaja eikä alkuperäinen luovuttaja on rikkonut verolainsäädäntöä. Jos tämä lain rikkominen johtuisi ostajan vääristä ilmoituksista, oikaisut olisivat perusteltavissa samasta syystä kuin taannehtiva takaisinmaksu.<sup>24</sup>

73. Vaikka oletettaisiin, että tämä järjestelmä voitaisiin näillä perusteluilla ottaa käyttöön turvautumatta kuudennen direktiivin 27 artiklaan (mielestäni ei), en yhdy Irlannin perusteluihin.

74. Yhtäältä on niin – kuten Pactor Vastgoed on perustellusti korostanut –, että jos joku muu kuin vähennyksen tehnyt henkilö määrätään velvolliseksi maksamaan oikaisun perusteella maksettava arvonlisävero, tällä toisella henkilöllä (tässä tapauksessa ostajalla) ei yleensä ole käytettävissään tietoja, jotka ratkaisevat oikaisun suuruuden (kuten määrä, jonka myyjä on vähentänyt hankkiessaan investointitavaran, jäljellä olevan oikaisujakson kesto ja mahdolliset muut kustannukset, joiden osalta myyjä on vähentänyt arvonlisäveron). Tämä toinen henkilö ei kykene lähtökohtaisesti valvomaan, onko mahdollinen jälkiverotuspäätös asianmukainen, eikä voi tosiasiallisesti riitauttaa oikaisun kohteena olevaa määrää.

23 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 15.

24 — Irlanti viittaa asiassa C-37/95, Ghent Coal Terminal, 15.1.1998 annettuun tuomioon (Kok., s. I-1, 21 kohta), jossa viitataan asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettuun tuomioon (Kok., s. I-857).



75. Toisaalta nyt käsiteltävässä asiassa verovelvollinen nro 2 on myynyt kiinteän omaisuuden tietoisena riskistä ja ostaja on voinut myös olla vilpittömässä mielessä tai syyllistymättä virheeseen tai tuottamukseen, jos sen on täytynyt esimerkiksi taloudellisista syistä muuttaa omaisuuden käyttötarkoitusta oston jälkeen. Jos se näet olisi tiennyt käyttävänsä omaisuutta verottomiin käyttötarkoituksiin, se ei varmasti olisi valinnut liiketoimen osalta verotusta.

76. Samansuuntaisesti Alankomaiden hallitus muistuttaa, että kansallisessa verolainsäädännössä edellytetään, että ostaja (verovelvollinen nro 3) on nimenomaisesti ja etukäteen ilmoittanut täyttävänsä 90 prosentin edellytyksen. Ilman tätä nimenomaista ilmoitusta lain 11 §:ssä säädettyä valintaoikeutta ei voida käyttää. Tämä ilmoitus merkitsee sen mukaan siis ostajan tietoista valintaa. Ostajan katsotaan tästä syystä olevan tietoinen arvonlisäveroa koskevista seurauksista, jos asianomaista omaisuutta – ostajan nimenomaisesti ilmoituksesta huolimatta – käytettäisiin vapaana arvonlisäverosta. Sen pitäisi siis katsoa olevan tietoinen siitä, että se olisi ostajana vastuussa mahdollisesta oikaistusta arvonlisäverosta.

77. Korostan, että vaikka pitää paikkansa, että ostaja (verovelvollinen nro 3) on sitoutunut käyttämään kiinteää omaisuutta verollisiin liiketoimiin, myös verovelvollinen nro 2 on antanut tämän sitoumuksen ostaessaan kiinteän omaisuuden verovelvolliselta nro 1. Se siis tiesi, että saattaisi myydessään kiinteän omaisuuden eteenpäin verovelvolliselle nro 3 joutua tilanteeseen, jossa se ei noudattaisi verovelvolliselle nro 1 antamaansa sitoumusta.

78. Kun Alankomaiden hallitus<sup>25</sup> puhuu ”ostajan tietoisesta valinnasta”, tämä pätee yhtä hyvin verovelvolliseen nro 2 kuin Pactor Vastgoediin.

79. Korostan lisäksi, että arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena ei ole rangaista virheestä vaan varmistaa arvonlisäveron neutraalisuus.

80. Jos noudatettaisiin Alankomaiden hallituksen näkemystä, ei ole mahdotonta, että Pactor Vastgoed maksaa arvonlisäveron verosta vapautetusta liiketoimesta. Se on näet maksanut verovelvolliselle nro 2 arvonlisäveron ja vähentänyt sen, ja nämä kaksi liiketoimea kuittaavat Pactor Vastgoedien kannalta, mutta sen on maksettava verovelvollisen nro 2 tekemä vähennys. Viimeksi mainittu sitä vastoin saa pitää vähennyksen, joka on Alankomaiden hallituksen mukaan oikaistava.

