

Miska Lampinen

KIINTEISTÖINVESTOINTIEN TARKISTUSVELVOLLISUUDEN SIIRTO KIINTEISTÖN LUOVUTUKSESSA

Tarkistusvelvollisuuden siirron nykytila ja tulevaisuus

Johtamisen ja talouden tiedekunta

Kandidaatintutkielma

Tammikuu 2022

TIIVISTELMÄ

Miska Lampinen: Kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuuden siirto kiinteistön luovutuksessa
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Tammikuu 2022

Tämä kandidaatintutkielma arvioi Suomen arvonlisäverojärjestelmässä kiinteistöinvestoinneista tehtävien arvonlisäverovähennysten tarkistusvelvollisuuden siirtymisen nykytilaa arvonlisäverodirektiivin mukaisuuden näkökulmasta. Tarkistusvelvollisuuden siirto on johtanut kiinteistöalalla yllättäviin maksuunpanoihin, kun kaupan osapuolelta toiselle siirtyvää kiinteistöinvestointien tarkistusvastuuta ei ole mielletty ostajan näkökulmasta todelliseksi arvonlisäverovastuuksi. Koska kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyyn liittyy olennaisesti vuosittaisten tarkistusten tekeminen kiinteistön käytön mukaan, muutos kiinteistön käyttötarkoituksessa johtaa usein kiinteistön aikaisemman omistajan tekemien vähennysten palauttamiseen.

Tutkielmassa on pyritty arvioimaan lainopillisella tutkimuksella tuoreen Euroopan Unionin oikeuskäytännön vaikutuksia tarkistusvelvollisuuden siirron nykytilaan Suomen arvonlisäverovähennysten oikaisujärjestelmässä. Tutkielmassa pyritään esittämään ratkaisukeinoja, joilla kansallista verotuskäytäntöä voidaan ohjata arvonlisäverodirektiivin mukaiseen malliin siten, että verotuksen neutraalisuus toteutuisi tarkistusvastuuta sisältävissä kiinteistöluovutuksissa aikaisempaa paremmin.

Euroopan Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisun asiassa C-787/18 Sögarð Fastigheter vaikutukset kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuuden siirtoon vaikuttavat myös suomalaiseen arvonlisäverojärjestelmään ja sen päivitystarpeeseen. Tuomion perusteella vähennysten oikaisujärjestelmä, jolla verovelvolliselle siirtyvä velvollisuus oikaista toisen verovelvollisen tekemää vähennystä, on direktiivinvastainen. Tästä johtuen myös Suomen vähennysten oikaisujärjestelmää olisi päivitettävä siten, että kiinteistöluovutusten yhteydessä jäljellä oleva kiinteistöinvestoinnin vähennys tehtäisiin luovutuksensaajan omassa arvonlisäverotuksessa.

Avainsanat: verotus, arvonlisäverotus, kiinteistöt, kiinteistöinvestointi, tarkistusmenettely, vähennyksen oikaiseminen.

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

SISÄLLYS

LÄHTEET.....	III
1 JOHDANTO	1
1.1 Aiheen tausta.....	1
1.2 Tutkimuksen kohde ja tutkimuskysymykset	2
2 KIINTEISTÖINVESTOINTIEN TARKISTUSMENETTELYN KANSALLINEN LAINSÄÄDÄNTÖ	4
Kiinteistöinvestointien tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto	5
3 EUT OIKEUSKÄYTÄNTÖ.....	6
3.1 EUT C-622/11 - Pactor Vastgoed	6
3.2 EUT C-787/18 - Sögård Fastigheter.....	8
4 C-787/18 SÖGÅRD FASTIGHETER VAIKUTUS TULKINTALINJAAN.....	15
4.1 Näkyvät muutokset Ruotsissa	15
4.2. Uuden tulkintalinjan vaikutukset verovelvollisiin Suomessa	17
4.3 Miten Suomen arvonlisäverojärjestelmä voidaan muuttaa arvonlisäverodirektiivin mukaiseksi?	24
5 JOHTOPÄÄTÖKSET.....	26

LÄHTEET

EU 2017

EUR-Lex. 2017. ”Ennakkoratkaisupyynnöt – suositukset kansallisille tuomioistuimille.” Viimeksi muokattu 31.10.2017 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=legissum:l14552>

Fastighetsägarna 2020

Holmestig, Anders: Remissyttrande samt hemställan om översyn av materiella bestämmelser i mervärdesskattelagen med anledning av SOU 2020:31, nytt mervärdesskattelag. Fastighetsägarna Sverige 30.11.2021

HE 44/2007 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeutieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011, sivut 21-26

Luukkonen 2021

Luukkonen, Lauri: Lausunto Verohallinnon ohjeluonnokseen ”Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta”. Finanssiala Ry 15.1.2021

Rasmusson 2020

Rasmusson, Cecilia 2020. ”EU-domstolen underkänner momsreglerna för jämkning vid fastighetsinvesteringar.” Tax matters – Sveriger skatteblogg (blogi), julkaistu 30.11.2020. <https://blogg.pwc.se/taxmatters/eu-domstolen-underkanner-momsreglerna-for-jamkning-vid-fastighetsinvesteringar>

Skatteverket 2021:1

Rättslig vägledning (päivitetty 13.7.2021), Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka.

Skatteverket 2021:2

Rättslig vägledning (päivitetty 13.7.2021), I vilka fall ska man jämka?

Talus 2013

Talus, Kim: Ennakkoratkaisumenettely Euroopan Unionin tuomioistuimessa:
Velvoittavuus, vaikutukset ja sitovuus Verotus 1/2013

Virtanen & Stenius 2021

Virtanen, Maritta – Stenius, Juuso: EUT:n arvonlisäveropäätökset Verotus 1/2021

Verohallinto 2017

Verohallinnon syventävä ohje (30.5.2017) Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus

Verohallinto 2021

Verohallinnon syventävä ohje (15.6.2021) Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä

OIKEUSTAPAUKSET

C-787/18: Sögård Fastigheter, EU: C:2020:964

C-622/11: Pactor Vastgoed, EU:C:2013:649

C-622/11: Pactor Vastgoed, Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus 30.5.2013

KHO Vuosikirjapäätös 2014:183

Mål nr 4302-17, Högsta Förvaltningsdomstolens dom

LYHENTEET

AVL: Arvonlisäverolaki (1501/1993)

OVML: Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)

Hallintoprosessilaki: Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019)

Arvonlisäverodirektiivi/Direktiivi: Direktiivi 2006/112/EY EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

MomsL: Svenska Mervärdesskattlag (1994:200)

EUT: Euroopan unionin tuomioistuin

1 JOHDANTO

1.1 Aiheen tausta.

Suomen arvonlisäverolaissa otettiin nykyinen kiinteistöinvestointeja koskevien vähennysten tarkistusmenettely käyttöön 1.1.2008. Arvonlisäverolain uudistamiseen johtanut liikkeelle laittava voima kumpusi EUT:n tuomiosta tapauksessa C-184/04¹, jossa EUT otti kantaa Suomessa sovellettavan rakennuspalveluista tehdyn oikaisujärjestelmän yhteisön lainsäädännön mukaisuuteen sekä arvonlisäverodirektiivin 184-192 artiklan vähennysten oikaisusäännösten soveltamiseen. Annettu tuomio selkeytti 184-192 artiklan soveltamista ja kansallisen lainsäädännön tulkintaa siinä määrin, että kansallisessa arvonlisäverolaissa säädetty vähennysten oikaisujärjestelmä ei vastannut arvonlisäverodirektiivin mukaista järjestelmää eikä se sisältänyt 184-192 artiklassa tarkoitettua tuotantotavaroiden oikaisumenettelyä koskevia säännöksiä².

Merkittävimmät puutteet kansallisessa lainsäädännössä oli yhteisön lainsäädännön näkökulmasta nimenomaisesti kiinteistöjen osalta tehtyjen vähennysten oikaisemisessa. Voimassa olleesta arvonlisäverolaista puuttui mekanismit, joilla vähennystä olisi voitu oikaista vuosittain arvonlisäverollisen käytön mukaan³. Lisäksi arvonlisäverolaki ei mahdollistanut vähennyksen tekemistä, kun verottomassa käytössä ollut liikekiinteistö otettiin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön tarkistusajan kuluessa ja johti aina alun perin tehdyn vähennyksen koko määrän palauttamiseen, kun verolliseen käyttöön hankittu tai rakennettu liikekiinteistö otettiin muuhun käyttöön tai myytiin oikaisuajan kuluessa⁴.

Arvonlisäverolain uudistamisen tavoitteiksi otettiin arvonlisäverolain saattaminen vastaamaan yhteisön lainsäädäntöä ja verotuksen neutraalisuuden parantaminen korvaamalla aikaisempi rakentamispalveluista tehdyn vähennyksen oikaisujärjestelmä direktiivin 184-192 artiklan mukaisella kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistusjärjestelmällä⁵.

¹ C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki

² HE 44/2007 kohta 1.3

³ HE 44/2007, kohta 1.3

⁴ HE 44/2007, kohta 1.3

⁵ HE 44/2007, kohta 2.1

Järjestelmän tarkoituksena oli poistaa kansallisen ja yhteisön lainsäädännön ristiriitaa ja korjata kansallista lainsäädäntöä kiinteistöihin tehtyjen vähennysten tarkistamisen osalta siten, että kiinteistöistä tehtävän vähennyksen oikaiseminen perustuisi käytön muutoksien suhteeseen tarkistuskaudella.

