

Merkittävä ratkaisu kiinteistöihin liittyvistä arvonlisäveron vähennysoikeuksista

3.4.2006

Euroopan Yhteisöjen tuomioistuin (EYT) antoi 30.3.2006 Suomea koskevan ratkaisun (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki). Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu johtanee siihen, että jos kiinteistö siirtyy arvonlisäverottomasta käytöstä arvonlisäverolliseen, tai vähennykseen oikeuttavan käytön osuus muuten kasvaa, aikaisempiin uudisrakentamiseen ja peruskorjauskustannuksiin sisältyvää veroa voidaan vähentää vastoin arvonlisäverolakia. Päätös saattaa johtaa myös muihin verovelvollisille edullisiin seuraamuksiin.

Kiinteistöihin liittyvä vähennysoikeus arvonlisäverolaissa

Arvonlisäverolaki mahdollistaa uudisrakentamis- ja peruskorjauskustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden vain, jos kiinteistö tulee välittömästi urakan valmistumisen jälkeen arvonlisäverollisessa toiminnassa käytettäväksi. Ainoa lieventävä poikkeus on tilanne, jossa verovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta hakeudutaan kuuden kuukauden kuluessa kiinteistön käyttöönnotosta.

Arvonlisäverolaissa ei ole erillistä investointitavaran vähennysoikeuteen liittyvää oikaisusäännöstä. Arvonlisäverolain perusteella vähennysoikeutta ei ole lainkaan esimerkiksi tilanteessa, jossa kiinteistö on ensin verottomassa käytössä ja myöhemmin arvonlisäverollisessa käytössä. Tyypillinen vähennykseen oikeuttamaton tilanne on se, että tilat on ensin vuokrattu arvonlisäverottomana ja myöhemmin tiloihin tulee verovelvollinen vuokralainen.

EYTin käsiteltävänä ollut asia

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa vireillä olevassa tapauksessa kaupunki oli peruskorjannut kiinteistön ja vuokrannut sen valtiolle ja yrityksille ensin arvonlisäverottomana. Kaupunki oli hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta vasta sen jälkeen, kun oli jo kulunut yli kuusi kuukautta kiinteistön käyttöönnotosta.

Kaupunki vaati verovirastoa palauttamaan osan rakennus- ja peruskorjaustöihin sisältyneestä arvonlisäverosta kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) perusteella. Asian edettyä KHO:een, tuomioistuin päätti selvittää arvonlisäverodirektiivin tulkintaa yhteisöjen tuomioistuimelta.

EYTin ratkaisun keskeinen sisältö

1. Jäsenvaltiolla on velvollisuus säätää arvonlisäverovähennyksen oikaisusta investointitavaroiden osalta, ellei kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädettyä poikkeamismahdollisuutta ole käytetty hyväksi.
 - Kuudes arvonlisäverodirektiivi mahdollistaa sen, että jäsenvaltio ei tietyin edellytyksin säädä kyseisestä investointitavaraan liittyvän vähennyksen oikaisusta. EYTin ratkaisussa ei otettu suoraan kantaa onko Suomi käyttänyt tätä mahdollisuutta. Ratkaisusta ilmenee kuitenkin, että Suomen hallituksella ja Euroopan yhteisöjen komissiolla on tästä eri näkemykset. Suomen hallitus myös myönsi sen, että se ei ole määritellyt investointitavaran käsitettä arvonlisäverolaissa. Selvää on, että investointitavaralla tarkoitetaan ainakin kiinteistöä.

2. Arvonlisäverovähennyksen oikaisua voidaan soveltaa myös kun investointitavaraa on käytetty ensin verottomassa toiminnassa ja sen jälkeen se otetaan oikaisukauden aikana arvonlisäverolliseen toimintaan.
3. Jäsenvaltio, joka antaa mahdollisuuden hakeutua verovelvolliseksi kiinteistön vuokrauksesta, ei voi kieltää vähennysoikeutta ennen arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista tehdyistä kiinteistöinvestoinneista.
4. Yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt Suomen hallituksen vaatimusta tuomion vaikutusten ajallisesta rajoittamisesta.

EYTin ratkaisun vaikutus

EYTin antaman ratkaisun jälkeen on todennäköistä, että korkein hallinto-oikeus päätyy vireillä olevassa asiassa siihen, että arvonlisäverolaki on kiinteistöön liittyvien vähennysten osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin vastainen.

