UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

22 päivänä maaliskuuta 2012 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 168 artikla — Vähennysoikeus — Vähennysoikeuden syntyminen — Yhtiön oikeus vähentää sellaisen investointitavaran ostoon sisältyvä arvonlisävero, jota ei ole vielä otettu käyttöön kyseisen yhtiön liiketoiminnassa

Asiassa C-153/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 22.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.3.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Klub OOD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja D. Drambozova,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Klub OOD (jäljempänä Klub) 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) ja joka koskee verotarkastuspäätöstä, jolla Klubilta evättiin huoneiston hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Arvonlisäverodirektiivin 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, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

4 Kyseisen direktiivin 26 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen muuhun kuin yrityksen varsinaisiin tarkoituksiin kuuluvaan käyttöön, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu.

2. Jäsenvaltiot voivat poiketa 1 kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen.”

5 Mainitun direktiivin 63 kohdassa säädetään, että ”verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan”.

6 Saman direktiivin 167 artiklan mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

7 Arvonlisäverodirektiivin 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

_ _”

8 Kyseisen direktiivin 273 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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.”

Kansallinen lainsäädäntö

9 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) 6 §:n 3 momentin 1 kohdan mukaan vastikkeellisella tavaran luovutuksella tarkoitetaan ”tavaran erottamista tai luovuttamista henkilökohtaiseen käyttöön verovelvolliselle, omistajalle, hänen työntekijöilleen tai kolmansille sillä edellytyksellä, että tavaran valmistuksen, maahantuonnin tai hankkimisen yhteydessä on tehty täysimääräinen tai osittainen verovähennys”.

10 ZDDS:n 12 §:n 1 momentin mukaan verollisena liiketoimena pidetään ”jokaista sellaista 6 ja 9 §:ssä tarkoitettua tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, jonka tässä laissa tarkoitettu verovelvollinen suorittaa maan alueella, ja jokaista verovelvollisen liiketoimea, johon sovelletaan nollaverokantaa, jollei tämän lain säännöksistä muuta johdu”.

11 ZDDS:n 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään rekisteröidyn verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää

1. arvonlisävero, joka on maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen tämän lain mukaisesti rekisteröity verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.”

12 ZDDS:n 70 §:n 1 momentissa täsmennetään seuraavaa:

”Vaikka 69 tai 74 §:ssä säädetyt edellytykset täyttyvät, vähennysoikeutta ei ole, jos

– –

2. tavarat tai palvelut on tarkoitettu vastikkeettomiin liiketoimiin tai verovelvollisen liiketoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin

– –”

13 ZDDS:n 79 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1) Rekisteröity verovelvollinen, joka on kokonaan tai osittain vähentänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron valmistamiensa, ostamiensa, hankkimiensa tai maahantuomiensa tavaroiden tai palvelujen osalta ja käyttää nämä tavarat tai palvelut myöhemmin verosta vapautettuihin liiketoimiin tai liiketoimiin tai toimintaan, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, on velvollinen suorittamaan vähennyksen suuruisen arvonlisäveron.

2) Rekisteröity verovelvollinen, joka on kokonaan vähentänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron valmistamiensa, ostamiensa, hankkimiensa tai maahantuomiensa tavaroiden tai palvelujen osalta ja käyttää nämä tavarat tai palvelut myöhemmin sekä liiketoimiin, jotka oikeuttavat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, että verosta vapautettuihin liiketoimiin tai liiketoimiin tai toimintaan, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, eikä kykene määrittämään, mikä osa tavaroista tai palveluista käytetään liiketoimiin, jotka oikeuttavat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, ja mikä osa liiketoimiin, jotka eivät oikeuta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, on velvollinen maksamaan 7 momentin mukaisesti lasketun veron."

14 ZDDS:n 79 §:n 7 momentissa säädetään saman pykälän 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa maksettavan veron laskentakaavasta.