Kansalliseen lainsäädäntöön tehdyillä muutoksilla saavutettiin suurelta osin merkittävä parannus niin lainsäädännön direktiivinmukaisuuteen kuin verotuksen neutraalisuuteenkin. Erityisesti vaikutus verotuksen neutraalisuuteen on ollut verovelvollisten toiminnan kannalta merkittävä, sillä kiinteistön käytön muutokset eivät enää arvonlisäverolain muutoksen jälkeen ole tarkoittanut automaattisesti tehtyjen vähennysten täysimääräistä palautusta ja siten estänyt kiinteistön verottomaan käyttöön johtavia liiketoiminnallisia ratkaisuja yhtä totaalisesti.

1.2 Tutkimuksen kohde ja tutkimuskysymykset

Tutkimuksen kohteena on kiinteistöinvestoinneista tehtyjen arvonlisäverovähennysten tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto kiinteistön kaupan yhteydessä. Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto on poikkeus tarkistuksen aiheuttavien tilanteiden pääsäännöstä, ja sitä voidaan soveltaa, kun kiinteistön kaupassa luovutuksensaaja hankkii kiinteistön arvonlisäverollista liiketoimintaa varten⁶. Tutkimuksessa tarkastellaan kiinteistön luovutuksensaajalle siirtyvän tarkistusvelvollisuuden oikeustilaa erityisesti EU-oikeuden näkökulmasta sekä vertaillaan arvonlisäverolain päivittämisen vaihtoehtoja.

Kiinteistöinvestointeja koskevien vähennysten tarkistusmenettelystä säädetään arvonlisäverolain 11 luvussa. Kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyä käsitellään tässä tutkielmassa yleisesti siltä osin kuin on tarpeellista yleisen systematiikan ymmärtämiseksi. Tutkimuksessa ei käsitellä laajemmin kiinteistöinvestointien tarkistamista aiheuttavia tilanteita muutoin kuin kiinteistönluovutusten osalta.

⁶ AVL 121 e §

Tutkimuskysymykset ja tutkimusmetodi

Miten EUT:n ratkaisu asiassa C-787/18 26.11.2020 Sögård Fastigheter vaikuttaa tulkintaan kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuuden siirtymisestä kiinteistökaupan yhteydessä?

Voidaanko kiinteistön ostanutta verovelvollista vaatia oikaisemaan edelliseltä omistajalta kiinteistöluovutuksen yhteydessä siirtynyttä vähennystä?

Miten Suomen arvonlisäverojärjestelmää tulisi päivittää, jotta vähennysten oikaisu kohdistuisi verovähennyksen tehneelle verovelvolliselle?

Tutkimuksen tutkimusmetodinä on lainoppi, jolla voidaan selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä sekä systematisoida voimassa olevaa oikeutta⁷. Käytettyjen lähdemateriaalien valinta perustuu lainopilliseen oikeuslähdeoppiin. Tutkimuksen kannalta tärkeimmät lähteet ovat arvonlisäverolain 11 luku, sitä koskeva hallituksen esitys 44/2007 sekä direktiivi 2006/112/EY EU:n yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä. Tutkimuksen EU-oikeudellista lähtökohtaa alleviivaa myös EUT:n tuomion C-787/18 (Sögård Fastigheter) keskeinen rooli tutkimuskysymyksiin vastaamisessa.

Tuomion C-787/18 keskeistä roolia tutkimuksessa voidaan perustella sillä, että Suomen hallitus on esittänyt ratkaistavassa asiassa huomautuksia, minkä lisäksi on todettava, että asiassa tutkitun Ruotsin arvonlisäverolain sisältö on Suomen arvonlisäverolain kanssa ratkaistun asian osalta yhteneväinen, sillä tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirron menettelyn malli on otettu suomen arvonlisäverolainsäädäntöön Ruotsin ja Tanskan malli silmällä pitäen⁸.

⁷ Hirvonen, 2011, S.22-25

⁸ HE 44/2007, kohta 2.6

2 KIINTEISTÖINVESTOINTIEN TARKISTUSMENETTELYN KANSALLINEN LAINSÄÄDÄNTÖ

Kiinteistöinvestointia koskevan vähennyksen tarkistamisesta säädetään arvonlisäverolain (myöhemmin AVL) 11 luvussa. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai itse suorittamista. Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan myös sellaisen kiinteistön hankkimista, jonka luovutukseen on sovellettu 31 §:n § 1 momentin 1 kohtaa tai 33 §:ää⁹. Hallituksen esityksestä käy ilmi, että kiinteistöinvestoinnin tarkistuksia koskevia säännöksiä ei sovelleta kiinteistöjen korjausrakentamiseen tai huoltoon liittyvissä palveluissa¹⁰. Verohallinto määrittelee perusparantamisen tarkoittavan kiinteistön laatutason muuttamista alkuperäistä tasoa paremmaksi¹¹.

Tarkistelumenettelyn alaisia vähennyksiä tarkistetaan kiinteistön käyttötarkoituksen muuttuessa vuosittain kymmenen vuoden pituisen tarkistuskauden ajan¹². Tarkistuskausi alkaa sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut tai edellä mainittujen oman käytön säännösten¹³ soveltuessa kun kiinteistö on vastaanotettu. Oikaisussa verrataan kiinteistön verollisen käytön nykyastetta kiinteistöinvestoinnin tehdyn vähennyksen perusteena olleeseen verollisen käytön asteeseen. Oikaisu useimmissa tapauksissa tarkoittaa tehtyjen vähennysten osittaista palautusta, mutta myös oikaisu verovelvollisen hyödyksi on mahdollista, jos vähennys on alun perin tehty vain osittain verolliseen käyttöön.

Kiinteistöinvestointien tarkistamisen aiheuttavat tilanteet voidaan jakaa kahteen eri luokkaan: kiinteistön tosiasiallisen käytön muutosten aiheuttamiin vuosittaisiin tarkistuksiin ja kiinteistön omistajan statukseen liittyviin lopullisiin kertatarkistuksiin. Näistä ensimmäisissä on kyse puhtaasti kiinteistön käytön verollisuusasteen muutoksista, eli kiinteistön käytön

⁹ AVL 119 §

¹⁰ HE 44/2007, Yksityiskohtaiset perustelut, 1 Lakiehdotuksen perustelut

¹¹ Verohallinto 2017, kohta 2

¹² AVL 121 a §

¹³ AVL 31 § 1 mom. 1 kohta, AVL 33 §.

muuttumisesta vähennyshetkeä enemmän tai vähemmän vähennykseen oikeuttavaksi¹⁴. Toisessa luokassa on puolestaan kyse siitä, että kiinteistön käyttö muuttuu pysyvästi vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Tällaisia tilanteita on kiinteistön ottaminen muuhun kuin liiketoiminnan käyttöön, kiinteistön luovuttaminen (121 e-g §:n poikkeuksin) sekä kiinteistön omistajan verovelvollisuuden päättyminen¹⁵. Tällaisissa tapauksissa oikaistaan koko jäljellä oleva tarkistamaton kiinteistöinvestoinnin arvonlisäverovähennys.

Kiinteistöinvestointien tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

Arvonlisäverotuksessa on pyritty estämään veron kertaantumista mahdollistamalla tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto kiinteistön luovutuksen tilanteissa tiettyjen edellytysten täytyessä¹⁶. Siirron sisältävän menettelyn on katsottu lain esitöissä perustuvan direktiivin 189 artiklaan, joka antaa jäsenvaltiolle mahdollisuuden tehdä 187 ja 188 artiklaa soveltaessaan hallinnollisia yksinkertaistuksia ja samalla toteuttaa toimenpiteitä sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä.

Siirron soveltamiseksi kiinteistön luovuttajan on oltava elinkeinonharjoittaja, kunta tai hyvinvointialue, jolle tarkistusoikeus tai -velvollisuus on alun perin syntynyt tai jolle se on siirtynyt¹⁷. Luovutuksensaajan puolestaan täytyy joko olla kunta, hyvinvointialue tai valtio tai hankkia kiinteistö liiketoimintaa varten¹⁸. Viimeisenä edellytyksenä siirron soveltamiselle on se, että kiinteistökaupan osapuolet eivät erikseen sovi luovutuksen yhteydessä siitä, että luovuttaja suorittaa tarkistamisen. Lainsäädännön tarkoituksena onkin ollut se, että kiinteistön luovutuksen yhteydessä tarkistusoikeus ja -velvollisuus siirtyisi aina luovutuksensaajalle, ellei muuta ole erikseen sovittu¹⁹.

Kiinteistön luovutukseen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa soveltaen liittyy myös luovuttajan ja luovutuksensaajan velvollisuus antaa kukin tahollaan selvitykset. Luovuttajan tulee antaa selvitys²⁰, josta käy ilmi luovutukseen liittyvien osapuolten tietojen sekä

¹⁴ AVL 120 § 1 mom. 1-2 kohdat

¹⁵ AVL 120 § 1 mom. 3-5 kohdat

¹⁶ HE 44/2007, kohta 2.6 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto.

¹⁷ AVL 121 e § 1 mom. 1 kohta

¹⁸ AVL 121 e § 1 mom. 2. kohta

¹⁹ HE 44/2007, 2.6 Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

²⁰ AVL 209 k §

luovutusta koskevien tietojen lisäksi tieto ainakin rakentamispalvelun valmistumisajankohdasta tai kiinteistön vastaanottoajankohdasta, kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero sekä siitä tehdyn vähennyksen määrästä²¹. Lisäksi tarpeen vaatiessa tulee antaa selvitys myös liikeomaisuudesta poistetun kiinteistön hankintaan sisältyvästä verosta sekä luovuttajan tai aikaisemman luovuttajan oikaisemattomasta kertatarkistuksesta²².

Siirron myötä tarkistus-oikeus ja -velvollisuus siirtyy arvonlisäverolain mukaan luovutuksensaajalle. Tämä tarkoittaa sitä, että kansallisen arvonlisäverolainsäädännön perusteella luovutuksensaaja on vastuussa alun perin luovuttajan tekemän vähennyksen oikaisemisesta joko omaksi edukseen tai haitakseen.

