



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

20 päivänä joulukuuta 2017¹

Asia C-532/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,
muuna osapuolena
Akcinė bendrovė SEB bankas**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Vähennysten oikaiseminen – Sovellettavuus –
Virheellisesti arvonlisäverolliseksi luokiteltu luovutus – Tilanne, jossa luovuttaja on muuttanut laskua

I. Johdanto

1. Akcinė bendrovė SEB bankas (jäljempänä SEB bankas) osti VKK Investicija UAB:ltä (jäljempänä myyjä) tontteja. Myyjä lähetti sille laskun, joka sisälsi arvonlisäveron. Kaupan toteuttamisajankohtana molemmat osapuolet pitivät kyseisiä maa-alueita ”rakennusmaana” ja siten arvonlisäveron alaisina. Myöhemmin tämä oikeutti SEB bankasin ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennykseen.

2. Kolme vuotta tämän jälkeen myyjä totesi, että kyseisten maa-alueiden luovutus olisi tosiasiallisesti pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta. Sen vuoksi se antoi SEB bankasille arvonlisäveron hyvitysilmoituksen, jolla oikaistiin alun perin laskutettua kauppahintaa. Lisäksi se lähetti samasta kauppahinnasta uuden laskun, joka ei tällä kertaa sisältänyt arvonlisäveroa.

3. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan valtiovarainministeriön alainen verotarkastusvirasto, jäljempänä verotarkastusvirasto) teki myöhemmin suorittamansa tarkastuksen perusteella verotuspäätöksen, jolla SEB bankas määrättiin palauttamaan alun perin myönnettyä arvonlisäveron vähennystä vastaava suoritus. Lisäksi päätöksessä veloitettiin SEB bankas maksamaan osa arvonlisäverolle kertyneestä viivästyskorosta ja määrättiin sille seuraamusmaksu.

4. Asia päättyi lopulta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) käsiteltäväksi. Tämä käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, kuuluuko SEB bankasilta takaisin peritty suoritus arvonlisäverodirektiivissä² säädetyn vähennysten oikaisumekanismiin soveltamisalaan. Se haluaa myös selvittää, mitä merkitystä käsiteltävässä asiassa on myyjän antamalla hyvitysilmoituksella ja sillä, että kyseessä olevat maa-alueet luokiteltiin verotuksellisesti uudelleen sen jälkeen, kun verohallinnon SEB bankasin veronmaksuvelvoitteiden määrittämisessä noudattama käytäntö oli muuttunut.

¹ Alkuperäinen kieli: englanti.

² Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

1. Arvonlisäverodirektiivi

5. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

--

b) rakennusmaan luovutus.”

6. Direktiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata.”

7. Arvonlisäverodirektiivin X osaston 5 luvun otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”. Siihen sisältyvät 184–192 artikla. Direktiivin 184 artiklan mukaan ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”.

8. Arvonlisäverodirektiivin 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 tarkoitettun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

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

9. Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklan mukaan ”jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt”.

2. Liettuan lainsäädäntö

10. Arvonlisäverosta 5.3.2002 annetun Liettuan lain nro IX-751 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, sellaisena kuin se on muutettuna 15.1.2004 annetulla lailla nro IX-1960, jäljempänä arvonlisäverolaki) 65 §:ssä säädetystä yleisestä säännöstä ilmenee, että ”jos verokautta koskevan veroilmoituksen antamisen jälkeen arvonlisäverovelvollinen peruuttaa hankittujen tavaroiden oston tiettyjen tavaroiden osalta, jos tavaroiden luovuttaja tai palveluiden suorittaja antaa alennusta hinnasta tai jos arvonlisäveron määrä, joka on maksettava tavaroiden luovuttajalle tai palveluiden

suorittajalle, muusta syystä pienentyy – – ja edellä mainitut ostojen tai maahantuonnin arvonlisäveron määrät on vähennetty, arvonlisäveron vähennystä on oikaistava lisäämällä vastaavasti verokautta, jolloin edellä mainitut olosuhteet tulivat tietoon, koskevassa veroilmoituksessa talousarvioon maksettavan arvonlisäveron määrää tai vähentämällä talousarviosta palautettavan arvonlisäveron määrää”.

11. Verohallinnosta 13.4.2004 annetun Liettuan lain nro IX-2112 (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, jäljempänä verohallinnosta annettu laki) 68 §:n 1 momentin mukaan ”– – verovelvollinen tai verohallinto voi laskea tai laskea uudelleen veron määrän kaudelta, jonka pituus ei ylitä kuluva kalenterivuotta ja viittä sitä edeltävää kalenterivuotta laskettuna sen vuoden tammikuun 1. päivästä lähtien, jolloin vero alun perin laskettiin tai laskettiin uudelleen”.

12. Saman lain 80 §:n 1 momentissa säädetään, että ”verovelvollisella on oikeus oikaista veroilmoitusta, jollei tämän lain 68 §:ssä säädetty verojen laskentakausi (tai uudelleenlaskentakausi) ole päättynyt”.

III. Tosiseikat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

13. SEB bankas ja myyjä tekivät 28.3.2007 kauppasopimuksen, jonka mukaan SEB bankas osti myyjältä kuusi tonttia (jäljempänä liiketoimi). Samana päivänä myyjä antoi SEB bankasille laskun, jossa veron perusteeksi ilmoitettiin 4 067 796,61 Liettuan litiä (LTL) ja arvonlisäveron määräksi 732 203,39 LTL. Laskun arvonlisäveron sisältävä loppusumma oli 4 800 000 LTL (jäljempänä vuonna 2007 annettu lasku). SEB bankas sisällytti ostoihin sisältyneet arvonlisäverot maaliskuulta 2007 antamiinsa arvonlisäveroilmoituksiin ja sai niistä vähennyksen.

14. Myyjä antoi 14.4.2010 SEB bankasille arvonlisäveron hyvitysilmoituksen (jäljempänä vuonna 2010 annettu hyvitysilmoitus). Samana päivänä se lähetti tälle uuden laskun, jossa ilmoitettiin sama loppusumma eli 4 800 000 LTL (jäljempänä vuonna 2010 annettu lasku). Lasku ei sisältänyt arvonlisäveroa.

