

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2015 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 167, 168, 179 ja 213 artikla – Verohallinto määrittelee liiketoimen arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi – Oikeusvarmuuden periaate – Luottamuksensuojan periaate – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan vähennysoikeuden käyttämisen edellytyksenä on, että kyseinen toimija rekisteröityy arvonlisäverovelvolliseksi ja että tämä jättää kyseistä veroa koskevan ilmoituksen

Asiassa C-183/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Cluj (Romania) on esittänyt 28.2.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.4.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Radu Florin Salomie ja**

**Nicolae Vasile Oltean**

vastaan

**Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Carrasco Marco,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.3.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Radu Florin Salomie ja Nicolae Vasile Oltean, edustajinaan avocat C. F. Costa?, avocat L. Dobrinescu ja avocat T.-D. Vidrean C?pu?an,

– Romanian hallitus, asiamiehinnään R.-H. Radu, D. M. Bulancea ja R. I. Ha?ieganu,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään C. Soulay ja A. ?tef?nuc,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY

(EUVL L 347, s. 1) 167, 168, 179 ja 213 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Radu Florin Salomie ja Nicolae Vasile Oltean sekä toisaalta Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj (Clujin julkisen talouden aluehallinto, jäljempänä verohallinto) ja jossa on kyse arvonlisäveron soveltamisesta vuonna 2009 toteutettuihin kiinteistöjen myynteihin.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Direktiivi 2006/112*

3 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa – –. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Kyseisen direktiivin 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:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;

– –”

5 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

6 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

7 Direktiivin 2006/112 169 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 168 artiklassa tarkoitetun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero, siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään seuraavien liiketoimien tarkoituksiin:

– –”

8 Direktiivin 2006/112 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.”

– –”

9 Kyseisen direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraava:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

– –”

10 Saman direktiivin 214 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, – – joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja – –.

– –”

11 Kyseisen direktiivin 273 artikla kuuluu seuraavasti:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

#### *Romanian oikeus*

12 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) 771 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun omistusoikeus ja sen osuuksia siirretään elossa olevien kesken tehdyillä oikeustoimilla, joiden kohteena ovat mitkä tahansa rakennukset niihin liittyvine maapohjineen sekä mitkä tahansa rakentamattomat maa-alueet, verovelvollisten on maksettava vero, joka lasketaan seuraavasti:

– –”

13 Verokoodeksin 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa 2 momentin soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

(2) Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –”

14 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 muuttamisesta ja täydentämisestä 7.10.2009 annetulla kiireellisellä määräyksellä nro 109, joka tuli voimaan 1.1.2010, verokoodeksin 127 §:ään lisättiin 21 momentti, joka kuuluu seuraavasti:

”Ne tilanteet, joissa luonnollisista henkilöistä, jotka luovuttavat kiinteää omaisuutta, tulee verovelvollisia, täsmennetään säännöksiin.”

15 Verokoodeksin 141 §:n 2 momentin 31.12.2007 asti voimassa olleessa versiossa säädettiin seuraavaa:

”Seuraavat liiketoimet ovat niin ikään verovapaita:

– –

f) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen tai minkä tahansa muun maa-alueen luovutus kenen tahansa toimesta. Verovapautusta ei kuitenkaan sovelleta uuden rakennuksen, rakennuksen osan eikä rakennuskelpoisen maa-alueen luovutukseen, jos luovuttajana on ollut verovelvollinen, joka on käyttänyt tai joka olisi voinut käyttää oikeuttaan vähentää kokonaan tai osittain kyseisen kiinteistön ostamisesta, muuttamisesta tai rakentamisesta maksettu vero. – –”

16 Verokoodeksin 141 §:n 2 momentin f kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2008 ja 31.12.2009 välisenä aikana, säädettiin, että arvonlisäverosta oli vapautettu

”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen tai minkä tahansa muun maa-alueen luovutus kenen tahansa toimesta. Verovapautusta ei kuitenkaan sovelleta uuden rakennuksen, rakennuksen osan eikä rakennuskelpoisen maa-alueen luovutukseen – –”.