3 EUT OIKEUSKÄYTÄNTÖ

3.1 EUT C-622/11 - Pactor Vastgoed

Arvonlisäverodirektiivin sisältämää tehtyjen arvonlisäverovähennysten tarkistusjärjestelmää on arvioitu Euroopan Unionin tuomioistuimen 10.10.2013 antamassa tuomiossa Alankomaiden korkeimman hallintotuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntöön liittyen. Ennakkoratkaisupyyntöä kansallinen tuomioistuin pyrki selvittämään, sallitaanko kuudennessa direktiivissä tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaiseminen muulta kuin vähennyksen alun perin tehneeltä verovelvolliselta²³.

Pactor Vastgoed oli hankkinut vuonna 2000 kiinteää omaisuutta Alankomaan kansallisen lainsäädännön mukaisella vapaaehtoisesti verollisella luovutuksella ja vuokrannut kyseistä omaisuutta arvonlisäverottomana²⁴. Myös kiinteän omaisuuden luovuttanut yritys (myöhemmin luovuttaja) oli hankkinut saman omaisuuden muutamaa vuotta aiemmin verollisella luovutuksella sekä vähentänyt hankinnan sisältämän arvonlisäveron omassa verotuksessaan²⁵.

²¹ AVL 209 l § 1 mom. 1-7 kohdat

²² AVL 209 l § 1 mom. 8-9 kohdat

²³ C-622/11: Pactor Vastgoed, 25 kohta

²⁴ C-622/11: Pactor Vastgoed, 16 ja 18 kohdat

²⁵ C-622/11: Pactor Vastgoed, 17 kohta

Alankomaiden veroviranomaiset katsoivat, ettei Pactoer Vastgoedien vastaanottama luovutus ollut täyttänyt kansallisen lainsäädännön verollisen luovutuksen edellytyksiä ja siten luovutus olisi pitänyt vapauttaa arvonnlisäverosta. Viranomaiset oikaisivat jälkiverotuspäätöksellä Pactoer Vastgoedien arvonnlisäverotusta vuodelta 2000 siten, että yhtiö määrättiin maksamaan kiinteän omaisuuden luovuttajan aikaisemmin tekemää vähennystä vastaava määrä²⁶.

EUT arvioi tapauksessa Alankomaiden lainsäädännössä olevaa vähennysten oikaisujärjestelmää kiinteän omaisuuden arvonnlisäverollisena toteutettuihin luovutuksiin liittyen. Jäsenmaan ei katsottu voivan päättää vapaasti kansallisessa lainsäädännössään, keneltä verovelvolliselta arvonnlisävero kannetaan sovellettaessa arvonnlisäverodirektiiviin perustuvaa verotuksen valintaoikeutta²⁷.

EUT perusteli kantaansa täsmentämällä kuudennen arvonnlisäverodirektiivin²⁸ alun perin tehdyn vähennyksen oikaisemista koskevan säännöksen tulkintaa siten, että jos verovelvollisen tekemä arvonnlisäveron vähennys oikaistaan, alun perin vähennyksen tehneen verovelvollisen on maksettava oikaisemisen johdosta²⁹.

Unionin tuomioistuin yhtyi julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessaan esittämään kuudennen direktiivin 21 artiklan tulkintaan, jonka mukaan kyseisessä artiklassa säädetään tyhjentävästi, missä tapauksissa muu henkilö kuin liiketoimen suorittanut verovelvollinen voi olla velvollinen maksamaan veroa³⁰. Tuomion perusteluiden mukaan Pactoer Vastgoediin kohdistuva tilanne ei vastannut mitään kuudennessa direktiivissä³¹ mainittua tilannetta, jossa muu henkilö kuin vähennyksen tehnyt verovelvollinen voisi olla velvollinen maksamaan arvonnlisäveron. EUT päätyi tuomiossaan siihen lopputulokseen, että kuudes direktiivi on esteenä sille, että vähennyksen oikaisu kannetaan muulta kuin arvonnlisäverovähennyksen tehneeltä verovelvolliselta³².

²⁶ C-622/11: Pactoer Vastgoed 20 kohta

²⁷ C-622/11: Pactoer Vastgoed, 31 kohta

²⁸ Kuudes neuvoston direktiivi 20 artiklan 1 kohdan a alakohta

²⁹ C-622/11: Pactoer Vastgoed, 36 kohta

³⁰ C-622/11: Pactoer Vastgoed – Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, kohdat 66 ja 68

³¹ Kuudennen neuvoston direktiivin 21 artiklan 1 kohdan alakohta a

³² C-622/11: Pactoer Vastgoed, 47 kohta

3.2 EUT C-787/18 - Sögård Fastigheter

Euroopan Unionin tuomioistuin antoi 26.11.2020 tuomion asiassa C-787/18 Ruotsin korkeimman hallinto-oikeuden ennakkoratkaisupyyntöön liittyen.

Ennakkoratkaisupyyntöillä Ruotsin korkein hallinto-oikeus pyrki selventämään arvonlisäverodirektiivin tulkintaa kiinteistöinvestointiin liittyvän vähennyksen oikaisemisesta. Ennakkoratkaisupyyntöillä esitettiin tilanne, jossa Ruotsin kansallisen lainsäädännön perusteella verovelvollisen A olisi oikaistava alun perin toisen verovelvollisen B tekemää vähennystä jäljellä olevalta oikaisukaudesta silloin, kun verovelvollinen A luovuttaa kiinteistön arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttamattomaan toimintaan.

Sögård Fastigheter oli hankkinut vuonna 2012 kiinteistön, jota se vuokrasi vapaaehtoisesti verovelvollisena käyttäen kiinteistöä arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa. Kiinteistön aikaisempi omistaja oli käyttänyt kiinteistöä arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa ja vähentänyt hallinta-aikanaan kiinteistöllä tehtyjen uudelleenrakentamistoimenpiteiden sisältämät arvonlisäverot.

Ruotsin arvonlisäverolainsäädännössä kiinteistön vapaaehtoisesta verollisuudesta siirtyä pääsääntöisesti kiinteistön luovutuksen yhteydessä kiinteistön arvonlisäverollisen luovuttamisen jatkajalle, elleivät kiinteistökaupan osapuolet erikseen hakea vapaaehtoisesta verovelvollisuudesta päättymistä³³. Tämän kiinteistönluovutuksen yhteydessä statuksen päättymistä ei haettu, sillä kiinteistö tuli Sögård Fastigheterin verolliseen käyttöön. Sögård Fastigheter toimi siten Ruotsin arvonlisäverolain mukaisena toiminnan jatkajana³⁴, jolloin kiinteistön luovuttajan ei tullut tarkistaa tehtyihin kiinteistöinvestointeihin liittyen vähentämäänsä arvonlisäveroa.

Vuonna 2013 Sögård Fastigheter myi arvonlisäverollisena käyttämänsä kiinteistön eteenpäin kahdelle yksityishenkilölle, jotka eivät aikoneet jatkaa kiinteistön arvonlisäverollista käyttöä. Tästä johtuen vapaaehtoinen verovelvollisuus kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta päättyi. Statuksen muututtua Ruotsin verohallinto, Skatteverket määräsi Sögård Fastigheterin palauttamaan aikaisemman omistajan aikana tehtyihin kiinteistön

³³ MomsL 9 kap. 6 §

³⁴ MomsL 9 kap. 5 §

uudelleenrakentamistoimenpiteisiin liittyvät vähennykset³⁵ koko jäljellä olevan kymmenvuotisen oikaisukauden³⁶ ajalta.

Sögård Fastigheter vaati päätöksen kumoamista, sillä yhtiö ei ollut mielestään velvollinen maksamaan takaisin aikaisemman omistajan tekemää arvonlisäverovähennystä EUT:n tuomion C-622/11 Pactor Vastgoed perusteella. Kyseisessä tuomiossa EUT totesi, että arvonlisäverodirektiivi oikaisemista koskevia kansallisia säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että arvonlisäveron vähennyksen oikaisemisen johdosta maksettavat summat kannetaan muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta³⁷. Yhtiö ei kuitenkaan saanut ruotsalaisissa hallintoelimissä tukea tulkinnalleen, vaan asia päättyi Ruotsin korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka esitti EUT:lle ennakkoratkaisupyynnön arvonlisäverodirektiivin tulkinnasta.

Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä pyrittiin selvittämään, estääkö arvonlisäverodirektiivi kansallisen lainsäädännön säännökset, joilla velvollisuus oikaista kiinteistön luovuttajan tekemää vähennystä jäljellä olevalta oikaisukaudelta siirtyy kiinteistön luovutuksensaajalle, kun luovutuksensaaja siirtää kiinteistön arvonlisäverottomaan käyttötarkoitukseen. Toisen kysymyksen tarkoituksena oli selvittää, onko arvonlisäverodirektiivi esteenä vastaavalle oikaisulle, mikäli yhtiön saamaa luovutusta pidettäisiin arvonlisäverodirektiivin 19 artiklassa tarkoitettuna varallisuuden siirtona liiketoimintasiirron yhteydessä.

EUT otti ratkaisussaan kantaa arvonlisäverodirektiivin säännösten sisältämään vähennysten oikaisujärjestelmään³⁸, jota sovelletaan myös kiinteistöjä koskevien vähennyksien kohdalla³⁹. Vähennysten oikaisemisen lähtökohtana on se, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka verovelvollinen oli oikeutettu⁴⁰.

Arvonlisäverodirektiivin 5 luvussa määritetään kaikki ne tilanteet, joissa jäsenvaltion veroviranomainen voi vaatia verovelvollista oikaisemaan tehtyä vähennystä⁴¹.