81. Kuten komissio on perustellusti korostanut, ainoat olosuhteet, jotka voisivat olla verovelvollisen nro 2 (luovuttajan) vähentämisen arvonlisäveron oikeuttamisperuste, ovat joka tapauksessa joko se, että luovuttaja ei itse ensimmäisen kiinteistökaupan ostajana (eli ostaessaan verovelvolliselta nro 1) täytä myöhemmin edellytyksiä, joiden perusteella se oli saanut valita verotuksen tämän liiketoimen osalta, tai se, että luovuttaja myy riidanalaisen kiinteän omaisuuden Pactor Vastgoedille oikaisua koskevan ajanjakson aikana<sup>26</sup> ja että kiinteää omaisuutta ei enää käytetä verollisiin liiketoimiin ennen tämän ajanjakson päättymistä. Näissä kummassakaan tapauksessa verovelvollista nro 3 (Pactor Vastgoed) ei saa missään tapauksessa määrätä vastuuseen luovuttajan kyseisen liiketoimen osalta tekemän vähennyksen oikaisusta, koska verovelvollisen nro 3 ei voida katsoa olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, jonka muut verovelvolliset ovat vähentäneet sellaisen liiketoimen yhteydessä, jossa se ei ole ollut *millään tavoin mukana*.

25 — Unionin tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamansa vastauksen 13 kohdassa.

26 — Tämän jälkimmäisen tapauksen osalta näet silloin, kun verovelvollinen nro 2 myy kiinteän omaisuuden verovelvolliselle nro 3, se tietää erittäin hyvin, miten pitkäksi aikaa se on tarkoittanut kiinteän omaisuuden verolliseen toimintaan, ja sen, että arvonlisävero on loppujen lopuksi oikaistava.

ii) Toinen perustelu

82. Alankomaiden hallituksen mukaan lain 12a §:llä pyritään estämään perusteeton etu, joka ostajalle saattaisi koitua. Vaikka ostaja olisi ilmoittanut käyttävänsä kiinteää omaisuutta verollisiin liiketoimiin, tämä voisi sen mukaan käyttää tätä kiinteää omaisuutta esteittä arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin siitä huolimatta, että se olisi hankkinut sen ilman että arvonlisävero sisältyy hintaan ja siten ilman arvonlisäverorasitetta. Tästä syystä sen lisäksi, että myyjälle aiheutuisi oikaistun arvonlisäveron määrän suuruinen vahinko, myös arvonlisäverojärjestelmä yksin tein vaarannettaisiin valintamahdollisuudella. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa säädettyä vapautusta siten kierrettäisiin.

83. Tästä on riittävää todeta, että ostajan kannalta vähennyksen kuittaa maksettu arvonlisävero. En siis ymmärrä, miksi verovelvollinen nro 3 olisi saanut ”perusteetonta etua”.

84. Lisäksi luovuttajan kannalta ”epäoikeudenmukainen” tilanne, joka voi olla oikaisun kohteena, vaikka se on luottanut ostajan (verovelvollisen nro 3) ilmoitukseen, joiden mukaan kiinteää omaisuutta käytettäisiin verollisiin liiketoimiin, perustuu Alankomaiden lainsäädännön vaatimukseen, jonka mukaan ostajan on käytettävä kiinteää omaisuutta arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

85. Komission mielestä tämä edellytys, jonka mukaan kiinteän omaisuuden ostajan on käytettävä sitä tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähentämiseen, jotta kiinteää omaisuutta koskevasta liiketoimesta kannetaan vero, on tarpeeton, koska verovelvollisella ei olisi mitään intressiä valita verotusta, jos hän ei käytä kyseistä kiinteää omaisuutta tällaisiin tarkoituksiin.

86. Unionin tuomioistuin on tosin jo todennut, että vaikka on oikeutettua, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.<sup>27</sup>

87. Komissio korostaa kuitenkin, että tämän vaatimuksen poistaminen ei aiheuttaisi vahinkoa Alankomaiden veronsaajalle. Riittäisi, että luovutuksen tekevä verovelvollinen (verovelvollinen nro 2) valitsee verotuksen ja jättää potentiaalisten ostajien valittavaksi olla tekemättä kauppaa, jos tämä verotus ei niille sovi, mikä olisi todennäköistä, jos ne harjoittavat toimintaa, johon ei liity vähennysoikeutta, koska niiden pitäisi silloin kantaa lopullinen arvonlisäverorasite kiinteän omaisuuden kaupasta. Käytännössä voidaan olettaa, että Alankomaiden lainsäädännön nykytilassa verovelvolliset, joiden toiminta ei anna oikeutta vähennykseen, ostavat mieluummin vanhaa kiinteää omaisuutta joko muilta arvonlisäverosta vapautetuilta verovelvollisilta tai yksityishenkilöiltä, samoin ilman arvonlisäveroa.