15. Myyjä toimitti oikaistut arvonlisäveroilmoitukset maaliskuulta 2007. Toimivaltainen veroviranomainen vahvisti vuonna 2012, että myyjä oli perustellusti oikaissut maaliskuuta 2007 koskevaa arvonlisäveroilmoitustaan.

16. Ennakkoratkaisupyynnössä mainitaan, ettei SEB bankas sisällyttänyt vuonna 2010 annettua hyvitysilmoitusta ja vuonna 2010 annettua laskua kirjanpitoonsa. Se kieltäytyi tunnustamasta niitä, koska se muun muassa katsoi, ettei myyjällä ollut oikeutta yksipuolisesti muuttaa liiketoimen verotettavaa arvoa. SEB bankas myös katsoi, että kyseisenä ajankohtana voimassa olleen lainsäädännön mukaan liiketoimea oli pidettävä arvonlisäveron alaisena.

17. SEB bankasille suoritetun verotarkastuksen perusteella 28.2.2014 laaditusta tarkastusraportista ilmenee verotarkastusviraston todenneen, että SEB bankas olisi ollut velvollinen oikaisemaan arvonlisäveron vähennystä ja sisällyttämään huhtikuuta 2010 koskevaan veroilmoitukseensa vuonna 2010 annetun hyvitysilmoituksen mukaisen arvonlisäveron määrän.

18. Verotarkastusvirasto sisällytti verotarkastuksen tulokset 16.5.2014 tekemäänsä verotuspäätökseen. Se vahvisti arvonlisäveron viivästyskoron määräksi 251 472 LTL ja määräsi SEB bankasille 71 528 LTL:n suuruisen seuraamusmaksun. Se kuitenkin osittain vapautti tämän viivästyskoron maksuvelvollisuudesta.

19. SEB bankas haki 10.6.2014 verolautakunnalta muutosta tähän verotuspäätökseen. Verolautakunta kumosi päätöksen 12.8.2014, koska se katsoi, ettei verotarkastusvirasto ollut noudattanut kansallisten oikeussääntöjen mukaisesti sovellettavaa määräaikaa.

20. Verotarkastusvirasto riitautti kumoamispäätöksen Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua). Tämä hylkäsi verotarkastusviraston kanteen 8.3.2016 antamallaan tuomiolla.

21. Verotarkastusvirasto valitti tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin, joka on esittänyt tämän ennakkoratkaisupyynnön. Tämä tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [direktiivin 2006/112] 184–186 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa direktiivissä 2006/112 säädettyä arvonlisäveron vähennysten oikaisumekanismia ei voida soveltaa tapauksissa, joissa alun perin tehtyä arvonlisäveron vähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä, koska kyseinen liiketoimi oli verosta vapautettu maa-alueen luovutusta koskeva liiketoimi?
- 2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että 1) arvonlisävero vähennettiin tonttien oston osalta alun perin verohallinnon sellaisen käytännön vuoksi, jonka mukaan kyseistä luovutusta pidettiin virheellisesti direktiivin 2006/112 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäveron alaisena rakennusmaan luovutuksena, ja/tai se, että 2) ostajan alun perin tekemän vähennyksen jälkeen maa-alueen luovuttaja antoi ostajalle arvonlisäveron hyvitysilmoituksen, jossa alkuperäisessä laskussa mainittuja (eriteltyjä) arvonlisäveron määriä oli oikaistu?
- 3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa direktiivin 2006/112 184 ja/tai 185 artiklaa tulkittava siten, että kun alun perin tehtyä vähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä siksi, että kyseinen liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta, verovelvollisen velvollisuuden oikaista tätä vähennystä katsotaan syntyvän välittömästi, vai onko sen katsottava syntyvän vasta silloin, kun tuli tietoon, että alun perin tehtyä vähennystä ei olisi voitu tehdä?
- 4) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 179, 184–186 ja 250 artiklaa tulkittava siten, että ostojen vähennyskelpoisen arvonlisäveron oikaistut määrät on vähennettävä verokautena, jolloin verovelvollisen velvollisuus ja/tai oikeus oikaista alun perin tehtyä vähennystä syntyi?”

22. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet SEB bankas, Liettuan hallitus ja Euroopan komissio. Kaikkia näitä osapuolia on myös kuultu 4.10.2017 pidetyssä istunnossa.

IV. Arviointi

23. Tämän ratkaisuehdotuksen rakenne on seuraava: Esitän aluksi kaksi alustavaa huomautusta, jotka koskevat määrääikoja ja liiketoimen (uudelleen)luokitusta arvonlisäverotuksen kannalta (A). Sen jälkeen tarkastelen, voidaanko käsiteltävässä tapauksessa soveltaa vähennysten oikaisumekanismia (B). Lopuksi tutkin, onko vuonna 2010 annetulla hyvitysilmoituksella ja liiketoimen verotuksellisen (uudelleen)luokittelun vaikutuksilla merkitystä käsiteltävän asian ratkaisemisessa (C). Koska ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on nähdäkseni vastattava kieltävästi, kansallisen tuomioistuimen esittämään kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata (D).

A. Alustavat huomautukset

24. Käsiteltävän asian arviointiin vaikuttaa kaksi tekijää, jotka tulivat esille asianosaisten ja muiden osapuolten huomautuksissa ja myös istunnossa. Molemmat ovat kansalliseen lainsäädäntöön liittyviä kysymyksiä, joiden ratkaiseminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Käsiteltävässä asiassa esitetyt näkemykset huomioon ottaen haluan kuitenkin esittää kummastakin muutamia alustavia täsmennyksiä. Ensimmäinen näistä tekijöistä on se, että verotarkastusviraston SEB bankasia vastaan esittämä vaatimus saattaa tosiasiallisesti olla vanhentunut (1). Toinen tekijä koskee liiketoimen kansallisen lainsäädännön mukaista luokittelua arvonlisäverotuksen kannalta (2).