Arvonlisäverodirektiivi sisältää myös velvoitteen vahvistaa

³⁵ MomsL 9 kap.

³⁶ MomsL 8 a kap 6 §

³⁷ C-622/11: Pactor Vastgoed, kohta 47

³⁸ Direktiivi X osaston 5 luku

³⁹ C-787/18: Sögård Fastigheter, 38 kohta

⁴⁰ Direktiivi, 184 artikla.

⁴¹ Direktiivi, 185-186 artikla

Kiinteistöjä koskevien arvonlisäverovähennysten oikaisemisen kehysmalli löytyy arvonlisäverodirektiivin 5 luvusta, jossa asetetaan raamit kiinteistöinvestointien oikaisun tarkistuskaudelle, vuosittaiselle tarkistusmenettelylle sekä järjestelmän järjestämiselle jäsenvaltiossa.

Mainittu kehysmalli on toiminut lähtökohtana niin Ruotsin kuin Suomenkin arvonlisäverolakiin sisällytetyille kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelylle, jonka 10 vuoden tarkistuskausi ja sitä vastaavat vuosittaiset vähennyksen tarkastamisen suuruudet ovat direktiivin mukaisia ⁴².

Sögård Fastigheterin tapauksessa suurennuslasin alla oli erityisesti 188 artikla, sillä kyseisessä säännöksessä määritellään tuotantotavaran, tässä tapauksessa kiinteistön, oikaisukauden aikana tehdyn luovutuksen yhteydessä kerralla suoritettavasta oikaisusta, joka perustuu tuotantotavaran oletettuun käyttöön jäljellä olevana kautena⁴³. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että pääsääntönä arvonlisäverodirektiivissä on kiinteistönluovutusten yhteydessä tehtävä kiinteistön luovuttajan tekemä kertatarkistus.

Edellä mainitun artiklan 2 kohdassa säädetään jäsenvaltiolle jätetystä vapaudesta olla vaatimatta kerralla suoritettavaa oikaisua, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta ja tuotantotavara luovutetaan verovelvolliselle ostajalle, yksinomaan arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavaan käyttöön⁴⁴. Vapautuksen soveltamisedellytysten olemassaolo kuitenkin päättyy, mikäli luovutuksensaaja alkaa käyttämään kiinteistöä sellaisessa toiminnassa, joka ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen⁴⁵.

Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä säännöksiä, joita sovellettaisiin tilanteessa, jossa edellytykset oikaisun vaatimatta jättämiselle eivät enää täyty⁴⁶. Arvonlisäverodirektiivin 189 artiklasta ilmenee, että jäsenvaltiot voivat sovellettaessa arvonlisäverodirektiivin 188 artiklaa

⁴² Direktiivi, 187 artikla

⁴³ C-787/18: Sögård Fastigheter, 40 kohta

⁴⁴ C-787/18: Sögård Fastigheter, 43 kohta

⁴⁵ C-787/18: Sögård Fastigheter, 44 kohta

⁴⁶ C-787/18: Sögård Fastigheter 45 kohta

toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä, sekä sallia hallinnon yksinkertaistamisen⁴⁷.

Perusteluissa huomionarvoisena EUT:n huomautuksena on se, etteivät jäsenvaltiot voi päättää vapaasti, kenen verovelvollisen on maksettava vähennyksen oikaisusta johtuvat verovelat siitä huolimatta, että arvonlisäverodirektiivissä ei oteta tähän verovelvolliseen suoraan kantaa⁴⁸. EUT on nostanut tässä yhteydessä esiin tuomion Pactor Vastgoed C-622/11, jossa EUT on aiemmin ottanut kantaa 184 artiklan tulkintaan lausumalla, että jos verovelvollisen tekemä arvonlisäveron vähennys oikaistaan, vähennyksen alun perin tehneen verovelvollisen on maksettava oikaisemisen johdosta maksettavat summat⁴⁹.

Arvonlisäveron vähennysjärjestelmän tavoitteena on elinkeinonharjoittajan vapauttaminen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta⁵⁰ taaten arvonlisäverollisen liiketoiminnan verorasituksen neutraalisuuden.

Vähennysjärjestelmän tehtävänä on siis pyrkiä tekemään arvonlisäverosta verovelvollisen elinkeinonharjoittajan näkökulmasta pääasiassa läpikulkuerä.

Vähennysten oikaisujärjestelmän roolina osana vähennysjärjestelmää on puolestaan varmistaa, että elinkeinonharjoittajan tekemä vähennys ja sen suuruus vastaa todellisuutta ja mahdollistaa sitä kautta verorasituksen neutraalisuuden⁵¹.

EUT katsoi, että tulkinta, jonka perusteella tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevan arvonlisäveron vähennyksen oikaisu tehtäisiin muulta kuin kyseisen vähennyksen alun perin tehneeltä verovelvolliselta ei sovi yhteen vähennysten oikaisemisen tavoitteiden kanssa⁵². Lainsäädäntö, jonka mukaan kiinteistön hankkija on velvollinen oikaisemaan kiinteistön luovuttajan tekemän vähennyksen johtaa siihen, että yhtäältä hankkija velvoitettaisiin suorittamaan verovelka, joka on muodostunut toisen verovelvollisen liiketoiminnan yhteydessä ja toisaalta luovuttaja saisi perusteetonta etua saadessaan suuremman vähennyksen kuin mihin sillä on oikeus kiinteistön tosiasiallisen tarkistuskauden

⁴⁷ C-787/18: Sögarð Fastigheter 46 kohta

⁴⁸ C-787/18: Sögarð Fastigheter 48 kohta

⁴⁹ C-787/18: Sögarð Fastigheter 50 kohta

⁵⁰ C-787/18: Sögarð Fastigheter 51 kohta

⁵¹ C-787/18: Sögarð Fastigheter 52 kohta

⁵² C-787/18: Sögarð Fastigheter, kohta 53

aikaisen käytön perusteella. Luovuttajan saadessa perusteetonta etua ei voida puhua järjestelmän verorasituksen neutraalisuudesta⁵³.

Voidaankin varsin perustellusti myös todeta, että vaatiessaan oikaisua kiinteistön hankkijalta jäsenvaltio ei ole myöskään toteuttanut kaikkia niitä arvonlisäverodirektiivin 189 artiklassa tarkoitettuja toimenpiteitä varmistaakseen, ettei oikaisemisesta aiheudu perusteetonta hyötyä⁵⁴. Pikemminkin Ruotsin ja Suomen kansalliset lainsäädännöt ovat edesauttaneet perusteettoman hyödyn syntymistä kiinteistön luovuttajille.

EUT kumosi Skatteverketin sekä Suomen hallituksen esittämät väitteet siitä, ettei käsiteltävässä asiassa olisi voitu soveltaa tuomion Pactor Vastgoed⁵⁵ perusteluja, koska tilanteet näissä kahdessa asiassa poikkeavat toisistaan. Asiassa Pactor Vastgoed, kuten Sögård Fastigheterinkin tapauksessa on kyse siitä, että voidaanko tehty arvonlisäverovähennys oikaista muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta. Molemmissa asioissa kansallinen verohallinto vaati muuta kuin arvonlisäveron vähennyksen tehnyttä verovelvollista oikaisemaan vähennyksen⁵⁶.

Skatteverket sekä Suomen hallitus perusteli vähennyksen oikaisemista kiinteistön hankkijalta sillä, että kiinteistön käyttö on muuttunut siinä vaiheessa, kun se on luovutettu yksityishenkilöille kiinteistön hankkijan toimesta ja vaadittu verojen määrä koskee ainoastaan jäljellä olevaa oikaisukautta. Lisäksi kantaa perusteltiin sillä, että oikaisemiseen liittyvien oikeuksien ja velvollisuuksien siirtäminen on valinnaista ja että hankkijalla on tiedot siitä vähennyksestä, jota vaaditaan oikaistavaksi⁵⁷.

Nämä perustelut eivät kuitenkaan muuta sitä lähtökohtaa, ettei jäsenvaltio voi asettaa verovelvolliselle EU-oikeuden ulkopuolisia velvoitteita, vaikka verovelvollinen olisi näistä velvoitteista etukäteen tietoinen tai vaikka velvoitteiden soveltaminen olisi valinnaista⁵⁸.

Arvonlisäveron vähennyksen oikaisemista muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvollisuudelta ei voida perustella oikeusvarmuudella tai tarpeella taata, ettei

⁵³ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 54

⁵⁴ Direktiivi 189 artiklan 1 c kohta

⁵⁵ C-622/11: Pactor Vastgoed

⁵⁶ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohdat 58-59

⁵⁷ C-787/18: Sögård Fastigheter kohta, 56

⁵⁸ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 62

perusteetonta hyötyä tai piilevää veroa pääsisi muodostumaan⁵⁹. Vaatimus siitä, että vastaavissa tapauksissa oikaisun suorittaa se verovelvollinen, joka on tehnyt sitä vastaavan vähennyksen, ei ole ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, vaikka kiinteistön käyttötarkoituksen muuttumisesta päättää toinen verovelvollinen⁶⁰.

Perusteettoman edun saamisen osalta EUT toteaa, että perusteeton hyöty, joka syntyisi siitä, että kiinteistön hankkija vapautettaisiin käyttötarkoituksen muutoksen johdosta tehtävistä vähennysten oikaisuista johtuu siitä, että Ruotsin (vastaavasti myös Suomen) oikeuden mukaan kiinteistöjen myynti on vapautettu arvonlisäverosta eikä verovelvollisilla ole mahdollisuutta valita myynnin verotusta, vaikka jäsenvaltiot olisivat tällaisen valintamahdollisuuden⁶¹ voinut rakennuksen luovutuksen osalta myöntää⁶².