17 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 soveltamissäännösten hyväksymisestä 22.1.2004 annetun asetuksen nro 44/2004 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004) 3 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2007 ja 31.12.2009 välisenä aikana, säädettiin seuraavaa:

”Verokoodeksin 127 §:n 2 momentin mukaan liiketoimintana ei pidetä sitä, että luonnolliset henkilöt saavat tuloja myydessään henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluvia asuntoja tai muita tavaroita, joita he käyttävät henkilökohtaisiin tarkoituksiin, lukuun ottamatta tilanteita, joissa todetaan, että kyseistä toimintaa on harjoitettu verokoodeksin 127 §:n 2 momentissa tarkoitettussa jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa – –.”

18 Verokoodeksin soveltamissäännösten hyväksymisestä annettua asetusta nro 44/2004 täydennettiin ja muutettiin 29.12.2009 annetulla asetuksella nro 1620/2009 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 31.12.2009). Asetuksen nro 44/2004 3 §:ssä säädetään 1.1.2010 lukien seuraavaa:

”(1) Verokoodeksin 127 §:n 2 momentin mukaisella aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisellä tarkoitetaan arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen mukaisesti

kaikenlaisia liiketoimia niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta – –.

(2) Edellä olevan 1 momentin säännöksiä sovellettaessa on katsottava, että luonnolliset henkilöt eivät harjoita verollista liiketoimintaa saadessaan tuloja henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluvien asuntojen tai muiden henkilökohtaisiin tarpeisiinsa käyttämiensä tavaroiden myynnistä.

(3) On katsottava, että luonnollinen henkilö, joka ei ole muun toiminnan osalta verovelvollinen, harjoittaa liiketoimintaa, joka sisältää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen, jos hän toimii itsenäisesti ja kyseistä toimintaa harjoitetaan verokoodeksin 127 §:n 2 momentissa tarkoitetussa jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

(4) Jos luonnolliset henkilöt rakentavat kiinteistöjä myyntiä varten, on katsottava, että liiketoiminta alkaa sillä hetkellä, jona kyseinen luonnollinen henkilö aikoo aloittaa kyseisen toiminnan, ja hänen aikomustaan on arvioitava objektiivisin perustein, esimerkiksi sillä perusteella, että hänelle on alkanut syntyä kuluja ja/tai hän on alkanut tehdä alustavia investointeja liiketoiminnan aloittamista varten. Liiketoiminnan on katsottava jatkuvan sen alkamisesta rakennetun kiinteistön tai sen osien luovutukseen saakka, vaikka kyseessä olisi yksi ainoa kiinteistö.

(5) Jos luonnolliset henkilöt hankkivat maa-alueita ja/tai rakennuksia myyntiä varten, näiden esineiden luovutuksia pidetään jatkuvaluonteisena liiketoimintana, jos luonnollinen henkilö toteuttaa enemmän kuin yhden liiketoimen kalenterivuoden aikana. Jos luonnollinen henkilö kuitenkin 4 momentin mukaisesti rakentaa kiinteistön myyntiä varten ja jos liiketoiminnan on katsottava jo alkaneen ja olevan jatkuvaluonteista, mitään myöhemmin toteutettua liiketointa ei enää voida pitää satunnaisena. – –

– –”

## **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

19 Salomie ja Oltean muodostivat vuonna 2007 yhdessä viiden muun luonnollisen henkilön kanssa yhtymän, jonka tarkoituksena oli toteuttaa neljän kiinteistön rakentamista ja myyntiä koskeva hanke Romaniassa. Kyseinen yhtymä ei ollut oikeushenkilö, eikä sitä ollut ilmoitettu eikä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

20 Erään yhtymän osakkaan yksityiseen omistukseen kuuluvalla maa-alueelle rakennetuista 132 asunnosta 122 myytiin vuosina 2008 ja 2009 siten, että myytyjen asuntojen kokonaisarvo oli 10 902 275 Romanian leitä (RON), ja lisäksi myytiin 23 autopaikkaa. Mistään näistä myynneistä ei maksettu arvonlisäveroa.

21 Verohallinto katsoi vuonna 2010 toimittamansa tarkastuksen jälkeen, että nämä liiketoimet olivat jatkuvaluonteista liiketoimintaa ja että niiden olisi näin ollen pitänyt 1.10.2008 lähtien olla arvonlisäverollisia, koska niistä saatu liikevaihto oli elokuusta 2008 lähtien ylittänyt 35 000 euron kynnyksarvon, jonka alittavat liiketoimet on Romaniassa vapautettu arvonlisäverosta.

22 Verohallinto vaati näin ollen, että vuonna 2009 toteutetuista liiketoimista maksettaisiin arvonlisävero viivästysseuraamuksineen, ja se teki tässä tarkoituksessa erilaisia maksuunpanopäätöksiä.

