UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2013 *

Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 18 artiklan c alakohta, 74 artikla ja 80 artikla — Verollisen liiketoiminnan lopettaminen — Se, että veroviranomaiset poistavat verovelvollisen arvonlisäverorekisteristä — Arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttaneiden tavaroiden hallussapito — Veron peruste — Käypä markkina-arvo vai hankinta-arvo — Määrittäminen liiketoimen toteuttamishetkellä — 74 artiklan välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-142/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Varna (Bulgaria) on esittänyt 9.3.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.3.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Hristomir Marinov, joka toimii Lampatov – H – Hristomir Marinovin nimissä,

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Ó Caoimh ja C. Toader,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva,

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

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* 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 arvonlisäverodirektiivi) 18 artiklan c alakohdan, 74 artiklan ja 80 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Hristomir Marinov, joka toimii Lampatov – H – Hristomir Marinovin nimissä (jäljempänä Marinov), ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse arvonlisäveroa koskevasta veronoikaisupäätöksestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen seuraavat liiketoimet:

a) yrityksen tuottamien, rakentamien, talteen ottamien, jalostamien, ostamien tai maahantuomien tavaroiden ottaminen verovelvollisen yrityksen tarpeiden mukaiseen käyttöön silloin, kun tällaisten tavaroiden hankkiminen toiselta verovelvolliselta ei oikeuttaisi arvonlisäveron täyteen vähennykseen;

b) verovelvollisen suorittama tavaroiden ottaminen verottoman liiketoiminnan käyttöön, jos näiden tavaroiden hankkiminen tai a alakohdan mukainen käyttöönotto ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

c) lukuun ottamatta 19 artiklassa tarkoitettuja tapauksia verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittama tavaroiden hallussapito verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai a alakohdan mukainen käyttöönotto ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

4 Kyseisen direktiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 72 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka asiakas siinä vaihdannan vaiheessa, jossa tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan, joutuisi kyseiset tavarat tai palvelut tuolloin saadakseen vapaan kilpailun vallitessa maksamaan riippumattomalle luovuttajalle tai suorittajalle sen jäsenvaltion alueella, jossa liiketoimi on veronalainen.

Jos vertailukelpoista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta ei voida määrittää, ’käyvällä markkina-arvolla’ tarkoitetaan seuraavaa:

1) tavaroiden osalta määrää, joka on vähintään näiden tai samanlaisten tavaroiden ostohinnan suuruinen taikka ostohinnan puuttuessa vähintään omakustannushinnan suuruinen määritettynä luovutushetkellä;

– –”

6 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta – – saaman tai saatavan vastikkeen – –”

7 Arvonlisäverodirektiivin 74 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen 16 ja 18 artiklassa tarkoitetulla tavalla ottaa tai luovuttaa tavaran taikka käyttää tavaraa, joka kuuluu yrityksen liikeomaisuuteen, tai kun verovelvollinen tai tämän oikeudenomistajat pitävät tavaroita hallussaan verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, veron peruste on näiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa missä tahansa seuraavista tapauksista:

a) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta;

b) vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 ja 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta ja luovutus tai suoritus on vapautettu verosta 132, 135, 136, 371, 375, 376 tai 377 artiklan, 378 artiklan 2 kohdan tai 379 artiklan 2 kohdan taikka 380–390 artiklan mukaisesti;

c) vastike on käypää markkina-arvoa korkeampi ja luovuttajalla tai suorittajalla ei ole 167–171 tai 173–177 artiklan mukaan täyttä vähennysoikeutta.

Oikeussuhteisiin voivat ensimmäistä alakohtaa sovellettaessa kuulua myös työnantajan ja työntekijän taikka työnantajan ja työntekijän perheen tai muiden tähän läheisessä yhteydessä olevien henkilöiden väliset suhteet.

– –”

Bulgarian oikeus

9 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 27 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

(3) Seuraavien liiketoimien veron perusteena on käypä markkina-arvo:

– –

2. 111 §:n mukainen tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus

– –”

10 ZDDS:n 106 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä laissa tarkoitettu rekisteröinnin lakkaaminen (rekisteristä poistaminen) on menettely, joka johtaa siihen, ettei henkilö enää rekisteristä poistamisen jälkeen ole oikeutettu laskuttamaan arvonlisäveroa eikä vähentämään ostoihin sisältyvää veroa, jollei tässä laissa toisin säädetä.

(2) Rekisteröinti lakkaa

1. rekisteröidyn henkilön pyynnöstä, jos – pakolliselle tai vapaaehtoiselle – rekisteristä poistamiselle on olemassa peruste

2. veroviranomaisten aloitteesta, jos

   a) ne ovat todenneet syyn pakolliselle rekisteristä poistamiselle

   b) kyseessä on 176 §:ssä tarkoitettu tilanne.”