88. Lisättäköön, että jos verovelvollinen nro 3 muuttaa kiinteän omaisuuden käyttötarkoitusta (esimerkiksi taloudellisista syistä) oston jälkeen, se ei voi vähentää veroa, jonka se on maksanut verovelvolliselle nro 2, ja Alankomaiden veronsaajan intressit turvataan. Verovelvollinen nro 2 voisi näet säilyttää vähennyksensä, mutta verovelvollinen nro 3 ei voisi enää vähentää arvonlisäveroa, jonka se on itse käännetyn verovelvollisuuden mukaisesti maksanut Alankomaiden saaman poikkeuksen perusteella, jolloin poikkeuksesta on tullut kaikkia koskeva ohje.

27 — Ks. mm. asia C-384/04, Federation of Technological Industries ym., tuomio 11.5.2006 (Kok., s. I-4191, 30 kohta); asia C-271/06, Netto Supermarkt, tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-771, 20 kohta) ja asia C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, tuomio 21.12.2011 (Kok., s. I-14191, 22 kohta).



89. Näin ollen mikään ei estä sitä, että Alankomaiden lainsäädännössä pidetään voimassa edellytys, joka koskee sitä, että ostajan on käytettävä kiinteää omaisuutta verollisiin liiketoimiin, jotta se voi käyttää oikeutta valita verotus kiinteän omaisuuden osalta. Mielestäni on näet jäsenvaltioiden asiana määrittää valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Kansallisen lainsäätäjän on kuitenkin otettava huomioon kaikki valintansa seuraukset, eikä se voi asettaa ostajalle velvoitteita, joilla ylitetään se, mikä on unionin arvonlisäverosääntelyn perusteella sallittua.

iii) Kolmas perustelu

90. Alankomaiden hallitus katsoo, että verovelvollinen nro 2 ei ole vähentänyt arvonlisäveroa ”virheellisesti”, sillä silloin kun vähennys tehtiin, arvonlisäveron alkuperäinen vähennys oli tehty asianmukaisesti.

91. Tässä yhteydessä on riittävää huomauttaa, että verovelvollinen nro 2 ei ole omaisuutta myydessään noudattanut ehtoja, joista sovittiin sen ostaessa omaisuuden verovelvolliselta nro 1, eli omaisuuden käyttämistä yksinomaan verollisiin liiketoimiin. Juuri tämä sitä paitsi aiheuttaa sen vähentämän arvonlisäveron oikaisemisen.

iv) Neljäs perustelu

92. Alankomaiden hallitus esittää unionin tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamassaan vastauksessa, että tilanne, jossa arvonlisävero kannetaan toiselta verovelvolliselta, on kyseessä myös silloin, jos sovelletaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 8 kohtaa. Tämä säännös koskee tilannetta, jossa yritys siirretään verovelvolliselle. Tässä tapauksessa verovelvollinen tulee luovuttajan seuraajaksi. Myös tässä tilanteessa oikaistu arvonlisävero voidaan kantaa vain muulta kuin verovelvolliselta, joka on saanut vähennyksen hyväkseen, mikä oikeuttaa Alankomaiden hallituksen näkemyksen.

93. Tästä on riittävää todeta, että vaikka kyseisessä 5 artiklan 8 kohdassa annetaan nimenomaisesti mahdollisuus kantaa oikaistu arvonlisävero muulta kuin arvonlisäveron vähentäneeltä verovelvolliselta, on todettava, että mistään tällaisesta ei säädetä nimenomaisesti kuudennen direktiivin 20 ja 21 artiklassa. Tästä seuraa, että tässä ratkaisuehdotuksessa suositeltua ratkaisua ei voida kyseenalaistaa tällä perusteella.

v) Viides perustelu

94. Irlanti siteeraa lopuksi asiassa Halifax ym. annetun tuomion<sup>28</sup> 90 ja 91 kohtaa, joiden mukaan ”[kuudennen] direktiivin 20 artiklassa vain määritellään ne edellytykset, joiden on täyttyvä, jotta ostoihin sisältyvän vähennettävän veron määrä voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun saajan osalta – –. Näin ollen jäsenvaltioiden on periaatteessa määritettävä edellytykset, joiden täytyessä veroviranomainen voi periä arvonlisäveron jälkikäteen, kunhan [unionin] oikeudesta seuraavia rajoja ei kuitenkaan ylitetä”.