Ratkaisulla on kiistatta merkitystä tilanteissa, joissa uutta tai peruskorjattua kiinteistöä on käytetty ensin arvonlisäverotuksen kannalta vähennykseen oikeuttamattomassa käytössä ja se on myöhemmin siirretty vähennykseen oikeuttavaan käyttöön. Nämä tilanteet on suositeltavaa käydä viimeistään nyt läpi. Arvonlisäveron palautushakemus on perusteltu, jos verottomasta verolliseen toimintaan on siirtynyt tiloja, joiden osalta rakentamis- tai peruskorjauskustannuksiin sisältyvää veroa ei ole vähennetty, tai jos vähennykseen oikeuttavan käytön osuus on muuten kasvanut siitä mitä se on ollut arvonlisäverovähennystä tehtäessä.

Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisusta ilmenee Suomen hallituksen myöntäneen, ettei kuudennen arvonlisäverodirektiivin investointitavaroihin liittyvää vähennysten oikaisusäännöstä ole 20 artiklan 2-5 kohdan osalta implementoitu arvonlisäverolakiin. Tämä voi nähdäksemme vaikuttaa myös tilanteisiin, joissa kiinteistö on ollut vähennykseen oikeuttavassa käytössä ja arvonlisäverovähennys on jo tehty, mutta kiinteistö tämän jälkeen myydään tai otetaan vähennykseen oikeuttamattomaan käyttöön. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin oikaisusäännösten perusteella valtiolle takaisin palautettava arvonlisävero ei välttämättä olisikaan koko alun perin vähennetty vero, vaan ainoastaan viiden vuoden oikaisuajan verollista ja verotonta käyttöä vastaava osuus. Tämä merkitsee sitä, että kiinteistön myyntitilanteessa ja kiinteistön käyttötarkoituksen muuttuessa vähennykseen oikeuttamattomaksi, on valtiolle palautettu arvonlisävero voinut olla liian suuri.

Koska investointitavaran käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa, arvonlisäverodirektiivi voi antaa mahdollisuuden soveltaa oikaisusäännöstä myös muihin korjauskustannuksiin kuin peruskorjauskustannuksiin.

Oikaisusäännöksen puuttuminen saattaa oikeuttaa kiinteistön omistajan hakemaan takaisin liikaa maksettua veroa, jos

- a) kiinteistön käyttötarkoitus on muuttunut verottomasta verolliseen
- b) kiinteistön käyttötarkoitus on muuttunut verollisesta verottomaan tai kiinteistö on myyty ja aiemmin vähennettyä veroa on palautettu valtiolle.

EYTin ratkaisun ajallinen rajoitus on hieman epävarma. Arvonlisäverolain mukaan liikaa maksettua veroa pitäisi hakea kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä. Kuitenkin arvonlisäverolain 33 §:n mukainen palautusaika on voimassa viisi vuotta rakentamispalvelun valmistumisesta seuraavan vuoden alusta lukien. Onkin aiheellista tutkia mahdollisuuksia hakea liikaa maksettua veroa pidemmältä kuin kolmen vuoden ajalta.

EYTin kielteinen kanta Suomen aikomukseen rajoittaa ajallisesti oikaisuvaatimuksia antaa mahdollisuuksia hakea liikaa maksettua veroa laajasti takaisin. Aiemmin arvonnäverolain 19 a §:n voimaan tullessa verohallitus katsoi, että luovuttaja ei voi hakea aiheetta maksamiaan veroja takaisin (VH 1281/40/2005), koska siitä aiheutuisi verohallituksen mukaan aiheetonta etua luovuttajalle. Verohallitus antanee ohjeen tästäkin asiasta, kun KHO on antanut päätöksensä. Yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisu johtanee myös siihen, että arvonnäverolain kiinteistöjä koskevia säännöksiä muutetaan hyvin nopeasti.

Autamme mielellämme tarkasteltaessa mahdollisuuksia saada takaisin liikaa valtiolle tilitettyjä veroja.

Lisätietoja:

Juha Laitinen, puh. 050 563 9020, juha.laitinen@fi.pwc.com
Ritva Nyrhinen, puh (09) 2280 1403, ritva.nyrhinen@fi.pwc.com
Tero Leskinen, puh. (09) 2280 1807, tero.leskinen@fi.pwc.com
Kaisa Tuominen, puh (09) 2280 1754, kaisa.tuominen@fi.pwc.com