15 Aluesuunnittelulain (Zakon za ustroystvo na teritoriyata; DV nro 1, 2.1.2001; jäljempänä ZUT) 38 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

"Yhteisomistuksessa olevassa asuinrakennuksessa on sallittua muuttaa asuintilaa tai erillistä asuntoa rakennusteknisesti tai niiden käyttötarkoitusta, jotta niistä voidaan tehdä lääkärin vastaanotto, toimisto tai luovan toiminnan toimitila, niin että ulkopuoliset henkilöt pääsevät rakennukseen sisälle, edellyttäen, että tilat sijaitsevat pohja- tai kellarikerroksessa, että tilojen uudelleenrakentamisessa noudatetaan terveys-, hygienia- ja paloturvallisuusmääräyksiä sekä muita teknisiä määräyksiä, jos kyseisten tilojen kaikki naapuriasuntojen omistajat ovat antaneet tähän nimenomaisen, kirjallisen ja julkisen notaarin vahvistaman suostumuksen. Poikkeuksellisesti on mahdollista myöntää lupa edellä mainittujen tilojen toteuttamiseen pohjakerroksen yläpuolella olevissa kerroksissa, jos tästä on tehty yhteisomistajien yleiskokouksen päätös tätä varten määrätyssä menettelyssä ja jos kyseisten tilojen kaikki naapuriasuntojen omistajat ovat antaneet tähän nimenomaisen, kirjallisen ja julkisen notaarin vahvistaman suostumuksen."

16 ZUT:n 177 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Töiden suorittamisen ja tarvittaessa niiden vastaanottamista edeltävien tarkastusten jälkeen rakennuttaja rekisteröi rakennuksen käyttöönoton rakennusluvan myöntäneessä viranomaisessa ja esittää samalla 168 §:n 6 momentissa säädetyn loppukertomuksen, käyttäjäyritysten kanssa tehdyt sopimukset teknisiin infrastruktuuriverkkoihin liittymiseksi, sekä maanmittauksesta, kartoituksesta ja maarekisteristä vastaavan viraston laatiman asiakirjan, jossa vahvistetaan, että 175 §:n 5 momentissa säädetty edellytys täyttyy."

17 ZUT:n 177 §:n 3 momentin sanamuoto on seuraava:

"Rakennusluvan myöntänyt viranomainen rekisteröi rakennuksen käyttöönoton seitsemän päivän kuluessa hakemuksen vastaanottamisesta tarkistettuaan ensin, että kaikki asiakirjat on toimitettu, ja myöntää käyttöönottoa koskevan luvan."

18 ZUT:n 178 §:n 1 momentin mukaan rakennusten tai niiden osien käyttäminen ei ole sallittua ennen kuin saman lain 177 §:ssä tarkoitettu toimivaltainen viranomainen on hyväksynyt ne käyttöön.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Klub harjoittaa hotellitoimintaa Varnassa, bulgarialaisessa rantalomakohteessa.

20 Toukokuussa 2009 kyseinen yhtiö osti Sofiassa sijaitsevan asumiskäyttöön tarkoitetun kaksikerroksisen huoneiston. Kyseiseen ostoon sisältyvä arvonlisävero vähennettiin, mutta veroviranomaisille ei tehty veroilmoitusta kunnallisverojen maksamisesta kyseisestä huoneistosta.

21 Klub ei muuttanut kyseisen huoneiston käyttötarkoitusta eikä tilannut veden eikä sähkön toimitusta omissa nimissään.

22 Veroviranomaiset päättelivät tästä, että pääasiassa kyseessä olevaa huoneistoa käytettiin asuintarkoitukseen eikä liiketoimintaan. Koska kyseiset veroviranomaiset totesivat, ettei kyseistä huoneistoa käytetty yrityksen liiketoimintaan, ne katsoivat, ettei huoneiston hankinta oikeuttanut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, ja osoittivat tämän johdosta Klubille verotarkastuspäätöksen.

23 Klub haki oikaisua tähän verotarkastuspäätökseen Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditelta, joka pysytti kyseisen päätöksen.

24 Pääasian kantaja nosti kanteen Administrativen sad Varnassa (Varnan hallintotuomioistuin).

25 Klub väittää kyseisessä tuomioistuimessa, että pääasiassa kyseessä oleva huoneisto on tarkoitettu liiketoimintakäyttöön, koska Klubin aikomuksena on käyttää sitä järjestettäessä neuvottelukokouksia matkanjärjestäjien kanssa.