23 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että vuosina 2008 ja 2009 toteutetuista kiinteistönmyynneistä oli kannettu verokoodeksin 771 §:ssä tarkoitettu vero ”henkilökohtaiseen omaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen luovutuksista”.

24 Salomie ja Oltean nostivat Tribunalul Clujissa (Clujin alimman asteen tuomioistuin,

Romania) kanteet, joissa he vaativat kyseisten maksuunpanopäätösten osittaista kumoamista, mutta mainittu tuomioistuin hylkäsi kanteet perusteettomina.

25 Asiaa muutoksenhakuasteessa käsittelevä Curtea de Apel Cluj (Clujin ylemmän asteen tuomioistuin) pohtii, ovatko verohallinnon tekemät maksuunpanopäätökset oikeusvarmuuden periaatteen mukaisia, koska yhtäältä Romanian lainsäädännössä annetaan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt arvonlisäveroon liittyvistä soveltamissäännöistä kiinteistöjä koskevien liiketoimien osalta vasta 1.1.2010 lähtien ja toisaalta verohallinto oli soveltamiskäytännössään tuohon ajankohtaan saakka pikemminkin pitänyt tämän tyyppisiä liiketoimia arvonlisäverottomina. Kyseisellä hallinnolla oli lisäksi ollut käytettävissään riittävät tiedot, jotta se olisi voinut katsoa Salomien ja Olteanin verovelvollisiksi vuodesta 2008 lähtien, koska sille oli ilmoitettu näiden suorittamista myynneistä, ainakin kun otetaan huomioon, että näitä liiketoimia oli verotettu verokoodeksin 771 §:n nojalla.

26 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää myös epäilynsä sen suhteen, soveltuvatko Romanian oikeuden säännökset ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeudesta yhteen direktiivin 2006/112 kanssa, sillä niiden mukaan henkilö, joka rekisteröidään myöhässä arvonlisäverovelvolliseksi, voi käyttää kyseistä arvonlisäveron vähennysoikeutta vasta sen jälkeen, kun hän on saattanut tilanteensa sääntöjenmukaiseksi rekisteröitymällä verovelvolliseksi ja jättämällä veroilmoituksen.

27 Näissä olosuhteissa Curtea de Apel Cluj päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Voidaanko luonnollista henkilöä, joka tekee muiden luonnollisten henkilöiden kanssa yhteenliittymäsopimuksen yhtymästä, joka ei ole oikeushenkilö ja jota ei ole ilmoitettu eikä rekisteröity verovelvolliseksi, tulevan hankkeen (rakennus) toteuttamiseksi maa-alueelle, joka kuuluu eräiden sopimuskumppaneiden henkilökohtaiseen omaisuuteen, pitää pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa [direktiivin 2006/112] 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena, kun [verohallinto] kohteli alun perin verotuksellisesti eräiden sopimuspuolten henkilökohtaiseen omaisuuteen kuuluvalla maa-alueella olevien rakennusten luovutuksia myyntinä, joka kuuluu näiden henkilöiden yksityisomaisuuden hallinnon piiriin?
- 2) Onko pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita sekä direktiiviin 2006/112 perustuvia arvonlisäveroon liittyviä muita yleisiä periaatteita tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle käytännölle, jonka perusteella verohallinto, joka alun perin kantoi luonnolliselta henkilöltä veron henkilökohtaiseen omaisuuteen kuuluvan omaisuuden luovutuksesta saaduista tuloista, tutkii tilanteen samojen tosiseikkojen perusteella uudelleen kahden vuoden kuluttua, vaikka asiaan sovellettavaa lainsäädäntöä ei ole olennaisesti muutettu, ja luokittelee samat toimet arvonlisäverollisiksi liiketoimiksi sekä laskee liitännäiset maksut taannehtivasti?
- 3) Onko [direktiivin 2006/112] 167, 168 ja 213 artiklaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa tutkittuina tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että verohallinto epäi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvolliselta oikeuden vähentää arvonlisäveron, joka on maksettu tai maksettava verollisiin liiketoimiin käytetyistä palveluista, pelkästään sillä perusteella, ettei häntä ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi silloin, kun kyseiset palvelut suoritettiin?
- 4) Voidaanko [direktiivin 2006/112] 179 artiklan säännöksiä tulkita pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään verovelvolliselle, johon sovelletaan erityistä verovapautusjärjestelmää ja joka on

hakenut myöhässä rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi, velvollisuus maksaa vero, joka olisi pitänyt kantaa, mutta jossa tälle ei anneta oikeutta vähentää sen veron määrää, joka olisi vähennettävissä kultakin verokaudelta, ja tätä vähennysoikeutta käytetään myöhemmin veroilmoituksessa, joka jätetään sen jälkeen, kun verovelvollinen on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, mikä saattaisi vaikuttaa liitännäisten maksujen laskemiseen.”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### *Ensimmäinen ja toinen kysymys*

