Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

18 päivänä lokakuuta 2012*

Verotus — Arvonlisävero — Vähennysoikeus — Apporttiomaisuus — Kiinteistöjen tuhoaminen — Uudet rakennukset — Oikaiseminen

Asiassa C-234/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 3.5.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.5.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

TETS Haskovo AD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti K. Lenaerts, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Sváby,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.5.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— TETS Haskovo AD, edustajanaan advokat M. Dimitrov,

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan S. Avramov,

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään Y. Atanasov ja T. Ivanov,

— Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja D. Roussanov,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.6.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä direktiivi) 185 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat TETS Haskovo AD (jäljempänä TETS Haskovo) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse arvonlisäverovähennyksen oikaisemisesta.

Unionin oikeus

3 Direktiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 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;

– –”

5 Direktiivin 184 artiklassa säädetään, että alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.

6 Direktiivin 185 artikla kuuluu seuraavasti:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä – – vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

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

7 Direktiivin 186 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.

Bulgarian oikeus

8 Liikevaihtoverosta annettu laki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) on ollut voimassa 1.1.2007 lähtien.

9 ZDDS:n 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettuna tavarana pidetään irtainta tai kiinteää omaisuutta, mukaan lukien sähköenergia, kaasu, vesi, lämpö tai kylmyys ja muut samanlaiset tavarat, sekä standardiohjelmistoja.”

10 ZDDS:n 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena pidetään tavaraan liittyvän omistusoikeuden tai muun tavaraan liittyvän esineoikeuden siirtämistä.”

11 ZDDS:n 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tavaran luovutuksena tai palvelun suorituksena ei pidetä sellaista tavaran luovutusta tai palvelun suorittamista luovutuksensaajalle, jonka suorittaa muutostilassa oleva henkilö, myyjä tai sijoittaja ja joka johtuu

– –

3. apportista kauppayhtiöön.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa henkilöstä, joka vastaanottaa tavarat tai palvelut, tulee oikeudellinen seuraaja kaikkien tässä laissa tarkoitettujen niihin liittyvien oikeuksien ja velvollisuuksien osalta, mukaan lukien arvonlisäveron vähennysoikeus ja velvollisuus arvonlisäverovähennyksen oikaisuun.

– –”

12 Arvonlisäveron vähennysoikeuden oikaisusta, lukuun ottamatta tapauksia, jotka koskevat tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen veron perusteen muuttamista tai lajin muuttamista, säädetään ZDDS:n 79 §:ssä seuraavasti:

”– –

(3) Rekisteröity henkilö, joka on vähentänyt arvonlisäveron valmistamiensa, ostamiensa, hankkimiensa taikka maahantuomiensa tavaroiden osalta kokonaan tai osittain, laskee ja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron vähennyksen suuruisen veron määrän, jos tavarat on tuhottu, niissä on hävikkiä tai ne on luokiteltu menetykseksi taikka niiden käyttötarkoitus on muuttunut eikä niiden uusi käyttötarkoitus enää oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

(4) – – oikaisu on tehtävä sinä verotuskautena, jona kyseiset seikat ovat tapahtuneet, laatimalla pöytäkirja suoritetusta oikaisusta – –.

– –

(6) – – verovelvollisen on maksettava veroa sellaisista tavaroista tai palveluista, jotka ovat yhteisöverolaissa tarkoitettuja investointihyödykkeitä – –”

13 Oikaisun rajoituksista säädetään ZDDS:n 80 §:n 2 momentissa seuraavaa:

”Edellä 79 §:n 3 momentissa tarkoitettuja oikaisuja ei tehdä seuraavissa tapauksissa:

1. tuhoutuminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat ylivoimaisesta esteestä, sekä sellaisten valmisteveron alaisten tavaroiden tuhoaminen, jotka valmisteveroista ja verovarastoista annetun lain mukaan kuuluvat hallintoviranomaisten valvontaan;

2. tuhoutuminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat vioista tai onnettomuuksista, joiden osalta verovelvollinen voi osoittaa, etteivät ne ole hänen syytään;

– –

4. sallittujen rajojen mukainen teknologinen hävikki; ne määritetään kyseistä tuotantoa tai toimintaa koskevalla teknisellä dokumentaatiolla;

5. hävikki, joka perustuu laissa asetettujen edellytysten mukaisesti määritetyn käyttöajan päättymiseen;

6. investointihyödykkeiden poisto kirjanpidosta kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla, kun niiden tasearvo on alle 10 prosenttia hankintakustannuksista.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 TETS Haskovon pääasialliseen toimialaan kuuluu sähköntuotanto sekä lämmön kuljetus ja jakelu. Se harjoittaa lämpövoimalaitostoimintaa Haskovossa (Bulgaria).

15 Finans inzhenering AD (jäljempänä Finans inzhenering) osti 2.4.2008 Haskovon kunnalta kiinteistökokonaisuuden, jolla sijaitsi muun muassa kolme energiantuotantoon tarkoitettua rakennusta (jäähdytystorni, savupiippu ja tuotantorakennus). Kyseinen osto oli arvonlisäveron alainen.

16 TETS Haskovon yhtiöpääomaa korotettiin 4.7.2008 sijoittamalla yhtiöön apporttina kyseinen Finans inzheneringin Haskovon kunnalta ostama kiinteistökokonaisuus.

17 Keskusverohallinnon Varnan yksikkö ei pitänyt Finans inzheneringin sijoittamaa apporttia tavaroiden luovutuksena, koska kyseisen yhtiön siirtämät kiinteistöt oli katsottava yhdeksi varallisuuskokonaisuudeksi.

18 TETS Haskovo sai 29.7.2009 Haskovon lämpövoimalaitoksen nykyaikaistamiseen liittyvän rakennusluvan, joka edellytti, että osa Finans inzheneringin kyseiseen yhtiöön pääoma-osuutena sijoittamista kiinteistöistä – eli jäähdytystorni, savupiippu ja tuotantorakennus – purettaisiin. Purkutyöt, jotka tehtiin 1.1. ja 28.2.2010 välisenä aikana, suoritti eräs toinen yhtiö. Purkamisesta saatu metallijäte myytiin, ja tästä myynnistä aiheutui arvonlisäverollisia liiketoimia.

19 TETS Haskovossa suoritettiin huhtikuussa 2010 1.11.2009 ja 28.2.2010 välistä ajanjaksoa koskeva verotarkastus. Tuolloin todettiin, että Finans inzhenering oli ostanut kyseiset kiinteistöt ennen niiden sijoittamista pääoma-osuutena TETS Haskovoon ja että ensin mainittu oli jo vähentänyt kyseisestä ostosta maksamansa arvonlisäveron.

20 Keskusverohallinnon Varnan yksikkö katsoi näiden toteamusten ja muun muassa sen seikan perusteella, että osa pääasiassa kyseessä olevista rakennuksista oli purettu, että edellytykset Finans inzheneringin vähentämän, ostoihin sisältyneen arvonlisäveron oikaisemiselle täyttyivät.

21 Mainittu yksikkö katsoi 19.7.2010 päivätyssä veronoikaisupäätöksessä, että koska Finans inzheneringille kuuluvat oikeudet ja velvollisuudet oli siirretty TETS Haskovolle, viimeksi mainittu oli velvollinen maksamaan 1 265 581 Bulgarian levin (BGN) suuruisen summan ensin mainitun yhtiön vähentämään arvonlisäveroon perustuvana oikaisuna ja tälle summalle lasketun 45 606 BGN:n suuruisen koron.

22 TETS Haskovo haki Direktorilta muutosta veronoikaisupäätökseen väittäen, ettei oikaisuun ollut aihetta, koska rakennukset oli purettu siksi, että niiden tilalle oli tarkoitus rakentaa uudet rakennukset, joita käytettäisiin verollisten liiketoimien suorittamiseen. Direktor hylkäsi kyseisen vaatimuksen 1.12.2010 tekemällään päätöksellä.