26 Sittemmin Klub jätti kunnallisveroja koskevan veroilmoituksen, jossa mainittiin, että kyseistä huoneistoa käytetään liikehuoneistona.

27 Veroviranomaiset katsovat, ettei Klub ole osoittanut, että mainittua huoneistoa käytettiin verotarkastuksen ajankohtana liiketoimintaan eikä että sitä käytetään tulevaisuudessa tällaiseen toimintaan.

28 Pääasiassa esitettiin Sofian kaupunginhallinnon kirjelmä, jossa todettiin, ettei viimeksi mainitulla ollut tietoa mahdollisesta hakemuksesta saman huoneiston käyttöönottoa koskevan todistuksen saamiseksi.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan Varhoven administrativen sad (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin) on esittänyt eriäviä tulkintoja ZDDS:n 70 §:n 1 momentin 2 kohdasta.

30 Osassa Varhoven administrativen sadin oikeuskäytäntöä todetaan, että verovelvolliset voivat vähentää rakennuksen ostoon sisältyvän arvonlisäveron, koska kyseinen tuomioistuin katsoo joko, että kyseisen rakennuksen käyttötarkoitus voidaan määrittää vasta sen käyttöönoton jälkeen tai että verovelvollisen liiketoimintaan katsotaan kuuluvan tulevaisuudessa suoritettavat liiketoimet.

31 Toisessa osassa oikeuskäytäntöä kyseinen tuomioistuin katsoo, että voidakseen vähentää sellaisen rakennuksen ostoon sisältyvän arvonlisäveron, jota ei ole vielä otettu käyttöön, verovelvollisen on osoitettava, että rakennusta on ennen verotarkastusta käytetty verovelvollisen liiketoimintaan.

32 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan viimeksi mainittu kansallisen lainsäädännön sanamuodon mukainen tulkinta ei ole unionin oikeuden niiden periaatteiden mukainen, jotka koskevat investointitavaroiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymistä.

33 Administrativen sad Varna on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että – sen jälkeen kun verovelvollinen on käyttänyt valintaoikeuttaan ja lukenut kiinteistön, joka on investointitavara, liikeomaisuuteensa – on oletettava (kunnes toisin osoitetaan), että tätä tavaraa käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy sellaisen kiinteistön oston yhteydessä, joka on luettu verovelvollisen liikeomaisuuteen, heti sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyy, riippumatta siitä, että kiinteistöä ei voida käyttää, koska laissa edellytetty käyttöönottoa koskeva lupa puuttuu?

3) Onko Natsionalna agentsia za prihoditen [kansallinen keskusverohallinto] hallintokäytännön kaltainen käytäntö, jonka mukaan [ZDDS:ssä tarkoitettujen] verovelvollisten ostamiensa investointitavaroiden osalta vaatima ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus evätään sillä perusteella, että nämä tavarat käytetään yhtiöiden omistajien yksityiseen käyttöön, ilman että tästä käytöstä kannetaan arvonlisäveroa, direktiivin ja sen tulkintaa koskevan oikeuskäytännön mukaista?

4) Kuuluuko yhtiölle eli kantajalle pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tapauksessa arvonlisäveron vähennysoikeus kiinteistön – Sofiassa sijaitsevan kaksikerroksisen huoneiston – oston yhteydessä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

34 Ensimmäisellä, toisella ja kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa tulkittava siten, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy sellaisen kiinteistön hankinnan yhteydessä, joka on liikeomaisuuteen luettu investointitavara, sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyy, riippumatta siitä, ettei mainittua tavaraa käytetä välittömästi liiketoimintaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee vastaavasti sitä, voidaanko verovelvollisen hankkiman investointitavaran ostoon sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus evätä verovelvolliselta sillä perusteella, että kyseistä tavaraa käytetään yksityisiin tarkoituksiin.

35 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta 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. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta ja asia C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, tuomio 16.2.2012, 43 kohta).