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdella ensimmäisellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, ovatko oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa esteenä sille, että kansallinen verohallinto verotarkastuksen yhteydessä päättää, että tiettyjen liiketoimien olisi pitänyt kuulua arvonlisäveron alaisuuteen, ja määrää lisäksi veronkorotuksia.

29 Salomie ja Oltean riitauttavat kyseisen päätöksen väittämällä, että oikeusvarmuuden periaatetta on loukattu sen vuoksi, ettei jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), joka oli voimassa ennen 1.1.2007, eikä asian kannalta merkityksellistä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ollut julkaistu romanian kielellä heidän suorittaessaan mainitun päätöksen kohteena olleet kiinteistöliiketoimet. Ne väittävät myös, etteivät veroviranomaiset ennen vuotta 2010 katsoneet tällaisten liiketoimien olevan arvonlisäverollisia.

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan Euroopan unionin toimielinten on noudatettava oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät niille unionin direktiiveissä annettua toimivaltaa (ks. vastaavasti mm. tuomio Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, 57 kohta; tuomio ”Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, 32 kohta ja tuomio Elmeka NE, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, 31 kohta).

31 Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, että unionin lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja yksityisten on voitava ennakoida sen soveltaminen ja että oikeusvarmuuden pakottavaa vaatimusta on sovellettava erityisen ankarasti silloin, kun kyse on sääntelystä, josta saattaa aiheutua taloudellisia seurauksia, jotta asianomaisten olisi mahdollista täsmällisesti tuntea tällä sääntelyllä heille asetettujen velvollisuuksien laajuus (tuomio Irlanti v. komissio, 325/85, EU:C:1987:546, 18 kohta).

32 Unionin oikeuden kattamiin aloihin liittyvien jäsenvaltioiden oikeussäntöjen on niidenkin oltava yksiselitteisesti muotoiltuja siten, että kyseisillä henkilöillä on mahdollisuus selvästi ja täsmällisesti tuntea oikeutensa ja velvollisuutensa ja että kansallisilla tuomioistuimilla on mahdollisuus varmistaa niiden noudattaminen (ks. tuomio komissio v. Italia, 257/86, EU:C:1988:324, 12 kohta).

33 Tässä tapauksessa ei voida kiistää, että ennakkoratkaisupyynnössä kuvatun kaltaiset säännökset ovat näin muotoiltuja.

34 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee nimittäin, että verokoodeksin 127 §:ssä, jolla direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan säännökset pannaan täytäntöön kansallisessa oikeudessa, olevalla käsitteellä ”verovelvollinen” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, ja että ”liiketoimintana” pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan

lukien aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

35 Verokoodeksin soveltamissäännösten hyväksymisestä annetun asetuksen nro 44/2004 3 §:n 2 momentissa täsmennetään, että verokoodeksin 127 §:n 2 momentin mukaan liiketoimintana ei pidetä sitä, että luonnolliset henkilöt saavat tuloja myydessään henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluvia asuntoja tai muita tavaroita, joita he käyttävät henkilökohtaisiin tarkoituksiin, lukuun ottamatta tilanteita, joissa todetaan, että kyseistä toimintaa on harjoitettu jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

36 Vuosina 2008 ja 2009 voimassa olleessa verokoodeksin 141 §:ssä säädettiin, ettei arvonlisäverovapautusta, jota sovellettiin, kun rakennus tai rakennuksen osa luovutettiin siihen liittyvine maapohjineen, sovellettu uusien rakennusten, uusien rakennusten osien tai rakennuskelpoisten maa-alueiden luovutukseen, mikä on unionin oikeuden arvonlisäveroa sääntelevien periaatteiden mukaista.