1. Pääasiassa esitettyyn vaatimukseen sovellettavat määräajat

25. Komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen perusteella verotarkastusviraston SEB bankasia vastaan esittämä vaatimus on kansallisen oikeuden mukaan vanhentunut. Komissio huomauttaa, että kansalliset viranomaiset voivat yleensäkin vaatia vähennysten oikaisemista vain, jos sovellettavat määräajat eivät vielä ole umpeutuneet.

26. Verohallinnosta annetun lain 68 §:n 1 momentissa asetetaan lähtökohtaisesti viiden vuoden määräaika, jonka kuluessa veronmaksuvelvoitteet voidaan laskea tai laskea uudelleen. Liiketoimi toteutettiin maaliskuussa 2007. Vaikuttaa siltä, että virallisena toimenä, jonka nojalla SEB bankas veloitettiin palauttamaan arvonlisäveron vähennystä vastaava suoritus, on pidettävä SEB bankasille suoritettujen verotarkastusten tulosten virallistamista helmikuussa 2014 (mikä jää kansallisen tuomioistuimen tarkistettavaksi). Tätä seurasi verotarkastusviraston toukokuussa 2014 tekemä päätös, jossa vahvistettiin verotarkastuksen tulokset, määritettiin viivästyskoron määrä ja määrättiin seuraamusmaksu.

27. Korostan, ettei arvonlisäverodirektiiviin sisälly minkäänlaisia sääntöjä pääasiassa esitetyn vaatimuksen kannalta merkityksellisistä määräajoista. Jäsenvaltioiden tehtävä on siten asettaa nämä määräajat³ vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaisesti ja noudattamalla arvonlisäverodirektiiviin, luettuna yhdessä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa, perustuvaa yleistä velvollisuutta toteuttaa kaikki toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti niiden alueella, sekä petosten torjumiseksi.⁴

28. Mikään ennakkoratkaisupyyntö ei viittaa siihen, että kansallisessa lainsäädännössä asetetut määräajat olisivat näiden yleisten vaatimusten vastaisia. Unionin tuomioistuinta ei tosiasiallisesti ole pyydetty arvioimaan tätä.

29. Kaikki tässä ratkaisuehdotuksessa jäljempänä esitettävä perustuu siihen oletettavaan, että pääasian valitus on tehty sovellettavia määräaikoja noudattaen ja että ennakkoratkaisukysymyksiin annettavasta vastauksesta on hyötyä. Jos sovellettavan määräajan katsotaan jo umpeutuneen (minkä selvittäminen jää kansalliselle tuomioistuimelle), käsiteltävässä asiassa esitetyistä kysymyksistä tulee hypoteettisia, jollei kyseessä ole erityistilanne, jossa määräaika aiheuttaa systeemisiä, rakenteellisia ongelmia, koska se haittaa arvonlisäveron tehokasta kantoa kyseisessä jäsenvaltiossa.⁵

³ Tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁴ Ks. vastaavasti tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁵ Ks. vastaavasti tuomio 8.9.2015, Taricco ym. (C-105/14, EU:C:2015:555, erityisesti 46 ja 47 kohta). Ks. kuitenkin tuomio 5.12.2017, M.A.S. ja M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936, 51–58 kohta).

30. Haluan painottaa, ettei arvonlisäverodirektiiviä voida missään muussa kuin tässä erityisessä ja hieman erikoisessakin tilanteessa tulkita siten, että sillä pidennettäisiin tai kumottaisiin kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä selkeitä määräaikoja, eikä siihen myöskään voida vedota tässä tarkoituksessa. Jos osoitetaan, että verotarkastusviraston SEB bankasia vastaan kyseisen veronmaksuvelvoitteen täytäntöön panemiseksi esittämä vaatimus on tehty liian myöhään, tämän velvoitteen luokittelu tiettyyn arvonlisäverodirektiivin mukaiseen ryhmään ei muuta sitä, että vaatimus on vanhentunut. Myöhässä tarkoittaa myöhässä.

2. Liiketoimen kansallisen lainsäädännön mukainen luokittelu arvonlisäverotuksen kannalta

31. Ennakkoratkaisupyyntöstä ja unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, että rakennusmaan käsitteelle kansallisessa lainsäädännössä annettu tulkinta on asian kannalta merkityksellisen ajanjakson aikana muuttunut. Tulkinna muuttuminen näyttää vaikuttaneen liiketoimen kohteluun arvonlisäverotuksessa.

32. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan k alakohdan mukaan ”jäsenvaltioiden on vapautettava verosta – sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata”. Jälkimmäisen säännöksen mukaan ”jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa – jonkin seuraavista liiketoimista: – rakennusmaan luovutus”. Direktiivin 12 artiklan 3 kohdan mukaan ”rakennusmaalla” tarkoitetaan ”jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata”.

33. Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa tarjotaan jäsenvaltioille mahdollisuus säätää rakennusmaan luovutukset arvonlisäverollisiksi.⁶ Liettua näyttää käyttäneen tätä mahdollisuutta. Jää kuitenkin hieman epäselväksi, luokitellaanko liiketoimen kohteena ollut maa *konkreettisesti* rakennusmaaksi.

34. SEB bankas väittää, että liiketoimen toteuttamisajankohtana kyseistä luovutettua maa-aluetta *pidettiin* kansallisessa lainsäädännössä rakennusmaana ja siten arvonlisäveron alaisena. Tämä ilmenee nähtävästi verotarkastusviraston julkaisemista arvonlisäverolain virallisista perusteluista sekä verohallinnon 10.11.2009 SEB bankasille toimittamista tiedoista.

35. Liettuan hallitus selittää, että luokitus muuttui Liettuan korkeimman hallintotuomioistuimen annettua ratkaisun, jolla pyrittiin yhdenmukaistamaan aiemmin epäyhtenäistä soveltamiskäytäntöä.⁷ Sen seurauksena oli katsottava, että verotarkastusvirasto oli taannehtivasti (uudelleen)luokitellut liiketoimen kohteena olleen maa-alueen muuksi kuin rakennusmaaksi. Tämä puolestaan johti siihen, että verotarkastusvirasto vaati SEB bankasia palauttamaan sille kyseistä arvonlisäveron vähennystä vastaavan suorituksen.