Perusteetonta hyötyä ei katsottu syntyvän hankkijalle myöskään tilanteessa, jossa luovuttaja on vähentänyt arvonlisäveron kokonaan tai osittain tai jossa osapuolet ovat keskinäisellä sopimuksellaan sopineet markkinahintaa alemmasta kiinteistön kauppahinnasta sen vuoksi, että hankkija joutuu mahdollisesti oikaisemaan aikaisemmin tehdyn vähennyksen⁶³.

Väitteeseen siitä, että vähennysten oikaisemisen epäminen hankkijalta johtaisi piilevän arvonlisäveron lisäämiseen kiinteistön kauppahintaan EUT toteaa, että vastaava piilevä arvonlisävero voi syntyä myös tilanteessa, jossa jäsenvaltio jättää käyttämättä arvonlisädirektiivissä⁶⁴ säädettyä mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua ja että mainittu piilevä arvonlisävero voitaisiin välttää myöntämällä verovelvollisille oikeus valita rakennusten luovutusten verollisuus arvonlisäverodirektiivin⁶⁵ mahdollistamalla tavalla⁶⁶.

Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen EUT päätyi vastaamaan, että arvonlisäverodirektiivi on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtäältä kiinteistön luovuttajalla ei ole velvollisuutta oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä silloin kun hankkija käyttää kiinteistöä arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavassa käytössä, mutta toisaalta kiinteistön hankkijalla on velvollisuus

⁵⁹ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 64

⁶⁰ C-787/18: Sögård Fastigheter kohta 65

⁶¹ Direktiivi 137 artiklan 1 kohdan b alakohta

⁶² C-787/18: Sögård Fastigheter, kohdat 67-68

⁶³ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 69-70

⁶⁴ Direktiivin 188 artikla 2 kohta

⁶⁵ Direktiivin 137 artikla 1 kohdan b alakohta

⁶⁶ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 71-72

oikaista luovuttajan alun perin tekemää vähennystä jäljellä olevalta oikaisukaudesta luovuttaessaan kiinteistön kolmannelle, joka käyttää kiinteistöä muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön⁶⁷.

Toisen ennakkoratkaisukysymyksen EUT jätti tutkimatta, sillä EUT koki toisen kysymyksen olevan asiassa hypoteettinen eikä oikeusriidan ratkaisemiseen liittyvä⁶⁸.

Edellä kuvattu tuomio vahvistaa jo asiassa *Pactor Vastgoed*⁶⁹ muodostettua linjaa vähennysten oikaisemisvelvollisuuden kohdistamisesta sille verovelvolliselle, joka on tehnyt oikaistavan vähennyksen alun perin. Lisäksi ennakkoratkaisuasiassa annettu tuomio selkeyttää useassa pohjoismaassa, kuten Tanskassa, Ruotsissa ja Suomessa käytetyn kiinteistöjen verottomaan luovutukseen sekä tarkistus-oikeuden ja -velvollisuuden siirtoon kulminoituvan tarkistusmenettelyn oikeuksia unionin arvonlisävero-oikeuden näkökulmasta.

Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 2 kohdan soveltamisalan kuvaaminen ja sen rajaaminen pitkälti sanamuodon mukaisen vapautuksen oikeudelliseksi pohjaksi rajaa soveltamisalaa siten, etteivät jäsenvaltiot voi perustaa säännökselle alisteista järjestelmää, jossa jäsenvaltion aiemmin luovuttajalta vaatimatta jättämä oikaisu voidaan tehdä kiinteistön luovutuksensaajalta, vaan vähennysten oikaisemisen tulee mennä muun arvonlisäverotuksen vähennysten oikaisemisen systematiikan mukaisesti verotuksen neutraalisuuteen pyrkien⁷⁰ kohdistamalla vähennyksestä tehtävä oikaisu sille verovelvolliselle, joka on tehnyt vähennyksen alun perin.

⁶⁷ C-787/18: *Sögård Fastigheter*, kohta 73

⁶⁸ C-787/18: *Sögård Fastigheter*, kohdat 75-80

⁶⁹ C-622/11: *Pactor Vastgoed*

⁷⁰ C-787/18: *Sögård Fastigheter*, kohta 58

4 C-787/18 SÖGÅRD FASTIGHETER VAIKUTUS TULKINTALINJAAN

4.1 Näkyvät muutokset Ruotsissa

Ruotsissa asia on herättänyt huomiota Suomea laajemmin ratkaisun paikallisen luonteen vuoksi. Tarkistusvelvollisuuden siirrosta saatiin Sögård Fastigheterin tapauksen myötä välittömästi ruotsalaista oikeuskäytäntöä Ruotsin korkeimman hallintotuomioistuimen (myöh. HFD) hylättyä Ruotsin verohallinnon (myöh. Skatteverket) valituksen asiassa. HFD perusteli valituksen hylkäämistä ensinnäkin toteamalla, että EUT:n antamassa tuomiossa selvennetään, ettei arvonlisäverodirektiivi tue kiinteistön hankkineen asettamista velvolliseksi oikaisusta eikä Sögård Fastigheteriä siten voida vaatia oikaisemaan edellisen omistajan vähennystä⁷¹. Tuomioistuin oli kysynyt EUT:lta ennakkoratkaisupyynnöllään vastausta myös siihen, muuttuuko annettava vastaus, jos kiinteistön luovutus Sögård Fastigheterille katsotaan arvonlisäverodirektiivin mukaiseksi liiketoiminnan luovutuksen yhteydessä tehtäväksi varallisuuden siirroksi⁷². Vaikka EUT jätti vastaamatta tähän ennakkoratkaisukysymykseen kysymyksen hypoteettisen luonteen takia⁷³, joutui HFD ottamaan kantaa Skatteverketin väitteisiin siltä osin kuin väitteet koskivat tehdyn luovutuksen luonnetta. Tuomion lopullisen ratkaisun perusteluksi ei siis tässä yhteydessä riittänyt toteamus kiinteistöinvestoinnin tarkistusvelvollisuuden siirron EU-oikeudellisesta ristiriidasta, vaan HFD joutui perusteluissaan ottamaan kantaa myös siihen, voidaanko pelkän arvonlisäverollisessa käytössä olevan kiinteistön luovuttaminen rinnastaa liiketoiminnan siirtoon. HFD katsoi, ettei Skatteverket ollut tuonut esiin Sögård Fastigheterille tapahtuneessa luovutuksessa sellaista näyttöä, jonka perusteella olisi näytetty toteen, että kiinteistö olisi hankittu liiketoiminnan luovutuksella⁷⁴ ja siten Skatteverketin valitus oli hylättävä.

⁷¹ HFD Mål nr 4302-17, kohta 33

⁷² C-787/18: Sögård Fastigheter, kohta 74

⁷³ C-787/18: Sögård Fastigheter, kohdat 81-82

⁷⁴ HFD Mål nr 4302-17, kohta 38-39

Tuomio on selkeyttänyt kiinteistönluovutuksiin liittyvää arvonlisäverodirektiivin tulkintaa Ruotsissa merkittävästi, sillä tapauksella on kiistatonta ennakkoratkaisuarvoa tavanomaisten, verollisessa käytössä olleiden kiinteistöjen luovutusten vähennysten oikaisun kannalta. Sögård Fastigheterin tapaan toteutettua tyypillistä verollisessa käytössä olevan kiinteistön luovutusta ei siis voida katsoa ennakkoratkaisun perusteella liiketoiminnan siirroksi eikä tällaisen kiinteistön luovutuksen yhteydessä voi siirtyä velvollisuutta oikaista kiinteistöön liittyviä vähennyksiä luovutuksensaajalle.

Kansallisen tuomion ennakkoratkaisuarvo on myötävaikuttanut myös ruotsalaiseen verotuskäytäntöön näkyvästi. Skatteverket on tuomion perusteella uudistanut ohjettaan ⁷⁵ tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtymisestä heinäkuussa 2021. Uudesta ohjeesta on poistettu maininnat tarkistusvelvollisuuden siirtymisestä verolliseksi hakeutuneiden ⁷⁶ kiinteistöjen luovuttamisen yhteydessä sekä lisätty erillinen maininta siitä, että tällaisen puhtaan kiinteistönluovutuksen yhteydessä voidaan siirtää ainoastaan tarkistusoikeus. Toistaiseksi Skatteverket on kuitenkin päivittänyt ohjettaan ⁷⁷ vähennetyin veron tarkistamisesta ainoastaan lisäämällä lyhyen kappaleen siitä, että useissa kiinteistön luovutukseen liittyvissä tapauksissa ei päädytä tarkistuksen tekemiseen.

On kuitenkin syytä epäillä, että Skatteverketin ohjeistuksen muutos on ainoastaan akuutti tilanteen vaatima korjausliike, sillä nykyisellään Skatteverket ei kykene kansallisen lainsäädännön perusteella velvoittamaan myyjää tarkistamaan jäljellä olevaa tarkistamatonta vähennystä kiinteistön luovutuksen yhteydessä, jos kiinteistö luovutetaan verolliseen käyttöön. Toisaalta Skatteverket ei myöskään voi velvoittaa kiinteistön ostajaa tarkistamaan alun perin tehtyä vähennystä, jolloin Ruotsin arvonlisäverojärjestelmässä on aukko, jossa vähennysten oikaisua ei voida näissä olosuhteissa vaatia kummaltakaan kiinteistökaupan osapuolelta. Pysyvämpiluonteinen ratkaisu on kuitenkin varmasti valmisteilla Ruotsin säätäessä parhaillaan uutta arvonlisäverolakia, jonka yhteydessä kiinteistöinvestointien tarkistusmenettely tulee saamaan tarvittavat päivitykset.

⁷⁵ Skatteverket 2021:1

⁷⁶ Huomaa eroavaisuus maiden lainsäädännössä: Ruotsissa hakeutuminen kiinteistöistä arvonlisäverovelvolliseksi siirtyy pääsäännön mukaan kiinteistön mukana eikä ole sidoksissa verovelvollisen hakeutumiseen, kuten Suomessa.