37 Näin ollen ei voida kohtuullisesti katsoa väittää, ettei tällaisissa kansallisen oikeuden säännöksissä säädettäisi riittävän selkeästi ja täsmällisesti, että rakennusten tai niiden osien sekä niihin liittyvän maapohjan luovutukset voivat tietyissä tapauksissa olla arvonlisäverotettavia.

38 Sen väitteensä tueksi, jonka mukaan sovellettava kansallinen lainsäädäntökehys ei ollut riittävän selkeä pääasian tosiseikkojen tapahtumisajankohtana, Salomie ja Oltean eivät näin ollen voi pätevästi vedota siihen, ettei asian kannalta merkityksellistä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä eikä kuudetta direktiiviä 77/388, joka ei joka tapauksessa ollut enää voimassa Romanian liittyessä unioniin 1.1.2007, ollut julkaistu romanian kielellä.

39 Pääasiassa kyseessä olevia olosuhteita ei näin voida rinnastaa niihin, joista oli kyse tuomiossa Skoma?Lux (C-161/06, EU:C:2007:773), jossa täsmennetään, ettei asetukseen voida vedota yksityisiä vastaan jäsenvaltiossa, jonka kielellä sitä ei ole julkaistu.

40 Oikeusvarmuuden periaate tosin edellyttää, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa (ks. vastaavasti tuomio Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta).

41 Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo katsonut, ettei oikeusvarmuuden periaate ole esteenä kansallisten veroviranomaisten käytännölle, jonka mukaan nämä vanhentumisajan kuluessa peruuttavat päätöksen, jolla ne olivat myöntäneet verovelvolliselle arvonlisäveron vähennysoikeuden, ja vaativat uuden tarkastuksen jälkeen tätä maksamaan kyseisen veron viivästysseuraamuksineen (ks. vastaavasti tuomio Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, 51 kohta).

42 Pelkästään se seikka, että verohallinto vanhentumisajan kuluessa määrittelee uudelleen tietyn toimen arvonlisäverolliseksi liiketoiminnaksi, ei voi yksinään, muiden seikkojen puuttuessa, vaarantaa kyseistä periaatetta.

43 Näin ollen ei voida pätevästi väittää, että oikeusvarmuuden periaate olisi esteenä sille, että verohallinto pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa verotarkastuksen jälkeen katsoo, että tässä asiassa kyseessä olevien kiinteistöliiketoimien olisi pitänyt olla arvonlisäverollisia.



44 Luottamuksensuojan periaatteesta on toiseksi todettava, että oikeus vedota kyseiseen periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat sen antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (ks. vastaavasti tuomio *Europäisch-Iranische Handelsbank v. neuvosto*, C-7585/13 P, EU:C:2015:145, 95 kohta).

45 Tällöin on tarkistettava, onko huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle syntynyt hallintoviranomaisten toimien vuoksi kohtuullinen luottamus, ja jos on, tämän jälkeen on osoitettava kyseisen luottamuksen perusteltavuus (ks. vastaavasti tuomio *Elmeka*, C-7181/04–C-7183/04, EU:C:2006:563, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Kansallisten veroviranomaisten hallintokäytäntö, sellaisena kuin se kuvataan ennakkoratkaisupyyntöissä, ei kuitenkaan vaikuta sellaiselta, että se osoittaisi näiden edellytysten täyttyvän pääasiassa.

47 Erityisesti se seikka – jonka Romanian hallitus on istunnossa kiistänyt – että kansalliset veroviranomaiset eivät olisi ennen vuotta 2010 systemaattisesti arvonlisäverottaneet pääasiassa kyseessä olevia kiinteistöliiketoimia, ei täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta a priori riitä synnyttämään tavanomaisen huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle kohtuullista luottamusta siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin liiketoimiin, kun sovellettavan kansallisen oikeuden selkeyden ja ennakoitavuuden lisäksi otetaan huomioon myös se, että tässä tapauksessa näyttää olevan kyse kiinteistöalan ammattilaisista.

48 Tällaista käytäntöä, niin valitettava kuin se onkin, ei näet voida a priori pitää sellaisena, että sillä annettaisiin verovelvollisille täsmällisiä vakuutteluja siitä, ettei arvonlisäveroa sovelleta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisiin kiinteistöliiketoimiin.