36. Haluan korostaa, ettei kansallinen tuomioistuin ole pyytänyt määrittämään, onko rakennusmaan käsitteen uudelleenluokittelu unionin oikeuden mukaista. Tätä kysymystä ei sen vuoksi käsitellä tässä ennakkoratkaisumenettelyssä.

37. Kysymys tämän (uudelleen)luokittelun merkityksellisyydestä on nostettu esiin toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä aivan eri yhteydessä eli sen selvittämiseksi, vaikuttaako se mitenkään vähennysten oikaisumekanismin sovellettavuuteen. Kansallisen tuomioistuimen asia on määrittää, onko tällainen (uudelleen)luokittelu tosiasiallisesti tehty. Itse lähdän jälleen siitä olettamuksesta, ettei

⁶ Tuomio 15.9.2011, Slaby ym. (C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jäsenvaltioiden harkintavallan laajuudesta arvonlisäverodirektiivin 12 artiklaa sovellettaessa ks. tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁷ Liettuan hallitus viittaa tältä osin erityisesti Liettuan korkeimman hallintotuomioistuimen (suuren jaoston) 7.12.2009 antamaan tuomioon A-438-1346/2009.

liiketoimen kohdetta olisi kuulunut pitää rakennusmaana eikä liiketoimesta olisi siten pitänyt kantaa arvonlisäveroa. Pidän toisin sanoen lähtökohtana ja toteen näytettynä sitä ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenevää seikkaa, että asianosaiset ovat *virheellisesti* pitäneet liiketoimea arvonlisäverollisena.

B. Vähennysoikeuden olemassaoloa koskevien virheiden oikaiseminen

38. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa lähinnä selvittää, sovelletaanko arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitettua vähennysten oikaisumekanismia tilanteeseen, jossa vähennys on myönnetty, vaikkei näin olisi kuulunut tehdä.

39. Ratkaisuehdotukseni tässä osassa selitän aluksi, miksei vähennysten oikaisumekanismia voida soveltaa verotarkastusviraston esittämään vaatimukseen (1). Sen jälkeen osoitan, ettei tämän mekanismin soveltamattomuus kuitenkaan sulje pois sitä, että veroviranomaisilla on lähtökohtaisesti velvollisuus vaatia virheellisesti myönnetyn vähennyksen takaisin maksamista (2).

1. Oikaisumekanismin sovellettavuus

40. Määrittelen aluksi, minkätyyppisten oikaisujen tekemiseen oikaisumekanismi on tarkoitettu (a). Tämän jälkeen osoitan, että pääasiassa haettu oikaisu on luonteeltaan erilainen kuin ne (b).

a) Vähennysten oikaisumekanismeissa tehtävien oikaisujen luonne

41. Verovelvollisilla on arvonlisäverodirektiivin 167 ja 168 artiklan mukaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava⁸ toisen verovelvollisen luovuttamista tavaroista ja palveluista, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään verollisiin liiketoimiin.⁹

42. Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Vähennysjärjestelmällä ”pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta”.¹⁰

43. Tarkemmin sanottuna arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetyllä oikaisumekanismeilla pyritään parantamaan arvonlisäveron vähennyksen tarkkuutta valvomalla, käyttäkö verovelvollinen kyseisiä tavaroita tosiasiallisesti tarkoituksiin, jotka oikeuttavat vähennykseen.¹¹ Unionin tuomioistuin selitti, että ”järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja

⁸ Ks. esim. tuomio 13.12.1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635, 13 kohta); tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 53 kohta) ja tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 39 kohta).

⁹ Tuomio 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁰ Tuomio 21.3.2000, Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 30.9.2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹¹ Ks. erityisesti julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, 27 ja 28 kohta).

palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille”.¹² Sitä sovellettaessa aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen.¹³ Näin oikaisumekanismi auttaa varmistamaan verorasituksen neutraliteetin.¹⁴

44. Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan täsmällisen sanamuodon mukaan ”alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”.

45. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään, että oikaiseminen tehdään ”etenkin”, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.¹⁵

46. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohtaan sisältyvä luettelo (jossa mainitaan kaupan peruuttaminen ja hinnanalennus) ei ole tyhjentävä, kuten ilmauksen ”esimerkiksi” käyttö osoittaa. Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä sitä on vuosien mittaan käsitelty eri tilanteissa, joihin kuuluvat rakennusten purkaminen ja rakentamishankkeen toteuttaminen,¹⁶ (selvittämätön) varkaus¹⁷ sekä lakisääteisen muutoksen tekeminen laskentatapaan, jonka avulla sekakäyttöön tarkoitettujen tavaroiden ja palvelujen hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus määritetään.¹⁸

47. Yleisesti ottaen mainitut esimerkit koskevat siis tekijöitä, joiden mukaisesti verovelvolliselle annettavan vähennysoikeuden laajuus voi määräytyä, ja tämä pystytään arvioimaan tarkasti vasta tietyn ajan kuluttua ottamalla asianmukaisesti huomioon kyseessä olevien tavaroiden todellinen käyttö. Tämän vahvistaa myös arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan logiikka, sillä siinä säädetään tuotantotavaroiden tosiasialliseen käyttöön perustuvasta vuosittaisesta oikaisusta.

48. Käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, voidaanko tätä oikaisumekanismia soveltaa oikaistaessa virhettä, joka on alun perin aiheutunut siitä, että tietty liiketoimi on määritetty verolliseksi, vaikkei se sitä todellisuudessa ole. Voidaanko tällaisen alun perin vähennysoikeuden olemassaolon määrittämisessä tehdyn virheen oikaisemista pitää samanluonteisena kuin vähennysoikeuden laajuuden oikaisemista sen perusteella, että jokin myöhemmin tapahtunut muutos on vaikuttanut kyseessä olevaan luovutukseen? Johtavatko molemmat oikaisutyyppit kyseisen mekanismin soveltamiseen?

b) Käsiteltävässä asiassa haetun oikaisun luonne

49. Käsiteltävässä asiassa haetulla oikaisulla pyritään korjaamaan tilanne, jossa toimivaltainen veroviranomainen on myöntänyt arvonlisäveron vähennyksen, vaikkei sitä olisi nähtävästi pitänyt ensinkään myöntää. Tämän virheen seurauksena veroviranomainen on vaatinut verovelvollista palauttamaan myönnettyä vähennystä vastaavan suorituksen. Voiko tällainen veronmaksuvelvoitteen oikaiseminen kuulua arvonlisäveron vähennysten oikaisumekanismiin soveltamisalaan?