36 Arvonlisäverodirektiivin 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 (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok., s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 8 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 43 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 63 ja 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, eli tavaroiden luovutushetkellä (ks. vastaavasti asia C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, tuomio 2.6.2005, Kok., s. I-4685, 31 kohta).

37 Kun verovelvollinen ei käytä tavaraa saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun liiketoimintaan vaan yksityiseen kulutukseensa, vähennysoikeutta ei puolestaan voi syntyä (ks. vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 9 kohta ja em. asia HE, tuomion 43 kohta).

38 Tilanteessa, jossa liiketoimella hankitaan osittain yksityisiin tarkoituksiin ja osittain liiketoimintaan tarkoitettu investointitavara, verovelvollinen voi päättää lukea tavaran kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa (ks. vastaavasti asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok., s. I-2775,

20 kohta ja asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Kyseisen tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on täten lähtökohtaisesti täysin vähennettävissä. Jos näin ollen yrityksen liikeomaisuuteen luettu investointitavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omaan tai sen henkilöstön yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan nojalla vastikkeelliseen palvelun suoritukseen (ks. em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-460/07, Puffer, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3251, 41 kohta ja em. asia Eon Aset Menidjmunt, tuomion 54 kohta).

39 Arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on siis ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavaran tässä ominaisuudessaan (ks. vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 15 kohta ja em. asia Eon Aset Menidjmunt, tuomion 57 kohta).

40 Verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan, kun se toimii arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaansa varten (ks. vastaavasti asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok., s. I-1831, 29 kohta).

41 Se, toimiiko verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseisessä asiassa merkitykselliset seikat, kuten kyseessä olevien tavaroiden luonne sekä aika, joka on kulunut tavaroiden hankkimisesta siihen, kun kyseinen verovelvollinen on ottanut ne käyttöön liiketoiminnan harjoittamisessa (ks. vastaavasti em. asia Bakcsi, tuomion 29 kohta ja em. asia Eon Aset Menidjmunt, tuomion 58 kohta). Lisäksi voidaan ottaa huomioon se, onko aktiivisiin toimiin ryhdytty muutostöiden toteuttamiseksi sekä ZUT:n 38 §:n 3 momentissa mainittujen kaltaisten sellaisten suostumusten saamiseksi, jotka ovat edellytyksenä tavaran käyttämiselle liiketoiminnassa.

42 Jos verovelvolliselta kiellettäisiin myöhempään verotettavaan liiketoimintakäyttöön liittyvien ostojen arvonlisäveron vähentäminen, huolimatta verovelvollisen alkuperäisestä toiveesta lukea investointitavara tulevia liiketoimia silmällä pitäen kokonaisuudessaan liikeomaisuuteensa, oikeuskäytännön mukaan verovelvollista ei tällaisessa tilanteessa vapautettaisi kokonaan sen veron maksamisesta, joka liittyy tavaraan, jota verovelvollinen käyttää liiketoimintaansa, ja verovelvollisen liiketoiminnan verottaminen merkitsisi kaksinkertaista verottamista, joka on vastoin yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomana osana kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti em. asia Puffer, tuomion 45 ja 46 kohta).

43 Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate edellyttää yrityksen verorasituksen osalta, että yrityksen tarpeita ja toiminnan aloittamista varten syntyneitä investointimenoja pidetään liiketoimintana, joka oikeuttaa vähentämään välittömästi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. (ks. vastaavasti em. asia Rompelman, tuomion 22 kohta ja em. asia Puffer, tuomion 47 kohta).

44 Siten henkilö, joka hankkii tavaroita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa varten, tekee sen verovelvollisen ominaisuudessa myös silloin, kun tavaroita ei välittömästi käytetä tällaisessa liiketoiminnassa (ks. vastaavasti em. asia Lennartz, tuomion 14 kohta).

45 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on arvioitava, onko Klub tosiasiallisesti hankkinut pääasian tilanteessa kyseisen kiinteistön liiketoimintaansa varten. Jos näin on, kyseinen yhtiö voi vähentää täysin ja välittömästi arvonlisäveron, joka liittyy kokonaan verovelvollisen liikeomaisuuteen luettuun tavaraan, vaikkei tavaraa välittömästi käytetäkään verovelvollisen liiketoimintaan.