11 ZDDS:n 111 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Rekisteristä poistamisen hetkellä oletetaan, että henkilö suorittaa tässä laissa tarkoitetun liiketoimen kaikkien niiden olemassa olevien tavaroiden ja/tai palvelujen avulla, joiden osalta hän on vähentänyt ostoihin sisältyvän veron kokonaan tai osittain ja jotka ovat

1. kirjanpitolaissa (Zakon za schetovodstvoto) tarkoitettua omaisuutta tai

2. yhteisöverolaissa (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) tarkoitettua omaisuutta, joka eroaa 1 kohdassa mainitusta omaisuudesta.

– –”

12 ZDDS:n täydentävien säännösten 1 §:n 16 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Käypä markkina-arvo’ on verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevan lain [(Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks; DV nro 105, 29.12.2005)] täydentävien säännösten 1 §:n 8 kohdassa tarkoitettu arvo, joka on vahvistettu verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevan lain täydentävien säännösten 1 §:n 10 kohdassa mainittujen käyvän markkina-arvon määrittämismenetelmien mukaisesti.”

13 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelyä koskevan lain täydentävien säännösten 1 §:n 8 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

”’Käypä markkina-arvo’ on ilman arvonlisäveroa ja valmisteveroja laskettu vastike, joka pitäisi maksaa samoin edellytyksin samoista tai samankaltaisista tavaroista tai palveluista sellaisten henkilöiden välillä tehdyn oikeustoimen perusteella, jotka eivät ole sidoksissa toisiinsa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Marinov poistettiin 4.11.2009 lukien arvonlisäverorekisteristä sen takia, että se ei ollut noudattanut ZDDS:n mukaisia velvollisuuksiaan eikä tarkemmin sanottuna ollut maksanut huhti- ja heinäkuun 2009 välistä ajanjaksoa koskevien arvonlisäveroilmoitusten mukaista arvonlisäveroa.

15 Vuonna 2010 Marinov joutui 1.1.2007 ja 4.11.2009 välistä ajanjaksoa koskevan verotarkastuksen kohteeksi. Kyseisen tarkastuksen yhteydessä todettiin, että kyseinen yritys oli leasingvuokrannut ajoneuvoja ja vähentänyt jokaisen leasingerän osalta arvonlisäveron, jonka kokonaismäärä oli 28 426,64 Bulgarian leviä (BGN). Sillä oli rekisteristä poistamisen hetkellä hallussaan kyseiset ajoneuvot ja muita ajoneuvoja, jotka se oli hankkinut ja joihin sisältyvä arvonlisävero oli vähennetty. Veroviranomaiset katsoivat 27.4.2011 tekemässään veronoikaisupäätöksessä, että Marinov suoritti rekisteristä poistamisen aikaan ZDDS:n 111 §:ssä tarkoitettuja verollisia liiketoimia kyseisen omaisuuden avulla.

16 Kyseiset viranomaiset määrittivät ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 2 alakohdan nojalla Marinoville kuuluvien ajoneuvojen arvonlisäveron perusteeksi niiden ”käyvän markkina-arvon”, joka määritettiin asiantuntijanlausunnon mukaan, ja perivät 32 124,57 BGN:n suuruisen summan, joka vastasi arvonlisäveroa kyseisestä arvosta.

17 Sen seurauksena, että Direktor hylkäsi Marinovin veronoikaisupäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen, Marinov nosti kanteen Administrativen sad Varnassa. Kyseisessä tuomioistuimessa Marinov riitauttaa omaisuuden arvostamisen omaisuuden ”käyvän markkina-arvon” mukaan. Se katsoo, että kyseisen omaisuuden arvon aleneminen sen hankkimisen jälkeen olisi pitänyt ottaa huomioon, ja pyytää asiantuntijanlausunnon hankkimista, jotta kyseisen omaisuuden arvo voitaisiin määrittää rekisteristä poistamisen hetkellä voimassa olleiden tilinpäätösstandardien mukaisesti.

18 Pääasian vastaaja vastustaa kannetta ja väittää, että käypä markkina-arvo, joka on kansallisen lainsäädännön mukaan otettava huomioon, vastaa hankinta-arvoa, johon arvonlisäverodirektiivin 74 artiklassa viitataan, koska kyse on markkinoiden kysynnän ja tarjonnan mukaan määräytyvästä hinnasta.

19 Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä veron peruste ja arvonlisäverovelan määrä, se pohtii sitä, sopiiko ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 2 alakohta, jonka mukaan omaisuuden käypä markkina-arvo on otettava huomioon, yhteen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan, 74 artiklan ja 80 artiklan kanssa.

20 Se pohtii ensinnäkin sitä, kuuluuko arvonlisäverorekisteristä poistaminen ZDDS:n 106 §:n 1 momentin nojalla arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan soveltamisalaan.