⁷⁷ Skatteverket 2021:2

Ruotsalaisia kiinteistönomistajia edustava Fastighetsägarna Sverige (myöh. Fastighetsägarna) on esittänyt omat huomautuksensa myös lausunnolla uuden arvonlisäverolaista.

Fastighetsägarna huomauttaa, että tarkistusoikeudesta ja -velvollisuudesta luopuminen merkitsisi sitä, että kiinteistönluovutusten ollessa arvonlisäverottomia myyjän velvollisuus oikaista tehtyä vähennystä kiinteistönluovutuksen yhteydessä johtaisi ostajan näkökulmasta vähennyskelvottoman arvonlisäveron kantamiseen⁷⁸. Konsulttiyhtiö

PricewaterhouseCoopersin Cecilia Rasmusson näkee Ruotsin arvonlisäverolain muutostarpeen syntyvän voimassa olevan lainsäädännön ollessa ristiriidassa EU-oikeuden sekä lainsäätäjän tarkoituksen kanssa⁷⁹.

4.2. Uuden tulkintalinjan vaikutukset verovelvollisiin Suomessa

Suomessa arvonlisäverolain sääntely vastaa kiinteistön luovutuksen verottomuuden, kiinteistöinvestointien tarkistusvastuun, tarkistusvastuun siirtämisen ja vähennysten oikaisemisen osalta Sögarð Fastigheterin asiassa tarkasteltua Ruotsin lainsäädäntöä⁸⁰. Suomessa veronsaajapuolen vallitsevaa tulkintalinjaa kuvaa Verohallinnon syventävässä ohjeessa⁸¹ esitetyt ohjeet kiinteistön luovutuksessa tehtävästä tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirrosta. Ohje, kuten Suomen arvonlisäverolakikin on pysynyt toistaiseksi muuttumattomana siitäkkin huolimatta, että Suomen hallitus on esittänyt omia tulkintojaan ratkaistussa asiassa ja EUT on nämä tulkinnat kumonnut Sögarð Fastigheterin asiaa koskevan tuomion perusteluissa⁸².

Nykytilassa verovelvolliset edustajineen joutuvat punnitsemaan uuden oikeuskäytännön vaikutusta toimintaansa pitkälti Sögarð Fastigheterin asiassa annetun ennakkoratkaisun perustelujen pohjalta.

Veronmaksajapuolen näkemykset ovatkin muuttuneet julkisessa keskustelussa huomattavasti voimassa olevan lainsäädännön tulkintaa sekä etenkin veronsaajapuolen julkista tulkintalinjaa kyseenalaistavaksi. Tätä Suomen arvonlisäverosäännösten soveltamisen uudelleen arviointia

⁷⁸ Fastighetsägarna 2020, S.9-10

⁷⁹ Rasmusson 2020

⁸⁰ Virtanen & Stenius 2021, s.112-113

⁸¹ Verohallinto 2017. Kohta 6, Tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirto

⁸² C-787/18: Sögarð Fastigheter, kohdat 55-72

EUT:n tuomion seurauksena korostetaan esimerkiksi tilintarkastusyhteisö Ernst & Youngilla työskentelevien arvonlisäveroammattilaisten Maritta Virtasen ja Juuso Steniuksen Verotuslehden ajankohtaisartikkelissa⁸³. Lisäksi Finanssiala Ry esitti 15.1.2021 Verohallinnon ohjeluonnoksen lausunnolla⁸⁴ toiveensa Sögård Fastigheterin tarkistusvastuun siirtämiseen liittyneen tuomion linjauksen päivittämisestä ohjeeseen.

Tarkasteltaessa Euroopan Unionin oikeuden vaikutusta kansallisella tasolla, on huomioitava, että Euroopan Unionin tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut EU:n oikeuden tulkinnasta sitovat ennakkoratkaisua pyytäneen jäsenvaltion lisäksi kaikkia EU-jäsenvaltioiden tuomioistuimia⁸⁵. Sögård Fastigheterin tuomiota on tarkasteltava Suomessa niiltä osin kuin Suomen kansallinen lainsäädäntö, ja Verohallinnon tulkintalinja ovat ristiriidassa tuomiossa ratkaistun EU-oikeuden tulkintakysymyksen kanssa.

Kansallisen lainsäädännön ja siten myös EU-oikeuden tulkintalinjan oltua virheellinen, suomalaisen hallintotuomioistuimen ja Verohallinnon on sovellettava Euroopan Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua myös ennen ratkaisun antamista voimaan tulleiden hallintoasioiden osalta⁸⁶. Poikkeuksen tästä ennakkoratkaisun soveltamisesta muodostaa nimenomaisesti kyseisessä asiassa hallintoelimessä tai hallintotuomioistuimissa annetut päätökset, jotka ovat esimerkiksi muutoksenhakuajkojen päätyttyä jääneet lopullisesti⁸⁷.

Lopulliseksi jääneen hallintopäätöksen osalta voidaan kuitenkin hallintoprosessilain⁸⁸ nojalla hakea päätöksen purkamista korkeimmalta hallinto-oikeudelta, silloin kun päätös on perustunut ilmeisesti väärään lain soveltamiseen, jollaiseksi myös EU-oikeuden vastaisen säännöksen tulkinta voitaisiin katsoa. Päätöksen purkamisen kannalta on keskeistä, että aikaisemmin tehty päätös koskee nimenomaisesti kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen oikaisemista muulta kuin vähennyksen tehneeltä verovelvolliselta. KHO:lla on purkuasiassa useita ratkaisumahdollisuuksia. Päätös voidaan purkaa kokonaan tai vain siltä osin kuin päätös perustuu väärään lain soveltamiseen. Päätöksenteon yhteydessä KHO voi

⁸³ Virtanen & Stenius 2021, s.112-113

⁸⁴ Luukkonen 2021, s.1

⁸⁵ EU 2017

⁸⁶ Talus 2013, S. 85

⁸⁷ Talus 2013, S. 85

⁸⁸ Hallintoprosessilaki 117 § 1 momentin 2 kohta

myös palauttaa tai siirtää asian Verohallinnon tai hallintotuomioistuimen uudelleen käsiteltäväksi tai tehdä asiassa uuden päätöksen.

On kuitenkin todettava, että aikaisemman KHO 2014:183:n perusteella on epätodennäköistä, että verovelvollisen purkuvaatimus menestyisi tilanteessa, jossa purkuvaatimus esitetään vanhenemisaikojen jälkeen ensimmäisenä muutoksenhaun keinona vasta oikeustilan muuttumisen jälkeen⁸⁹. KHO oli nimittäin erikseen maininnut, että asiassa merkityksellistä oli muun arvioinnin ohessa se, että verovelvollinen ei ollut hakenut verotukseen lainkaan muutosta määräaikojen puitteissa, sillä lainvoiman saaneita kansallisia päätöksiä ei pääsääntöisesti lähdetä muuttamaan uuden unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella⁹⁰. Todennäköisesti verovelvollisen toiminnan vaikutus on kuitenkin siinä määrin vähäinen, että muutoksenhakuprosessinkaan jäljiltä lainvoiman saanutta päätöstä tuskin purettaisiin.

Euroopan Unionin oikeuskäytännössä⁹¹ on nyt tulkittu arvonlisäverodirektiiviä vähennysten oikaisemisen osalta varsin yksiselitteisellä tavalla. Kansallisen lainsäädännön sisältämä vähennysten oikaisujärjestelmä, joka velvoittaa kiinteistön ostajan oikaisemaan kiinteistön luovuttajan tekemiä arvonlisäverovähennyksiä on arvonlisäverodirektiivin vastainen. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että kiinteistön luovutusten yhteydessä voidaan edellyttää nykyisen lainsäädännön ja oikeuskäytännön⁹² perusteella ainoastaan kiinteistöinvestoinnista tehtyjen vähennysten oikaisemista luovutuksensaajan eduksi. Keskeistä kiinteistön aiemmin hankkineen osapuolen osalta on se, että kiinteistön ostajan tekemät kiinteistöinvestoinnin vuosittaiset tarkistukset ja mahdolliset vähennetyt arvonlisäveron palautukset eivät ole perustuneet EU-oikeudellisesti kestävään lainsäädäntöön.

Edellisen omistajan tekemiä vähennyksiä tarkistamaan joutunut kiinteistön ostaja voi oikaista arvonlisäverotustaan vanhenemisaikojen puitteissa palautetun arvonlisäverovähennyksen osalta. Suomalaisessa verotusmenettelyssä vilpittömässä mielessä toimineen verovelvollisen oikeutetuille odotuksille antaa puolestaan suojaa luottamuksensuojaperiaate.

⁸⁹ KHO 2014:183

⁹⁰ KHO 2014:183

⁹¹ C-787/18: Sögarð Fastigheter

⁹² C-787/18: Sögarð Fastigheter

OVML 6 § 1 momentti

”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisestä syystä ei muuta johdu.”

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Verohallinto ei voi EU-oikeuden tulkintalinjan muuttuessa lähteä muuttamaan verotuskäytäntöä takautuvasti siten, että Verohallinnon ohjeistusten sekä kansallisen lainsäädännön mukaan menetelleen verovelvollisen verotusta oikaistaisiin verovelvollisen haitaksi. Tästä syystä Verohallinto ei voi jälkikäteen esittää kiinteistön myyneelle ja tarkistus oikeuden ja -velvollisuuden kaupan yhteydessä luovutuksensaajalle siirtäneelle verovelvolliselle vaatimusta kaupan hetkellä tarkistamattoman vähennyksen palauttamista. Verohallinto on ottanut kantaa verotusta jälkikäteen kiristävän tulkinnan ja luottamuksensuojan keskinäisestä suhteesta ohjeessaan luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä⁹³.