23 TETS Haskovo haki Administrativen sad Varnassa muutosta 1.12.2010 tehtyyn päätökseen.

24 Kyseinen tuomioistuin esittää, että kansallisessa lainsäädännössä erotetaan omaisuuden tarkoituksellinen tuhoaminen ulkoisesta syystä johtuvasta tuhoutumisesta, sillä verovelvollinen vapautetaan oikaisusta vain jälkimmäisessä tapauksessa. Näin ollen kyseinen tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Miten direktiivin – – 185 artiklan 2 kohdan käsitettä ’omaisuuden tuhoutuminen’ on tulkittava, ja ovatko tuhoamissyyt ja -olosuhteet merkityksellisiä omaisuuden hankinnan yhteydessä tehdyn verovähennyksen oikaisun kannalta?

2) Onko säännönmukaisesti toteen näytetty yrityksen omaisuuden tuhoaminen, jonka yksinomaisena tarkoituksena on uuden nykyaikaisemman, samaan tarkoitukseen käytettävän omaisuuden luominen, ymmärrettävä direktiivin – – 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttumiseksi?

3) Onko direktiivin – – 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava niin, että siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus säätää oikaisun tekemisestä omaisuutta tuhottaessa silloin, jos sitä hankittaessa ei ole suoritettu täysimääräistä maksua tai on suoritettu osittainen maksu?

4) Onko direktiivin – – 185 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa [ZDDS:n] 79 §:n 3 momentin ja 80 §:n 2 momentin 1 kohdan kaltainen kansallinen säännöstö, jossa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisusta sellaisen omaisuuden tuhoamistapauksissa, jonka hankinnan yhteydessä perusmäärä ja laskettu vero on maksettu täysimääräisesti, ja jossa arvonlisäverovähennyksen oikaisun tekemättä jättämiselle asetetaan muu edellytys kuin maksu?

5) Onko direktiivin – – 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava niin, että siinä suljetaan pois jo vähennetyn arvonlisäveron oikaisumahdollisuus sellaisessa rakennusten purkamistapauksessa, jonka ainoa tavoite on se, että kyseisten rakennusten tilalle rakennetaan uusia, nykyaikaisempia rakennuksia, joilla on sama käyttötarkoitus kuin puretuilla ja joita käytetään arvonlisäverovähennykseen oikeuttavien liiketoimien suorittamiseen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

25 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään, johon on syytä vasta ensiksi, pääasiallisesti, onko direktiivin 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava niin, että pääasiassa tarkoitetun kaltaisella useiden energiantuotantoon tarkoitettujen rakennusten tuhoamisella ja niiden korvaamisella nykyaikaisemmilla samaan tarkoitukseen käytettävillä rakennuksilla muutetaan veroilmoituksen antamisen jälkeen arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöitä, ja seuraako niistä näin ollen kyseisen vähennyksen oikaisuvelvollisuus.

26 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, on tärkeää aluksi todeta, että järjestelmästä, jota sovelletaan silloin, kun kyse on veroviranomaisten mahdollisesta oikeudesta vaatia verovelvollista oikaisemaan vähennyksen – myös silloin, kun kyse on tuotantotavaroita koskevien vähennysten oikaisemisesta – säädetään direktiivin 184–186 artiklassa.