12 Ks. tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 Ks. esim. tuomio 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

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

15 Tuomio 16.6.2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 16.6.2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, 47 kohta).

16 Tuomio 29.11.2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, 37–42 kohta). Ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, 32–37 kohta).

17 Varkaustilanteesta säädetään arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa. Tuomio 4.10.2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

18 Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, 37–47 kohta).

50. SEB bankasin mukaan ei voi. Tämä osapuoli katsoo, ettei veron merkityksellisissä määrääntymistekijöissä ole ensinnäkään tapahtunut liiketoimen jälkeen mitään muutoksia, jotka olisivat vaikuttaneet sen vähennysoikeuteen. Sillä ei siten ollut mitään velvollisuutta oikaista arvonlisäverovelvoitteitaan. Ainoa tässä yhteydessä tapahtunut muutos oli liiketoimen verotuksellinen (uudelleen)luokittelu arvonlisäverollisesta arvonlisäverosta vapautetuksi, koska kyseistä maa-aluetta ei kansallisen lainsäädännön mukaan enää pidetty rakennusmaana. Vaikka osoitettaisiin, ettei arvonlisäveroa olisi tarvinnut maksaa eikä vähennys siten ollut perusteltu (mikä siis kyseisen osapuolen mukaan ei pidä paikkaansa), vastaavien suoritusten palauttamiseen sovellettaisiin jäsenvaltion lakia, ei arvonlisäverodirektiiviä.

51. Liettuan hallitus väittää, että oikaisumekanismia on sovellettava. Se vetoaa näkemyksensä tueksi arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan sanamuotoon, oikaisumekanismin tavoitteisiin sekä toimenpiteisiin, joilla tämä mekanismi on otettu käyttöön. Kyseisen artiklan sanamuodosta tämä hallitus huomauttaa, että alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on ”suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu”. Jos siis vähennysoikeuden määrä oli alun perin matemaattisesti nolla, kaikki tehdyt vähennykset olivat suurempia kuin se, ja ne on siten oikaistava.

52. Perinteisessä laskuopissa tämä näkemys pitää epäilemättä paikkansa: mikä tahansa positiivinen luku on suurempi kuin nolla. En ole kuitenkaan aivan varma, tekeekö tällainen yhtälö oikeutta oikaisumekanismin rakenteelle ja logiikalle.

53. Kun ensinnäkin tarkastellaan oikaisumekanismin soveltamisedellytyksiä koskevan 185 artiklan sanamuotoa, siinä käytetty ilmaisu ”arvonlisäverovähennysten *määrän* määrääntymistekijöissä tapahtunut”¹⁹ näyttäisi viittaavan eri tilanteeseen kuin siihen, josta pääasiassa on kyse. Pääasiassa oikaistava virhe ei koske sitä, *kuinka suureen* vähennykseen SEB bankas olisi pitänyt oikeuttaa, vaan pikemminkin sitä, *oliko* sillä *yleensä* vähennysoikeutta. Virhe, jonka verotarkastusvirasto tässä pyrkii oikaisemaan, koskee siis vähennysoikeuden *olemassaolon*, ei sen *laajuuden* määrittämistä.

54. Myönnän, että 184 artikla, jolla arvonlisäverodirektiivin X osaston vähennysten oikaisemista käsittelevä 5 luku alkaa, on sanamuodoltaan yleinen ja avoin. Voidaan siten epäillä, onko 184 artiklan yleisesti muotoiltua sisältöä oikein tulkita 185 artiklan erityissäännösten valossa. Tämä kysymys on sitäkin perustellumpi, kun muistetaan, ettei jälkimmäiseen sisältyvä määrääntymistekijöiden luettelo ole tyhjentävä, kuten edellä 46 kohdassa jo totesin.

55. Arvonlisäverodirektiivin 184–186 artikla muodostavat kuitenkin X osaston 5 luvun sisällä loogisen yksikön. Niitä on siten käsiteltävä yhtenäisenä kokonaisuutena ja tulkittava suhteessa toisiinsa ja kyseisen luvun yleiseen tarkoitukseen. Tässä luvussa säädetyn mekanismin yleisenä tarkoituksena on mahdollistaa vähennyksen *määrän* oikaiseminen; se ei koske tilanteita, joissa *vähennysoikeutta ei* ensinkään ole ollut. Jos vähennysoikeutta ei ole, kysymyksellä vähennysoikeuden laajuuden oikaisemisesta ei ole merkitystä.

56. Unionin tuomioistuimen tuomiossa Uudenkaupungin kaupunki, joka koski kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyä (olennaisin osin nykyisen arvonlisäverodirektiivin mukaista mekanismia vastaavaa) oikaisumekanismia,²⁰ esittämä toteamus näyttäisi tukevan jälkimmäistä tulkintaa. Kyseinen tapaus koski investointitavaroita, joita oli ensin käytetty verottomassa toiminnassa ja vasta myöhemmin verollisessa toiminnassa (ja tämä muutos tapahtui oikaisukauden aikana).

¹⁹ Kursivointi tässä.

²⁰ Tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Ks. kuudennen direktiivin 20 artiklan, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”, 1 kohta. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrääntymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s 1).

57. Unionin tuomioistuin nimittäin katsoi, että ”oikaisumekanismin soveltaminen riippuu siitä, onko vähennysoikeus syntynyt kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaisesti”.²¹ Se totesi, että vähennysoikeuden myöhempi syntyminen oikeutti oikaisumekanismin soveltamisen. Ennen tämän päätelmän tekemistä unionin tuomioistuin vahvisti, että jälkeempäin oikaisumekanismin soveltamista vaatinut yhteisö oli ollut ostohetkellä verovelvollinen.

58. Tuomiossa Uudenkaupungin kaupunki oli siten tosiasiallisesti kyse eri tilanteesta kuin nyt käsiteltävässä asiassa. Valaisevaa kuitenkin on se, että oikaisumekanismin soveltamisen katsottiin määräytyvän sen perusteella, oliko vähennysoikeus (tarkasteltuna suhteessa ostajan verotukselliseen asemaan eikä suhteessa luovutuksen luonteeseen) olemassa.