21 Siinä tapauksessa, että asia on näin, se pohtii seuraavaksi sitä, sopiiko ZDDS:n 27 §:n 3 momentin 2 alakohta, jonka mukaan veron perusteena on omaisuuden käypä markkina-arvo, yhteen yhtäältä arvonlisäverodirektiivin 74 artiklan ja toisaalta kyseisen direktiivin 80 artiklan, jossa luetellaan tapaukset, joissa käypää markkina-arvoa voidaan käyttää veron perusteena, kanssa. Siinä tapauksessa, että asia on näin, se pohtii sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 74 artiklalla välitön oikeusvaikutus.

22 Lopuksi se toteaa, että Bulgarian laissa ei oteta huomioon omaisuuden tilaa, ja haluaa tietää siinä tapauksessa, että arvonlisäverodirektiivin 74 artiklalla on välitön oikeusvaikutus, missä määrin omaisuuden hankkimisen jälkeen tapahtunut arvon aleneminen on otettava huomioon kyseisen direktiivin 18 artiklan c alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien arvonlisäveron perusteen määrittämisessä.

23 Tässä tilanteessa Administrativen sad Varna päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 18 artiklan c alakohtaa tulkittava siten, että se kattaa myös tapaukset, joissa verollisen liiketoiminnan lopettaminen johtuu siitä, että verovelvollisella ei rekisteristä poistamisen vuoksi enää ole mahdollisuutta laskuttaa ja vähentää arvonlisäveroa?

2) Ovatko [arvonlisäverodirektiivin] 74 ja 80 artikla esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että liiketoimen veron perusteena on verollisen liiketoiminnan lopettamistapauksissa rekisteristä poistamisen hetkellä olemassa olevan omaisuuden käypä markkina-arvo?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 74 artiklalla välitön oikeusvaikutus?

4) Onko omaisuuden ostohetken ja verollisen liiketoiminnan lopettamishetken välisen ajanjakson pituudella sekä omaisuuden hankkimisen jälkeen tapahtuneella arvon alenemisella merkitystä [arvonlisäverodirektiivin] 74 artiklan mukaisen veron perusteen määrittämisessä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

24 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohtaa tulkittava siten, että se kattaa myös verollisen liiketoiminnan lopettamisen, joka johtuu siitä, että verovelvollinen on poistettu arvonlisäverorekisteristä.

25 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdassa säädetään, että lukuun ottamatta kyseisen direktiivin 19 artiklassa tarkoitettuja tapauksia tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen voidaan rinnastaa verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittama tavaroiden hallussapito verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavarat ovat oikeuttaneet veron vähennykseen.

26 Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseinen alakohta koskee verollisen liiketoiminnan lopettamista yleisesti, eikä siinä tehdä eroa kyseisen lopettamisen syiden tai olosuhteiden mukaan, ja siinä suljetaan pois ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 19 artiklassa tarkoitetut tapaukset.

27 Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan pääasiallisena tavoitteena on nimittäin sen välttäminen, että tavarat, jotka ovat oikeuttaneet veron vähennykseen, eivät päädy verottomaan lopulliseen kulutukseen verollisen toiminnan lopettamisen seurauksena, verollisen toiminnan lopettamisen syistä tai olosuhteista riippumatta.

28 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että se kattaa myös verollisen liiketoiminnan lopettamisen, joka johtuu siitä, että verovelvollinen on poistettu arvonlisäverorekisteristä.

Toinen ja neljäs kysymys

29 Toisella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 74 ja 80 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että liiketoimen veron perusteena on verollisen liiketoiminnan lopettamistapauksissa kyseisen lopettamisen hetkellä olemassa olevien tavaroiden ”käypä markkina-arvo”, ja jossa ei oteta huomioon kyseisten tavaroiden arvon muuttumista niiden ostohetken ja verollisen liiketoiminnan lopettamishetken välisenä ajanjaksona.

30 Tässä yhteydessä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdassa säädetyn kaltaisen liiketoimen veron perusteen määrittäminen kuuluu arvonlisäverodirektiivin 74 artiklan eikä sen 80 artiklan soveltamisalaan. Viimeksi mainitun artiklan soveltamisedellytykset ovat nimittäin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tyhjentävät, eikä kansallisessa lainsäädännössä voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa (ks. yhdistetyt asiat C-621/10 ja C-129/11, Balkan and Sea Properties ja Provadinvest, tuomio 26.4.2012, 45, 51 ja 52 kohta). Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että kyseinen tilanne kuuluu kyseisessä 80 artiklassa lueteltuihin tilanteisiin.