49 Tähän on syytä lisätä, että kun pääasiassa kyseessä olevan kiinteistöliiketoimen, joka muodostui neljän kaiken kaikkiaan yli 130 asuntoa käsittävän rakennuksen rakentamisesta ja myynnistä, laajuus otetaan huomioon, huolellinen ja asiantunteva taloudellinen toimija ei voinut kohtuullisesti päätellä, ettei tällainen liiketoimi olisi arvonlisäverollinen, ainakaan ilman, että toimivaltaiset kansalliset veroviranomaiset olisivat tälle nimenomaisesti näin vakuutelleet tai että tämä ainakin olisi yrittänyt saada niiltä tällaisia vakuutteluja.

50 Verohallinnon tässä tapauksessa määräämien veronkorotusten yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa on kolmanneksi ja lopuksi muistutettava, että koska unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset. Niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden, näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen, mukaisesti (ks. tuomio *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

51 Jäsenvaltiot voivat näin kansallisessa lainsäädännössään legitiimisti säätää veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi asianmukaisista seuraamuksista, jotka on tarkoitettu rangaistukseksi arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ilmoittautumista koskevan velvollisuuden laiminlyönnistä, mutta tällaiset seuraamukset eivät kuitenkaan saa ylittää sitä, mikä on tarpeen mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tarkistaa, ettei seuraamuksen määrä ylitä sitä, mikä on tarpeen veron kannon oikean toimittamisen varmistamista ja petosten estämistä koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi, ottamalla huomioon käsiteltävän asian olosuhteet sekä erityisesti konkreettisesti määrätty seuraamuksen määrä ja mahdollisuus, että verovelvollinen, jolle seuraamus rekisteröitymisen laiminlyönnistä määrätään, on syyllistynyt petokseen tai sovellettavan lainsäädännön kiertämiseen (ks. vastaavasti tuomio

R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, 45, 46 ja 54 kohta).

52 Näitä samoja periaatteita sovelletaan veronkorotuksiin, jotka – jos ne ovat vero-oikeudellisia seuraamuksia, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – eivät saa olla liiallisia siihen nähden, miten vakavaan velvoitteiden noudattamatta jättämiseen verovelvollinen on syyllistynyt.

53 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava niin, etteivät oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ole esteenä sille, että kansallinen verohallinto verotarkastuksen johdosta päättää, että tietyt liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, ja että se määrää maksettavaksi veronkorotuksia, edellyttäen, että kyseinen päätös perustuu selkeisiin ja täsmällisiin sääntöihin ja että kyseisen hallinnon soveltama käytäntö ei ole ollut omiaan synnyttämään huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle kohtuullista luottamusta siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin liiketoimiin, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava. Tällaisissa olosuhteissa määrättyjen veronkorotusten on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia.

### *Kolmas ja neljäs kysymys*

54 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivi 2006/112 esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvolliselta evätään oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava verollisiin liiketoimiin käytetyistä tavaroista ja palveluista, ja verovelvollisen on päinvastoin maksettava kultakin verokaudelta vähennettävissä ollut vero pelkästään siksi, ettei häntä ollut kyseisten liiketoimien suorittamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, kunnes hänet on asianmukaisesti rekisteröity ja veroilmoitus on jätetty.

55 Direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta. Erityisesti on muistutettava, että kyseisen direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

56 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. vastaavasti mm. tuomio Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 kohta ja tuomio Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 ja 31 kohta).

57 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 44 kohta ja tuomio Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 32 kohta).

58 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden peruseriaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. vastaavasti tuomio Ecotrade, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, 63 kohta; tuomio Uszodaépít?, C?392/09, EU:C:2010:569, 39 kohta; tuomio Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, 42 ja 43 kohta ja tuomio Idexx Laboratories Italia,

C-590/13, EU:C:2014:2429, 38 kohta).

59 Tämän johdosta on niin, että heti kun verohallinnolla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että aineelliset edellytykset ovat täyttyneet, se ei voi asettaa verovelvollisen vähennysoikeudelle sellaisia lisäedellytyksiä, joista voisi seurata, ettei tätä oikeutta voida käyttää (ks. tuomio Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 kohta).

60 Direktiivin 2006/112 214 artiklassa säädetty yksilöiminen sekä verovelvolliselle kyseisen direktiivin 213 artiklassa säädetty velvollisuus ilmoittaa toimintansa alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta ovat vain valvontaa palvelevia muotovaatimuksia, joilla ei voida kyseenalaistaa varsinkaan arvonlisäveron vähennysoikeutta silloin, kun tämän oikeuden syntyperusteena olevat aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti mm. tuomio Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 50 kohta; tuomio Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, 32 kohta ja tuomio Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, 32 kohta).