59. Edellä esitetyn perusteella katson, ettei oikaisumekanismeja sovelleta pääasiassa.

2. Verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää lainvastaisesti myönnetyn vähennyksen takaisin maksamista

60. Yhdyn komission ilmaisemaan (ja SEB bankasin toissijaisesti tunnustamaan) näkemykseen siitä, että perusteettomasti myönnetty oikaisu on silti oikaistava, ja tämä luonnollisestikin pätee vain, jollei sovellettavista määräajoista muuta johdu. Oikaisun olisi kuitenkin tapahduttava täysin kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Toisaalta toteamus siitä, ettei pääasiassa tehty virhe kuulu oikaisumekanismin soveltamisalaan, ei tarkoita, että se jäisi kokonaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamisalan ulkopuolelle.

61. Kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, ”yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus [neutraalisuus] siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero – –”

62. Tämän verorasituksen on kohdistuttava samansuuruisena kaikkiin samankaltaisessa tilanteessa oleviin verovelvollisiin.²² Verotuksen neutraalisuus ei ole kuitenkaan toteutunut, jos osoitetaan, että SEB bankasin kaltaiselle verovelvolliselle on myönnetty perusteettomasti arvonlisäveron vähennys. Sillä jäsenvaltiolla, jonka veroviranomaiset ovat vähennyksen myöntäneet, on siten velvollisuus varmistaa, että perusteeton veroetu oikaistaan.

63. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että jäsenvaltioiden on otettava käyttöön toimenpiteitä, jotka mahdollistavat sen, että veroviranomaiset voivat vaatia SEB bankasin kaltaisia verovelvollisia palauttamaan vähennystä vastaavan suorituksen asiaan sovellettavien kansallisten oikeussääntöjen mukaisesti ja selkeitä ja ennakoitavia määräaikoja noudattaen.

64. Huomautan, että asiaa koskeviin kansallisiin oikeussääntöihin kohdistuvan viittauksen osalta olisi päädtyttävä samaan ratkaisuun, vaikka oikaisumekanismeja sovellettaisiinkin. Tämä johtuu siitä, että arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa määritetään oikaisumekanismin soveltamisen aineelliset edellytykset, kun taas 186 artiklassa viitataan menettelysääntöjen osalta jäsenvaltioiden lainsäädäntöön.

²¹ Tuomio 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, 37 kohta). Ks. myös tuomio 2.6.2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, 44 kohta), jossa todettiin, että ”julkisoikeudellisella laitoksella tai yhteisöllä, joka – – viranomaisen ominaisuudessa ostaa investointitavaran eikä näin ollen ole verovelvollinen ja joka myöhemmin verovelvollisena myy tämän tavaran, ei tämän myynnin osalta ole oikeutta kyseisen direktiivin 20 artiklaan perustuvaan oikaaisuun mainitun tavaran oston yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämiseksi”. Ks. myös määräys 5.6.2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

²² Ks. analogisesti tuomio 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, 30–32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka koskee kansallisia oikeussääntöjä, joissa säädetään perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisesta laskun laatijalle. Unionin tuomioistuin on vastaavasti todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden varmistamiseksi jäsenvaltioiden on kansallisessa oikeusjärjestyksessään säädettävä mahdollisuudesta oikaista kaikki perusteettomasti laskutetut verot, kun laskun laatija osoittaa toimineensa vilpittömässä mielessä tai kun laskun laatija on oikea-aikaisesti täysin poistanut verotulojen menettämisen vaaran. Ks. tuomio 18.6.2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, 36 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 56–58 kohta).

65. Selvyyden vuoksi lisättäköön, ettei tämä päätelmä suinkaan estä jäsenvaltiota antamasta kansallisella tasolla menettelysääntöjä, joita sovelletaan sekä liiketoimen luokittelussa (arvonlisäverosta vapautetuksi tai arvonlisäverolliseksi) alun perin tapahtuneiden virheiden että verollisten liiketoimien osalta myönnettyjen vähennysten oikaisemiseen. Se, etteivät ensiksi mainitut oikaisut kuulu arvonlisäverodirektiivissä säädetyn oikaisumekanismin soveltamisalaan, ei tarkoita sitä, että ne olisi kansallisella tasolla pidettävä erillään muista oikaisuisista.

66. Edellä esitetyn perusteella välipäätelmäni on, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaa on tulkittava siten, ettei mainituissa säännöksissä säädettyä oikaisumekanismia sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, jossa alun perin tehtyä arvonlisäveron vähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä, koska kyseinen liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta. Verotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin edellyttää, että jäsenvaltio perii perusteettomasti myönnettyä arvonlisäveron vähennystä vastaavan suorituksen takaisin sovellettavia kansallisia oikeussääntöjä noudattaen.

C. Vaikuttavatko käsiteltävän asian erityisolosuhteet tähän loppupäätelmään?

67. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, vaikuttavatko ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen vuonna 2010 annettu arvonlisäveron hyvitysilmoitus (1) ja se, että liiketoimea pidettiin aluksi arvonlisäverollisena ja alettiin vasta myöhemmin kohdella arvonlisäverosta vapautettuna (2).

68. Kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen perusteella toinen ennakkoratkaisukysymys voidaan ymmärtää kansallista oikeutta koskevaksi kysymykseksi, johon ei tarvita ohjeistusta unionin tuomioistuimelta. Kun toinen kysymys kuitenkin liittyy ensimmäiseen kysymykseen ja tosiasiallisesti täsmentää sitä, voin ennakkoratkaisumenettelylle ominaisessa yhteistyön hengessä esittää siitä seuraavat lyhyet huomiot.