Luottamuksensuojan voimassaoloaika

”Jos tehtävään päätökseen liittyy luottamuksensuojasäännöksen soveltaminen, verotusmenettelylain mukaan toimitettavassa säännönmukaisessa verotuksessa on sovellettava uutta kiristynyttä tulkintaa yleensä päätöksen julkaisemista seuraavan verovuoden alusta lukien.⁹⁴”

Tarkastellaan asiaan liittyvää tilannetta kuvitteellisella esimerkillä:

Yritys A on myynyt 2015 omaan käyttöönsä rakennuttamansa tuotantokiinteistön yritys B:lle vuonna 2020. Yritys A on vähentänyt alun perin kaikki (100%) kiinteistön rakentamiseen liittyvät arvonnisäverot, yhteensä 1000 euroa. Kaupantekohetkeen mennessä Yritys A on tarkistanut vähennystä 5 vuoden osalta, joten kiinteistöinvestoinnin tarkistusvastuuta on jäljellä 500 euron verran. Yritys B on hankkinut kiinteistön vuonna 2020 harjoittaakseen kiinteistöllä arvonnisäverollista

⁹³ Verohallinto 2021

⁹⁴ Verohallinto 2021, kohta 5 <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyssa2/#5-luottamuksensuojan-voimassaoloaika>

huoltoliiketoimintaa, joten Yritykset ovat sopineet, että kiinteistöinvestointiin liittyvä tarkistusvastuu siirtyy luovutuksen yhteydessä Yrityksen B vastattavaksi.

Yritys B kuitenkin lopettaa vuonna 2022 kiinteistön käyttämisen arvonlisäverollisessa huoltoliiketoiminnassa ja siirtyy käyttämään tuotantokiinteistöä osakkaidensa harrasteajoneuvojen vastikkeettomaan talvisäilytykseen ja huoltamiseen. Kiinteistön kateellinen naapuri epäilee yrityksen osakkaiden käyttävän yrityksen omaisuutta omaan harrastustoimintaansa ja antaa asiasta vinkin Verohallinnolle. Verohallinto aloittaa yrityksessä verotarkastuksen, jossa havaitaan, että kiinteistön käyttö ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen ja määrää verotarkastuksella yhtiön tarkistamaan kiinteistöinvestoinnista tehtyä vähennystä vuodelta 2022 yhteensä 100 eurolla. Yritys B vetoaa kuitenkin verotarkastuksen oikaisuvaatimuksellaan EUT:n ennakkoratkaisuun asiassa C-787/18: Sögård Fastigheter ja esittää, ettei Verohallinto voi velvoittaa Yritys B:tä maksamaan alun perin Yritys A:n tekemää arvonlisäverovähennystä koska Yritys B ei ole sitä itse alun perin tehnyt. Verotuksen oikaisulautakunta kumooa Yritys B:lle verotarkastuksella määrätyn maksuunpanon.

Yritys A on puolestaan toiminut arvonlisäverolain sekä Verohallinnon ohjeiden mukaan vähentäessään kiinteistön rakentamiseen liittyvien kulujen arvonlisäveron sekä siirtäessään arvonlisäverolaissa tarkoitetulla tavalla kiinteistöinvestointiin liittyneen tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden antamalla arvonlisäverolain 209 k-1 §:n mukaisen selvityksen kiinteistöinvestoinnista. Yrityksen A on katsottava nauttivan luottamuksensuojaa toimittuaan jokaisessa vaiheessa kaupantekohetkellä vallitsevan oikeustilan ja oikeusohjeiden mukaisesti, joten Verohallinto ei voi velvoittaa myöskään Yritystä A tarkistamaan tekemäänsä arvonlisäverovähennystä perustuen verotuksen luottamuksensuojaperiaatteeseen. Tästä esimerkistä seuraavaa tilannetta on tarkasteltu myös taulukossa 1.

Taulukko 1: Tarkistusvelvollisuuden siirron verovaikutukset

Esimerkki: Kiinteistönluovutuksen alv-vaikutukset verovelvollisten näkökulmasta, kauppa puolivälissä tarkistuskautta

	Yritys A		Yritys B
Vähennetty alv		1 000,00 €	
Tarkistettu alv	-	500,00 €	
Tehtävä oikaisu		- €	
Tarkistusvastuu			- €
Verovaikutus		500,00 €	- €

Yritys A saa siirtäessään tarkistusvelvollisuuden jäljellä olevat tarkistukset hyödykseen, B:tä ei voida velvoittaa oikaisemaan A:n tekemää vähennystä

Esimerkki: Kiinteistönluovutuksen alv-vaikutukset veronsaajan näkökulmasta, luovutus tarkistuskauden puolivälissä, Yritys B ei velvollinen oikaisemaan A:n tekemää vähennystä

	Yritys A		Yritys B
Vähennetty alv	-	1 000,00 €	- €
Tarkistettu alv 5 vuodelta		500,00 €	- €
Jäljellä oleva tarkistus		- €	- €
Verovaikutus	-	500,00 €	- €

Veronsaaja kantaa vastuun tarkistusvelvollisuuden siirrosta, mikäli Yritys B ryhtyy myöhemmin käyttämään kiinteistöä arvonlisäverottomassa käytössä.

Esimerkin mukainen tapahtumasarja johtaa siihen, että arvonlisäverolain 121 e §:ään sisältyvä kiinteistöinvestoinnin tarkistusvelvollisuuden siirtyminen luovutuksensaajalle ei ole enää kestävällä pohjalla, vaan oikeustilassa on tapahtunut muutos.

Tutkielman kirjoitushetkellä kiinteistökaupan osapuolet voivat kuitenkin yhä soveltaa kansallista lainsäädäntöä ja Verohallinnon ohjeistuksia ja järjestää kiinteistökauppojen yhteydessä tarkistusvelvollisuuden siirron AVL 121 e §:n mukaisesti.

Osapuolten vastuiden selkeyttämiseksi kiinteistöinvestointien tarkistusmenettelyn alaisen kiinteistön kauppakirjassa on kuitenkin syytä käyttää selkeitä ja kattavia arvonlisäveroehjoja.

Myyjä voi voimassa olevan kansallisen lainsäädännön puitteissa turvata omaa selustaansa myös tarkistamalla kiinteistönluovutuksen yhteydessä tarkistusmenettelyn alaiset

arvonlisäverovähennykset yhdellä kertaa⁹⁵, jolloin arvonlisäverovähennysten tarkistusoikeus ja -velvollisuus ei siirry luovutuksensaajalle. Tämä vaihtoehto ei kuitenkaan käytännössä ole nykyisen lainsäädännön alaisuudessa kovin toimiva. Koska kiinteistön luovuttajalla on tällä hetkellä mahdollisuus siirtää velvollisuus oikaisusta luovutuksensaajalle, kiinteistön luovuttajan tekemä kertatarkistus johtaisi paineeseen nostaa kiinteistön kauppahintaa tehtyä tarkistusta vastaavalla määrällä.

Toisaalta kiinteistöön liittyvien arvonlisäverojen vähennykseen oikeutetulla luovutuksensaajalla ei olisi mitään syytä maksaa tehdyn kertatarkistuksen johdosta kiinteistöstä euroakaan enempää, sillä luovutuksensaajan ei tarvitsisi tarkistusvelvollisuuden siirtoa sovellettaessaan tarkistaa alun perin tehtyä arvonlisäverovähennystä vahingokseen. Voisi siis sanoa, että arvonlisäverolliseen käyttöön hankittavan kiinteistön luovutuksensaajan intressissä olisi soveltaa tarkistusoikeuden ja -velvollisuuden siirtoa, jolloin kiinteistön kauppahinta olisi alempi.

Todellisuudessa kauppahinnan lisä olisi siis piilevää arvonlisäveroa, jonka vähentämiseen luovutuksensaajalla ei hetkellä olisi kansallisen lainsäädännön nojalla mitään mahdollisuutta, sillä ensinnäkään Suomen arvonlisäverolaki ei sisällä mahdollisuutta arvonlisäverolliseen kiinteistön luovutukseen ja toisaalta arvonlisäverolaista puuttuu luovutuksensaajan mahdollisuus vähentää myyjän tekemä kertatarkistus. Arvonlisäverolain 121 j §:ssä mahdollistetaan yhdellä kertaa suoritettujen tarkistusten oikaisu sanamuodon perusteella ainoastaan tilanteissa, joissa luovuttaja on tehnyt kertatarkistuksen siitä syystä, että luovutuksensaaja ei ole ollut luovutusajankohtana merkittynä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin⁹⁶.

On muistettava, että suurimmat Sögarð Fastigheterin saaman ennakkoratkaisun vaikutukset liittyvät luovutuksensaajan asemaan aiemmin toteutetuissa kiinteistöluovutuksissa. Verohallinnon syventävästä ohjeesta⁹⁷ ilmenevä tulkinta luovutuksensaajalle siirtyvästä vastuusta tarkistaa kiinteistöinvestoinnista alun perin tehtyä vähennystä vuosittain arvonlisäverollisen käytön muutosten mukaan voidaan ennakkoratkaisun mukaisin perustein haastaa vanhenemisaikojen puitteissa.

⁹⁵ AVL 121 e § 1 momentin 3 kohta.