61 Tästä seuraa muun muassa, ettei arvonlisäverovelvollista saada estää käyttämästä vähennysoikeuttaan sillä perusteella, ettei se ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi ennen kuin se käytti hankkimiaan tavaroita verollisen toimintansa yhteydessä (ks. vastaavasti mm. tuomio Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 51 kohta).

62 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat direktiivin 2006/112 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät myöskään saa mennä pidemmälle kuin näiden tavoitteiden saavuttamiseksi on tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. vastaavasti mm. tuomio Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta; tuomio Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, 26 kohta; tuomio Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta ja tuomio Idexx Laboratories Italie, EU:C:2014: 2429, 36 ja 37 kohta).

63 Verovelvollisen kirjanpito- ja ilmoitusvelvoitteiden noudattamatta jättämisen sanktiointi vähennysoikeuden menettämisenä menee kuitenkin selvästi pidemmälle kuin on tarpeen näiden velvoitteiden oikean soveltamisen varmistamista koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska unionin oikeudessa ei estetä jäsenvaltioita tarvittaessa määräämästä rikkomisen vakavuuteen suhteutettua sakkoa tai rahamääräistä seuraamusta. Tällainen käytäntö menee myös pidemmälle kuin on tarpeen direktiivin 2006/112 273 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron kannon oikeaa toimittamista ja petosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi, koska se saattaa johtaa jopa vähennysoikeuden menettämiseen, jos veroviranomaiset oikaisevat ilmoituksen vasta sen preklusiivisen määräajan päätyttyä, joka verovelvollisella on vähennyksen tekemistä varten (ks. analogisesti tuomio Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, 67 ja 68 kohta).

64 Unionin tuomioistuimelle tässä tapauksessa jätetyn asiakirja-aineiston mukaan näyttäisi siltä, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuteen liittyvät aineelliset edellytykset täyttyvät ja että pääasian kantajia on verotarkastuksen yhteydessä pidetty verovelvollisina. Menettelyllä, jolla arvonlisäveron vähennysoikeuden toteuttamista lykättiin, kunnes kyseiset verovelvolliset olisivat jättäneet kyseistä veroa koskevan ensimmäisen ilmoituksen, pelkästään siitä syystä, etteivät nämä olleet rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi arvonlisäverollisia liiketoimia suorittaessaan, ja jolla viimeksi mainitut lisäksi velvoitettiin maksamaan liiketoimiin liittynyt vero, mennään tällaisessa tilanteessa pidemmälle kuin on tarpeen kyseisen veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi.

65 Tästä seuraa, että kolmanteen ja neljanteen kysymykseen on vastattava siten, että direktiivi 2006/112 on pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvolliselta evätään oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava verollisiin liiketoimiin käytetyistä tavaroista ja palveluista, ja

verovelvollisen on päinvastoin maksettava kultakin verokaudelta vähennettävissä ollut vero pelkästään siksi, ettei häntä ollut kyseisten liiketoimien suorittamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, kunnes hänet on asianmukaisesti rekisteröity ja veroilmoitus on jätetty.

## **Oikeudenkäyntikulut**

66 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet eivät pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ole esteenä sille, että kansallinen verohallinto verotarkastuksen johdosta päättää, että tietyt liiketoimet ovat arvonlisäverollisia, ja että se määrää maksettavaksi veronkorotuksia, edellyttäen, että kyseinen päätös perustuu selkeisiin ja täsmällisiin sääntöihin ja että kyseisen hallinnon soveltama käytäntö ei ole ollut omiaan synnyttämään huolelliselle ja asiantuntevalle taloudelliselle toimijalle kohtuullista luottamusta siihen, ettei kyseistä veroa sovelleta tällaisiin liiketoimiin, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava. Tällaisissa olosuhteissa määrättyjen veronkorotusten on oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia.**
- 2) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY on pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka perusteella verovelvolliselta evätään oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava verollisiin liiketoimiin käytetyistä tavaroista ja palveluista, ja verovelvollisen on päinvastoin maksettava kultakin verokaudelta vähennettävissä ollut vero pelkästään siksi, ettei häntä ollut kyseisten liiketoimien suorittamishetkellä rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, kunnes hänet on asianmukaisesti rekisteröity ja veroilmoitus on jätetty.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.