1. Vuonna 2010 annetun hyvitysilmoituksen merkityksellisyys

69. Vuonna 2010 annetun hyvitysilmoituksen merkityksellisyyttä voidaan nähdäkseni tarkastella kahdesta eri näkökulmasta.

70. Ensinnäkin voitaisiin kysyä, onko tällä hyvitysilmoituksella mahdollisesti voitu asettaa SEB bankasille veronmaksuvelvoite. Tähän kysymykseen on selvästikin vastattava kieltävästi. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamassa, kansallisessa lainsäädännössä tällaiseen asiakirjaan liitettyjä täsmällisiä oikeusvaikutuksia koskevassa tarkistuksessa muuta ilmene, vuonna 2010 annettua hyvitysilmoitusta on ymmärtääkseni pidettävä yksityisen laatimana asiakirjana eikä veroviranomaisen antamana virallisena asiakirjana. Tällaisella asiakirjalla voi olla vaikutuksia ainoastaan sen antaneeseen osapuoleen muttei lähtökohtaisesti liiketoimen toiseen osapuoleen.²³

71. Toiseksi voitaisiin pohtia, vaikuttaako mainitun hyvitysilmoituksen antaminen sovellettaviin määräaikoihin, joiden kuluessa verotarkastusvirastolla on oikeus muuttaa SEB bankasin veronmaksuvelvoitteita. Tämänkin kysymyksen selvittäminen jää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäväksi.

72. On oikeusjärjestyksiä, joissa kansallisissa oikeussäännöissä voidaan objektiivisen (ehdottoman) määräajan lisäksi säätää subjektiivisesta (suhteellisesta) määräajasta. Objektiivisen määräajan kuluminen alkaa todennäköisesti tietyn nimenomaisen tapahtuman toteutumisesta, olipa asianomainen osapuoli siitä tietoinen tai ei. Subjektiivinen määräaika alkaa, kun kyseinen osapuoli saa tiedon tästä asiaankuuluvasta tapahtumasta.

²³ Ks. vastaavasti tuomio 31.1.2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, 41–44 kohta).

73. Jos tilanne on kansallisen lainsäädännön mukaan tällainen, voitaisiin väittää, että SEB bankas on vuonna 2010 annetun hyvitysilmoituksen vastaanotettuaan saanut tietää, että sen oli oikaistava arvonlisäveroilmoitustaan. Näin ollen subjektiivisen määräajan voitaisiin kenties katsoa alkaneen tällaisen hyvitysilmoituksen antamisesta.

74. On kuitenkin todettava, että vaikka kansallisessa lainsäädännössä säädettäisiinkin subjektiivisesta määräajasta, se ei yleensä voi olla pidempi kuin objektiivinen määräaika eikä jatkoa sen jälkeen. Subjektiivisen määräajan kuluminen voi siten alkaa myöhemmin kuin objektiivisen määräajan, mutta sen on päätyttävä viimeistään objektiivisen määräajan päättyessä. Tässä jälkimmäisessäkin tapauksessa minun on siten vaikea nähdä, mikä merkitys vuonna 2010 annetulla hyvitysilmoituksella voisi täsmälleen olla pääasiassa kyseessä olevien määräaikojen kannalta.

75. Unionin tuomioistuimelle esitettyjen seikkojen perusteella en katso, että vuonna 2010 annetulla hyvitysilmoituksella on merkitystä SEB bankasin veronmaksuvelvoitteiden arvioinnissa.

2. Liiketoimen (uudelleen)luokittelun merkityksellisyys

76. Toisin kuin myyjän vuonna 2010 antamalla hyvitysilmoituksella, veroviranomaisen noudattamalla tulkintakäytännöllä ja sillä, kuinka se on erityisesti SEB bankasin suhteen menetelty, on hyvinkin merkitystä SEB bankasin veronmaksuvelvoitteiden arvioinnin kannalta. Tämä johtuu siitä, että – jollei kansallisen tuomioistuimen suorittamassa tosiseikkojen arvioinnissa muuta ilmene – SEB bankasille on voinut syntyä sille kuuluvien velvoitteiden laajuudesta perusteltu luottamus, joka riippuu viranomaisten sille antamien vakuuttelujen luonteesta ja sisällöstä.²⁴

77. Liettuan hallitus myöntää, että liiketoimen toteuttamisajankohtana voimassa ollut ”virallinen” tulkinta siitä, mikä oli katsottava rakennusmaaksi, oikeutti pitämään kyseistä liiketoimea arvonlisäverollisena. Samanaikaisesti kyseinen hallitus huomauttaa, että tämä tulkinta muuttui Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin vuonna 2009 antaman tuomion johdosta.²⁵

78. Kuten unionin tuomioistuin tuomiossa Nigl ym. muistutti, oikeusvarmuuden periaate ei ole esteenä verohallinnon menettelylle, jossa se vanhentumisajan kuluessa oikaisee vähennettyä arvonlisäveroa tai sellaisiin jo suoritettuihin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa, joiden olisi pitänyt olla arvonlisäverollisia. Samassa yhteydessä unionin tuomioistuin myös katsoi, että tätä sääntöä on sovellettava silloinkin, kun ”verohallinto kyseenalaistaa arvonlisäverovelvolliseen sovellettavan järjestelmän, myös sen ajanjakson osalta, joka edeltää tällaisen arvioinnin tekopäivää, kuitenkin sillä varauksella, että mainittu arviointi tehdään hallinnon toimia koskevan vanhentumisajan kuluessa ja että sen vaikutukset eivät ala taannehtivasti jostakin sen perustana olevien oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen tapahtumispäivää edeltävästä päivästä”.²⁶

79. Sama logiikka näyttäisi pätevän myös nyt käsiteltävään asiaan. Jos määräaika SEB bankasin veronmaksuvelvoitteiden arvioinnille on vielä jäljellä eli uudelleenarviointi ja -laskenta on edelleen mahdollista, koska sovellettavat määräajat eivät ole kuluneet umpeen, ja jos tällä välin jokin ylemmän oikeusasteen tuomioistuin (kuten Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas) antaa ratkaisun aiemmin epäyhdenmukaisen tulkintakäytännön yhtenäistämiseksi, näin annetulla yhtenäisellä laintulkinnalla saattaa olla liitännäisvaikutuksia kaikissa vireillä olevissa oikeustapauksissa annettavaan tulkintaan, jos tällä tulkinnalla on niissä merkitystä.

²⁴ Tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 14.9.2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

²⁵ Ks. edellä alaviite 7.