95. Tähän ratkaisuehdotukseen sisältyvä tarkastelu ei mielestäni ole ristiriidassa edellä mainitussa asiassa Halifax ym. annetun tuomion kanssa.

96. Tässä yhteydessä on riittävää korostaa, että Irlannin siteeraama kyseisen tuomion 90 kohta koskee vain yhtä ja samaa liiketoimea.

28 — Asia C-255/02, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 90 ja 91 kohta). Ks. myös asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004 (Kok., s. I-1991, 27 ja 28 kohta).

### 3. Lain 12a § ja päätös 88/498

97. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää, että mahdollisuus kantaa arvonlisävero, joka on maksettava oikaisun johdosta, toiselta verovelvolliselta voisi mahdollisesti perustua kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella annettuun valtuutukseen. Se kuitenkin lisää, että kun suunniteltiin 12a §:n lisäämistä lakiin, Alankomaiden kuningaskunta ei ollut pyytänyt kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettua poikkeusta eikä saanut sellaista.

98. Tästä huolimatta komissio katsoo, että poikkeus, jonka Alankomaiden kuningaskunta sai myöhemmin päätöksen 88/498 muodossa, oli voimassa tosiseikkojen tapahtuma-aikana.

99. Oli miten oli, katson, että tämä poikkeus ei voi olla pääasian kaltaisissa olosuhteissa hyväksyttävä peruste veron kantamiselle verovelvolliselta nro 3.

100. Tämä poikkeus toimi sitä vastoin siinä tarkoituksessa, että arvonlisäveron maksaa se, joka aikoo vähentää sen, eli verovelvollinen nro 2 ensimmäisen liiketoimen osalta ja verovelvollinen nro 3 toisen liiketoimen osalta, minkä nämä ovat ilmeisesti tehneetkin, ja tämä oli sen ainoa tavoite.

101. Eikö olisi myös hieman ristiriitaista katsoa,<sup>29</sup> että oikaistun arvonlisäveron siirtäminen ostajan maksettavaksi on sallittua jo pelkästään kuudennen direktiivin perusteella, vaikka kyseisen direktiivin 27 artiklan perusteella on pyydetty poikkeusta lain 12a §:ssä säädetyn mekanismin mahdollistamiseksi?

102. Alankomaiden hallitus kuitenkin esittää, että lain 12a §:n kaltaisella säännöllä jatketaan joka tapauksessa kuudennen direktiivin 27 artiklan nojalla tehdyllä päätöksellä 88/498 annettua lupaa.

103. Tällaista perustelua ei voida hyväksyä. Vielä enemmän, katson (kuten komissiokin), että siltä osin kuin oli välttämätöntä käyttää kuudennen direktiivin 27 artiklaan perustuvaa poikkeustoimea, jotta Alankomaiden kuningaskunta sai luvan kantaa ostajalta arvonlisävero kiinteistökaupasta, johon tämä on osallistunut, saman menettelyn käyttäminen oli sitäkin välttämättömämpää, kun kyseessä on pääasian kohteena olevan kaltainen toimenpide, jossa ei ainoastaan vaihdeta veronmaksuvelvollista vaan jossa määritetään lisäksi tätä tarkoitusta varten verovelvollinen, joka ei ole ollut millään tavoin mukana kyseisessä liiketoimessa.

104. Katson kaiken kaikkiaan, että kuudennessa direktiivissä ei sallita sitä, että jos alun perin tämän direktiivin 20 artiklan mukaisesti tehtyä arvonlisäveron vähennystä oikaistaan siten, että vähennyksen määrä on maksettava kokonaan tai osittain takaisin, tämä määrä kannetaan muulta henkilöltä kuin vähennyksen aiemmin tehneeltä verovelvolliselta, erityisesti siltä, jolle kyseinen verovelvollinen on luovuttanut omaisuuden ja joka ei ole ollut millään tavoin mukana kyseisessä liiketoimessa.

### IV Ratkaisuehdotus

105. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämään ennakkoratkaisukysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, ei sallita sitä, että jos alun perin tämän direktiivin 20 artiklan mukaisesti tehtyä arvonlisäveron vähennystä oikaistaan siten, että vähennyksen määrä on maksettava kokonaan tai

29 — Kyseisen hallituksen unionin tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antaman vastauksen 21 kohta.

osittain takaisin, tämä määrä kannetaan muulta henkilöltä kuin vähennyksen aiemmin tehneeltä verovelvolliselta, erityisesti siltä, jolle kyseinen verovelvollinen on luovuttanut omaisuuden ja joka ei ole ollut millään tavoin mukana kyseisessä liiketoimessa.