46 Tässä yhteydessä on lisättävä, että kerran syntynyt vähennysoikeus pysyy voimassa, jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja jos arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen edellytysten mukaisista mahdollisista oikaisuista ei muuta johdu (ks. vastaavasti asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4321, 41 kohta ja asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1609, 84 kohta).

47 Kuten oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, vähennysoikeus pysyy voimassa silloin, kun verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisessa liiketoiminnassaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta vähennys on tehty, koska tällöin ei ole olemassa minkäänlaista petoksen tai väärinkäytöksen vaaraa, jolla vähennettyjen määrien myöhempi takaisin maksaminen voitaisiin perustella (asia C-396/98, Schloßstrasse, tuomio 8.6.2000, Kok., s. I-4279, 42 kohta).

48 Kun kyse on sen sijaan petos- tai väärinkäytöstilanteesta, jossa verovelvollinen on esimerkiksi väittänyt aikovansa harjoittaa tiettyä liiketoimintaa mutta on todellisuudessa halunnut pelkästään hankkia yksityiseen omistukseensa vähennykseen oikeuttavia tavaroita, veroviranomaiset voivat taannehtivasti vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista, koska vähennykset on myönnetty väärien ilmoitusten perusteella (ks. em. asia Schloßstrasse, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 On syytä muistuttaa, että väärinkäytöksen olemassaolon toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä. Yhtäältä arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta edellytyksenä on se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen (ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 74 ja 75 kohta).

50 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. asia C-385/09, Nidera Handelscompagnie, tuomio 21.10.2010, Kok., s. I-10385, 49 kohta).

51 Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tutkittava, voidaanko objektiivisten seikkojen perusteella todeta, että kyse on tämän tuomion 49 kohdassa määritellystä vilpillisestä menettelystä.

52 Edellä esitetyn perusteella arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on hankkinut tässä ominaisuudessaan investointitavaran ja lukenut sen liikeomaisuuteensa, on oikeus vähentää kyseisen tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyy, riippumatta siitä, ettei mainittua tavaraa käytetä välittömästi liiketoimintaan. Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, onko verovelvollinen hankkinut investointitavaran liiketoimintaansa varten, ja tarvittaessa arvioitava, onko kyseessä vilpillinen menettely.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

53 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee neljännellä kysymyksellään, onko pääasian kantajalla pääasiassa kuvaillun kaltaisessa tilanteessa oikeus vähentää Sofiassa sijaitsevan kiinteistön ostohintaan sisältyvä arvonlisävero.

54 Tässä yhteydessä on muistutettava, että SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimella ei ole oikeutta soveltaa unionin oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen, vaan sen on pelkästään tulkittava perussopimuksia ja unionin toimielinten säädöksiä (ks. vastaavasti asia C-203/99, Veedfald, tuomio 10.5.2001, Kok., s. I-3569, 31 kohta ja asia C-54/07, Feryn, 10.7.2008, Kok., s. I-5187, 19 kohta).

55 Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta soveltamaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklaa suoraan pääasian tosiseikkoihin, vaikka kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava asia tarvittaessa muihin ennakkoratkaisukysymyksiin annettujen vastausten perusteella.

56 Näin ollen unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan neljänteen kysymykseen.

Oikeudenkäyntikulut

57 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklan a alakohtaa on tulkittava siten, että verovelvollisella, joka on hankkinut tässä ominaisuudessaan investointitavaran ja lukenut sen liikeomaisuuteensa, on oikeus vähentää kyseisen tavaran hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero sen verokauden aikana, jona verosaatava syntyy, riippumatta siitä, ettei mainittua tavaraa käytetä välittömästi liiketoimintaan. Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, onko verovelvollinen hankkinut investointitavaran liiketoimintaansa varten, ja tarvittaessa arvioitava, onko kyseessä vilpillinen menettely.

Allekirjoitukset