31 Arvonlisäverodirektiivin 74 artiklassa säädetään, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten liiketoimien veron perusteena on tavaroiden tai samankaltaisten tavaroiden ostohinta taikka ostohinnan puuttuessa näiden liiketoimien suoritushetkellä määritetty omakustannushinta. Kyseinen artikla muodostaa poikkeuksen 73 artiklassa ilmaistusta pääsäännöstä.

32 On muistutettava, että oikeuskäytännössä on jo katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 74 artiklassa tarkoitetulla yrityksestä pois ottamisen hetkellä määritellyllä ostohinnalla on ymmärrettävä tarkoitettavan tavaran jäännösarvoa poisottamishetkellä (ks. yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001, Kok., s. I-4049, 80 kohta). Tavaran toisenlaiseen käyttöön ottamista koskevasta liiketoimesta, jota kyseinen artikla myös koskee, oikeuskäytännössä on myös täsmennetty, että veron perusteena on kyseisen tavaran arvo, joka on määritetty käyttöönottamishetken perusteella ja joka vastaa samankaltaisen tavaran hintaa markkinoilla, kun kyseisen tavaran muuttamisesta aiheutuneet kustannukset otetaan huomioon (ks. mm. asia C-299/11, Gemeente Vlaardingen, tuomio 8.11.2012, 30 kohta).

33 Tästä seuraa, että liiketoimen veron perusteena on verollisen liiketoiminnan lopettamistapauksissa kyseisten tavaroiden arvo, joka on määritetty kyseisen lopettamishetken perusteella ja jossa otetaan siis huomioon kyseisten tavaroiden arvon muuttuminen niiden ostohetken ja toiminnan lopettamishetken välisenä ajanjaksona.

34 ZDDS:n 27 §:n 3 momentissa säädetään, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten liiketoimien veron perusteena on ”käypä markkina-arvo”, joka on määritelty Bulgarian lainsäädännössä vastikkeeksi, joka pitäisi maksaa samoin edellytyksin samoista tai samankaltaisista tavaroista sellaisten henkilöiden välillä tehdyn oikeustoimen perusteella, jotka eivät ole sidoksissa toisiinsa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, vastaako kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”käypä markkina-arvo”, sellaisena kuin Bulgarian veroviranomaiset sitä tulkitsevat ja soveltavat, käytännössä tavaroiden jäännösarvoa verollisen liiketoiminnan lopettamishetkellä.

35 Näin ollen toiseen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 74 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että liiketoimen veron perusteena on verollisen liiketoiminnan lopettamistapauksissa kyseisen lopettamisen hetkellä olemassa olevien tavaroiden käypä markkina-arvo, jollei kyseinen arvo vastaa käytännössä kyseisten tavaroiden jäännösarvoa kyseisellä hetkellä ja jollei kyseisten tavaroiden arvon muuttumista niiden ostohetken ja verollisen liiketoiminnan lopettamishetken välisenä ajanjaksona ole näin ollen otettu huomioon.

Kolmas kysymys

36 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 74 artiklalla välitön oikeusvaikutus.

37 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (ks. asia C-549/11, Orfey Balgaria, tuomio 19.12.2012, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 74 artiklassa vahvistetaan selkeästi ja ehdottomasti verovelvollisen liiketoimintansa lopettamistapauksessa toteuttamien tavaroiden toisenlaiseen käyttöön ottamista koskevien liiketoimien veron perusteen määrittämisperusteet. Kyseinen säännös täyttää siten kyseiset edellytykset.

39 Lisäksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on sille kansallisessa oikeudessa annetun harkintavallan rajoissa tulkita ja soveltaa kansallisia oikeussääntöjä siten, että tulkinta ja soveltaminen ovat sopusoinnussa unionin oikeudessa asetettujen vaatimusten kanssa, ja jollei tällainen tulkinta ole mahdollinen, sillä on velvollisuus jättää näiden vaatimusten vastaiset kansalliset oikeussäännöt soveltamatta (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Balkan and Sea Properties ja Provadinvest, tuomion 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Tästä seuraa, että kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 74 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.

Oikeudenkäyntikulut

41 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 18 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että se kattaa myös verollisen liiketoiminnan lopettamisen, joka johtuu siitä, että verovelvollinen on poistettu arvonlisäverorekisteristä.

2) Direktiivin 2006/112 74 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että liiketoimen veron perusteena on verollisen liiketoiminnan lopettamistapauksissa kyseisen lopettamisen hetkellä olemassa olevien tavaroiden käypä markkina-arvo, jollei kyseinen arvo vastaa käytännössä kyseisten tavaroiden jäännösarvoa kyseisellä hetkellä ja jollei kyseisten tavaroiden arvon muuttumista niiden ostohetken ja verollisen liiketoiminnan lopettamishetken välisenä ajanjaksona ole näin ollen otettu huomioon.

3) Direktiivin 2006/112 74 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.

Allekirjoitukset