27 Lisäksi on muistutettava, että direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Direktiivin 168 artiklasta käy ilmi, että jos tavara käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on hankkiessaan tavaran tässä ominaisuudessaan oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu kyseisestä tavarasta. Kyseinen vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli tavaroiden luovutushetkellä (ks. em. asia Klub, tuomion 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Siitä vaikutuksesta, joka vähennyksen jälkeisillä tapahtumilla saattaa olla kyseiseen vähennykseen, oikeuskäytännössä on todettu, että tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään sen alun perin tehtävän vähennyksen, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja direktiivin 185–187 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti mahdollisesti tehtävien myöhempien oikaisujen laajuus (ks. vastaavasti asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-11087, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Direktiivin kyseisissä artikloissa säädetty oikaisumekanismi nimittäin kuuluu erottamattomana osana direktiivillä perustettuun vähennysjärjestelmään.

31 Tässä yhteydessä on korostettava, että oikaisemista koskevilla direktiivin säännöillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Direktiivin tavoitteena on siten luoda näillä säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille (ks. em. asia Centralan Property, tuomion 57 kohta).

32 Ostoihin sisältyvän veron nojalla tehtävän arvonlisäverovähennyksen mahdollisen oikaisuvelvollisuuden syntymisen osalta direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetään periaatteesta, jonka mukaan oikaisu on tehtävä etenkin, jos kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia veroilmoituksen antamisen jälkeen.

33 Näin ollen herää kysymys, onko direktiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen muutosten olemassaolo todettava pääasian kaltaisessa asiassa, jossa kiinteistöjen purkaminen liittyy lämpövoimalaitoksen nykyaikaistamiseen ja energiantuotantoon tähtäävän liiketoiminnan jatkamiseen, ja voidaanko juuri oikaisumekanismin periaatetta näin ollen soveltaa.

34 Tässä suhteessa on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kuluneiden rakenteiden korvaamisella samaan tarkoitukseen käytettävillä nykyaikaisemmilla rakenteilla ja niiden käyttämisellä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettavia liiketoimia toteutettaessa ei millään tavoin rikota yhtäältä aikaisemmin hankittujen arvonlisäverollisten rakennusten ja toisaalta verovelvollisen tämän jälkeen toteuttamien liiketoimien välistä välitöntä suhdetta. Kyseisten kiinteistöjen hankintaa ja niiden nykyaikaistamistarkoituksessa sittemmin tapahtuvaa purkamista

voidaan siis pitää toisiinsa sidoksissa olevina liiketoimina, joilla pyritään verotettavien liiketoimien toteuttamiseen ihan samalla tavoin kuin uusien kiinteistöjen ostamisella ja niiden välittömällä käyttämiselläkin.

35 Tällainen tulkinta on sitäkin suuremmalla syyllä tehtävä olosuhteissa, joissa hankitut rakennukset on purettu vain osittain, joissa samoille, aiemmin hankituille maa-alueille on rakennettu uusia rakennuksia ja joissa joitakin vanhoista rakennuksista peräisin olevia jätteitä on myyty siten, että se on antanut aiheen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verotettaviin liiketoimiin.

36 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa tarkoitetun kaltaisella useiden energiantuotantoon tarkoitettujen rakennusten tuhoamisella ja niiden korvaamisella nykyaikaisemmilla samaan tarkoitukseen käytettävillä rakennuksilla ei muuteta arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöitä veroilmoituksen antamisen jälkeen eikä niistä näin ollen seuraa kyseisen vähennyksen oikaisuvelvollisuutta.

37 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettu vastaus, jolla suljetaan pois mahdollisuus arvonlisäveron kannalta merkityksellisten seikkojen muuttamiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, muihin kysymyksiin ei ole syytä vastata.

Oikeudenkäyntikulut

38 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 185 artiklan 1 kohtaa on tulkittava niin, että pääasiassa tarkoitetun kaltaisella useiden energiantuotantoon tarkoitettujen rakennusten tuhoamisella ja niiden korvaamisella nykyaikaisemmilla samaan tarkoitukseen käytettävillä rakennuksilla ei muuteta arvonlisäverovähennyksen määrän määräytymistekijöitä veroilmoituksen antamisen jälkeen eikä niistä näin ollen seuraa kyseisen vähennyksen oikaisuvelvollisuutta.

Allekirjoitukset