⁹⁶ AVL 121 h § 3 momentti

⁹⁷ Verohallinto 2017

4.3 Miten Suomen arvonlisäverojärjestelmä voidaan muuttaa arvonlisäverodirektiivin mukaiseksi?

Tällä hetkellä voidaan varsin hyvin perustein sanoa, että niin verovelvollisen kuin veronsaajankin näkökulmasta kiinteistönluovutuksen yhteydessä hyvin toimivat menettelyt ovat kortilla. Erityisesti kiinteistöalalla toimivien verovelvollisten sekä kiinteistön myyntiä tai ostoa harkitsevien verovelvollisten käsitys tarkistusvelvollisuuden siirron taloudellisista vaikutuksista on epäselvä ja kaipaakin siksi selvää kannanottoa veronsaajapuolelta joko EUT:n ratkaisun huomioon ottavalla Suomen lainsäädäntöön perustuvalla Verohallinnon ohjeella tai valtiovarainministeriön lainsäädäntöhankkeella.

Ohjeistus, jonka nojalla kiinteistöinvestoinnin tehneen myyjän täytyisi aina kiinteistönluovutuksen yhteydessä palauttaa tarkistamattomat vähennykset, olisi arvonlisäverodirektiivin pääsäännön⁹⁸ mukainen, mutta nykyisen lainsäädännön puitteissa kestämaton menettely. Tällaisella menettelyllä saataisiin yhtäältä kohdistettua investoinnin tehneen vähennyksestä saama hyöty oikealle verovelvolliselle, mutta toisaalta menettely aiheuttaisi kiinteistön arvonlisäverollista toimintaa harjoittavan ostajan perspektiivistä piilevää veroa, sillä nykyinen arvonlisäverolainsäädäntö ei sisällä niin kutsuttua alkuvarastovähennystä vastaavaa säännöstä kiinteistöjen luovutusten yhteydessä. Käytännössä myyjän vastuu palauttaa kerralla jäljellä olevat tarkistukset loisivat keinotekoisia esteitä kiinteistön myynnille tai ainakin vaatisi kiinteistöjen myyntihintojen nostamista.

Piilevän veron ongelmaan voitaisiin kuitenkin vastata laajentamalla AVL 121 j §:n yhdellä kertaa suoritettun tarkistuksen oikaisu koskemaan myös kiinteistön luovutuksia. Tässä tilanteessa myyjä antaisi nykyistä AVL 209 k § vastaavan selvityksen, jonka perusteella vähennys tehtäisiin ja tarkistuskauden pituus määritettäisiin. Kiinteistön ostaja saisi vähentää jäljellä olevan kiinteistöinvestointien vähennyksen omassa arvonlisäverotuksessaan kiinteistön arvonlisäverollisen käytön osuuden perusteella. Tällöin veronsaajalle syntyisi mahdollisuus oikaista kiinteistön ostajan verotusta, mikäli kiinteistön käyttö poikkeaisi jäljellä olevan tarkistuskauden aikana kiinteistön ostajan tekemän vähennyksen perusteesta.

⁹⁸ Direktiivi 188 artiklan 2 kohta

Tätä järjestelmää puoltaisi myös sen neutraalius kiinteistöjen kauppahintojen näkökulmasta. Käytännössä järjestelmä sisältäisi nykyisen järjestelmän kaltaisen vähennysten siirtymisen osapuolelta toiselle vähennyksen kohdentuessa kuitenkin aina oikealle verovelvolliselle, kuten taulukosta 2 ilmenee.

Taulukko 2: Kiinteistön ostaja saa vähentää myyjän tekemän kertaotkaisun.

Kiinteistönluovutuksen alv-vaikutukset, nykyjärjestelmä			Kiinteistönluovutuksen alv-vaikutukset, yritys B saa vähentää A:n tekemän kertaotkaisun		
	Yritys A	Yritys B		Yritys A	Yritys B
Vähennetty alv	1 000,00 €	- €	Vähennetty alv	1 000,00 €	500,00 €
Tarkistettu alv	- 500,00 €		Tarkistettu alv	- 500,00 €	
Tehtävä oikaisu	- €		Tehtävä oikaisu	- 500,00 €	
Tarkistusvastuu		- 500,00 €	Tarkistusvastuu		- 500,00 €
Verovaikutus	500,00 €	- 500,00 €	Verovaikutus	- €	- €

Yritys A saa siirtäessään tarkistusvelvollisuuden jäljellä olevat tarkistukset hyödykseen, B puolestaan vastaa vähennyksistä, joita ei ole tehnyt

Kiinteistön luovutus on kummallekin osapuolelle kiinteistöinvestointien näkökulmasta veroneutraali

Toisena vaihtoehtona järjestelmän muuttamiselle löytyy Sögarð Fastigheterin saaman ennakkoratkaisun perusteluissa mainittu arvonlisäverodirektiivin antama vapaus⁹⁹, jonka nojalla jäsenvaltio voi myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus kiinteistön kaupan yhteydessä. Tämä mahdollistaisi menettelyn, jossa merkittävän arvonlisäverointressin sisältävä kiinteistö voitaisiin myydä arvonlisäverollisena, jolloin ostaja voisi vähentää hankinnan sisältämän arvonlisäveron kiinteistön käytön mukaan omassa verotuksessaan. Arvonlisäverollisen kiinteistön luovutuksen etuna on sen ehdoton neutraalisuus vähennysten vastatessa juuri sitä tasoa, mihin elinkeinonharjoittajan arvonlisäverollisen toiminnan aste oikeuttaa. Myös tällaisella järjestelmällä veronsaajalle saataisiin arvonlisäverodirektiivin puitteissa mahdollisuus valvoa ja oikaista kiinteistöihin liittyviä arvonlisäverovähennyksiä oikealta verovelvolliselta. On kuitenkin huomattava, että mikäli kiinteistönluovutuksiin sovellettaisiin arvonlisäverollista luovutusta, kiinteistön myyjältä ei voida edellyttää kerralla tehtävää vähennysten oikaisua.

⁹⁹ C-787/18: Sögarð Fastigheter, kohdat 68 ja 72

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tavoitteena oli arvioida Suomen arvonlisäverojärjestelmään sisältyvän kiinteistöinvestointien arvonlisävähennysten tarkistusvelvollisuuden siirtymistä direktiivinmukaisuutta sekä esittää direktiivinmukaisia järjestelmän kehitysehdotuksia. Tutkielman lähteinä käytettiin pitkälti Euroopan Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, eri jäsenvaltioiden Veroviranomaisten ohjeistuksia sekä kansallisten arvonlisäverojärjestelmien kehittämisen ympärillä käytävää julkista keskustelua.

Tuoreet Unionin tuomioistuimen kannanotot asian C-787/18 Sögård Fastigheter tuomion perusteluissa selkeyttää direktiivinmukaisen vähennysjärjestelmän vaatimuksia merkittävästi vähennysten oikaisemisen osalta. Tuomio jatkoi aikaisemmin annetussa tuomiossa C-622/11 Pactor Vastgoed määritettyä linjaa vähennysten oikaisemisesta siltä verovelvolliselta, joka on tehnyt arvonlisäverovähennyksen alun perin. Tuomio on merkittävä etenkin pohjoismaisten arvonlisäverojärjestelmien kannalta, sillä Suomen lisäksi Tanskan sekä Ruotsin järjestelmät ovat mahdollistaneet kiinteistöinvestoinnista tehdyn vähennyksen oikaisemisen verovelvollisen haitaksi myös kiinteistön luovutuksen mukana siirtyneen tarkistusvelvollisuuden nojalla kiinteistön hankkineelta osapuolelta.

Tuomion vaikutus Suomessa näkyy tällä hetkellä siten, että käytännössä Verohallinto ei voi velvoittaa kiinteistön hankkintaa verovelvollista enää oikaisemaan kiinteistön myyneen verovelvollisen aiemmin tekemää arvonlisäverovähennystä. Lisäksi Verohallinto ei voi tuomion myötä enää vaatia kiinteistönluovuttajia tekemään oikaisua haitakseen, mikäli luovuttaja on siirtänyt kiinteistöinvestointien tarkistusvelvollisuuden – ja velvollisuuden kansallisen lainsäädännön ja Verohallinnon ohjeiden mukaisella tavalla.

Aineiston perusteella Ruotsissa ongelma on ratkaistu väliaikaisesti poistamalla Skatteverketin ohjeistuksesta maininnat tarkistusvelvollisuuden siirtymisestä kiinteistönluovutuksen yhteydessä. Lisäksi on odotettavissa, että Ruotsi tekee uuden arvonlisäverolain säätämisen yhteydessä muutoksia myös tarkistusvelvollisuuden siirtymisen osalta. Suomessa Verohallinnon ohje on parhaillaan päivitettävänä ja tulee todennäköisesti sisältämään vastaavan väliaikaisen ohjeistuksen kiinteistöinvestoinneista tehtyjen vähennysten käsittelemiselle kiinteistönluovutusten yhteydessä.

Verojärjestelmän jatkuvuuden ja toimivuuden kannalta kuitenkin on todettava, että olemassa oleva järjestelmä ja sen taustalla vaikuttavat periaatteet ovat yleisesti ottaen olleet hyvin toimivia ja olisikin toivottavaa, että Suomen arvonlisäverojärjestelmää yhtenäistettäessä Unionin oikeuden mukaiseksi pyrittäisiin mahdollistamaan vastaavasti toimivan järjestelmän olemassaolo myös tulevaisuudessa.

Tutkielmassa on esitetty erilaisia Unionin oikeuden mukaisia vaihtoehtoja, jotka vaativat ainoastaan olemassa olevan lainsäädännön hienosäätöä. Hyvänä tavoitteena voidaankin pitää sitä, että luovutuksensaaja pääsisi tekemään kiinteistön luovutushetkellä jäljellä olevaa tarkistusvastuuta vastaavan vähennyksen omassa arvonlisäverotuksessa. Silloin tehtyä vähennystä voitaisiin tarkistaa luovutuksensaajan omassa verotuksessa ja mikä tärkeintä, tarkistusmenettely säilyisi peruseriaatteiltaan muuttumattomana aiheuttamatta markkinahäiriöitä.