²⁶ Tuomio 12.10.2016, Nigl ym. (C-340/15, EU:C:2016:764, 48 ja 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80. Tällainen ylemmän oikeusasteen tuomioistuinten antamien ratkaisujen *liitännäinen taannehtivuus* on itse asiassa melko yleistä.²⁷ Se on looginen seuraus tällaisista tulkintaratkaisuksista, joissa esitetyt lainsäädännön tulkinnat ikään kuin nivoutuvat kyseiseen lainsäädäntöön niin, että niitä tosiasiallisesti sovelletaan (jollei tällaista oikeusvaikutusta ole nimenomaisesti poissuljettu) taannehtivasti yhdessä tulkittavana olleen lainsäädännön kanssa.

81. Voitaisiin väittää, kuten komissio ilmeisestikin istunnossa esitti, että jos verotuskausi on jo päättynyt, kansallisen ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen antamaa tulkintaratkaisua ei enää ole sovellettava pelkästään *liitännäisen taannehtivasti* vaan *aidon taannehtivasti*.

82. Olen tästä eri mieltä. Niin kauan kuin kansallisessa lainsäädännössä uudelleenlaskennalle ja oikaisemiselle asetettu määräaika jatkuu edelleen, kyseisen verotuskauden arviointi ei todellisuudessa ole päättynyt. Uudelleenarviointi on siis edelleen mahdollista, ja lisättäköön, ettei se ole mahdollista ainoastaan veroviranomaiselle vaan myös verovelvolliselle. Verovelvollinenkin voi siis tänä aikana haluta vedota kansallisen ylemmän oikeusasteen tuomioistuimen ratkaisulla yhdenmukaistettuun laintulkintaan omaksi hyväkseen. Vertauskuvallisesti ilmaistuna ovi aukeaa molempiin suuntiin.

83. Vaikka veroviranomaisten on tarkasti ottaen mahdollista ottaa sovellettavan määräajan kuluessa huomioon ylemmän oikeusasteen kansallisen tuomioistuimen ratkaisu, jolla on yhdenmukaistettu aiemmin epäyhtenäistä laintulkintaa, ja soveltaa tätä ratkaisua, tämä ei kuitenkaan vapauta toimivaltaisia veroviranomaisia velvollisuudesta pyrkiä kussakin tapauksessa oikeudenmukaiseen tasapainoon laintulkinnan yhtenäisyyden vaatimuksen ja kunkin yksittäistapauksen sellaisten erityisolosuhteiden välillä, joista verovelvolliselle on saattanut syntyä perusteltu luottamus.

84. Käsiteltävässä asiassa voitaisiin kenties saavuttaa oikeudenmukainen tasapaino mahdollisen liiketoimen luokittelun oikaisemista koskevan lakisääteisen vaatimuksen ja SEB bankasin perustellun luottamuksen suojan välillä (jos tosiseikkojen arvioinnin jälkeen voitaisiin sanoa, että kansallisten viranomaisten menettelystä on todellakin syntynyt tällainen luottamus) siten, että sallittaisiin liiketoimen uudelleenluokittelu muttei määrättäisi SEB bankasille mitään seuraamuksia eli jätettäisiin viivästyskorko tai seuraamusmaksu perimättä.²⁸

85. Edellä esitetyn perusteella on pääteltävä, ettei vuonna 2010 annettu hyvitysilmoitus vaikuta mitenkään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavaan vastaukseen. Kun toimivaltaiset viranomaiset oikaisevat SEB bankasin kaltaisen verovelvollisen veronmaksuvelvoitteita sen seurauksena, että tietty luovutus, kuten pääasiassa kyseessä oleva maa-alueen luovutus, on arvonlisäverotuksessa luokiteltu uudelleen, näiden viranomaisten on kuitenkin saatettava verotuksen neutraalisuuden ja lainsäädännön yhtenäisen soveltamisen varmistamista koskevat velvollisuutensa asianmukaiseen tasapainoon kyseisen henkilön perustellun luottamuksen kanssa.

D. Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

86. Vaikka syyt kolmannen ja neljännen kysymyksen esittämiselle eivät ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen täsmälliseen sanamuotoon nähden olekaan täysin selvät, ennakkoratkaisupyyntöön taustalla olevasta logiikasta voidaan päätellä, että kansallinen tuomioistuin esittää kolmannen ja neljännen ennakkoratkaisukysymyksensä ainoastaan siinä tapauksessa, että oikaisumekanismia katsottaisiin voitavan soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen.

²⁷ Tätä kysymystä on äskettäin tarkasteltu unionin tuomioistuimen antamien arvonlisäverotuomioiden ajallisen soveltamisen yhteydessä, ks. esim. ratkaisuehdotukseni Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:648, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553, 179 kohta).

²⁸ Kuten edellä todettiin (ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohta), ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että verotarkastusvirasto on osittain vapauttanut SEB bankasin arvonlisäverolle kertyneen viivästyskoron maksuvelvollisuudesta.

87. Koska vähennysten oikaisumekanismia ei mielestäni sovelleta pääasiaan, kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen ei siten ole tarpeen vastata.

V. Ratkaisuehdotus

88. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 184–186 artiklaa on tulkittava siten, ettei mainituissa säännöksissä säädettyä oikaisumekanismia sovelleta pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, jossa alun perin tehtyä arvonlisäveron vähennystä ei olisi voitu lainkaan tehdä, koska kyseinen liiketoimi oli vapautettu arvonlisäverosta. Verotuksen neutraalisuuden periaate kuitenkin edellyttää, että jäsenvaltio perii perusteettomasti myönnettyä arvonlisäveron vähennystä vastaavan suorituksen takaisin sovellettavia kansallisia oikeussääntöjä noudattaen.
- Kun toimivaltaiset viranomaiset oikaisevat verovelvollisen veronmaksuvelvoitteita sen seurauksena, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maan luovutus on arvonlisäverotuksessa luokiteltu uudelleen, niiden on saatettava verotuksen neutraalisuuden ja lainsäädännön yhtenäisen soveltamisen varmistamista koskevat velvoitteensa asianmukaiseen tasapainoon kyseisen henkilön perustellun luottamuksen kanssa.