Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

9 päivänä marraskuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Yhtiön poistaminen arvonlisäverorekisteristä purkamisensa seurauksena – Velvollisuus laskea omistettuun omaisuuteen liittyvä arvonlisävero ja maksaa laskettu arvonlisävero valtiolle – Euroopan unioniin liittymisen ajankohtana voimassa olleen lain pysyttäminen voimassa tai muuttaminen – 176 artiklan toinen kohta – Vaikutus vähennysoikeuteen – 168 artikla

Asiassa C-552/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 21.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.11.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”**Wind Inovation 1” EOOD**, selvitystilassa,

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Arabadjiev ja E. Regan,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, asiamiehenään A. Georgiev,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja M. Georgieva,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja N. Nikolova,

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 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 168 ja 176 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Wind Inovation 1 EOOD (jäljempänä Wind Inovation) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (keskusverohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja, Bulgaria) (jäljempänä Direktor) ja joka koskee päätöstä poistaa kyseinen yhtiö arvonlisäverorekisteristä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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 Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat rinnastaa tavaroiden vastikkeelliseen luovutukseen seuraavat liiketoimet:

– –

c) – – verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittama tavaroiden hallussapito verovelvollisen lopettaessa verollisen liiketoimintansa, jos tavaroiden hankkiminen tai – – käyttöönotto ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

5 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;

– –”

6 Arvonlisäverodirektiivin 176 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät kaikissa tapauksissa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes ensimmäisessä kohdassa tarkoitetut säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, 1 päivänä tammikuuta 1979 tai, yhteisöön sen jälkeen liittyneiden jäsenvaltioiden osalta, niiden liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.”

Bulgarian oikeus

Arvonlisäverosta annettu laki, sellaisena kuin sitä sovelletaan 1.1.2007 alkaen

7 Arvonlisäverosta 4.8.2006 annettu laki (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS) tuli voimaan 1.1.2007, jolloin tuli voimaan myös Euroopan unionin jäsenvaltioiden sekä Bulgarian tasavallan ja Romanian välinen sopimus Bulgarian tasavallan ja Romanian liittymisestä Euroopan unioniin (EUVL 2005, L 157, s. 11).

8 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 päätetään

1) rekisteröidyn henkilön hakemuksesta, jos pakolliselle tai vapaaehtoiselle rekisteristä poistamiselle on olemassa peruste

2) toimivaltaisen veroviranomaisen aloitteesta, jos
   a) se on todennut perusteen pakolliselle poistamiselle rekisteristä
   b) kyseessä ovat 176 §:ssä tarkoitetut olosuhteet.”

9 ZDDS:n 107 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Peruste pakolliselle poistamiselle rekisteristä on

– –

4) purkaminen seuraavissa tapauksissa:
   a) liiketoimintaa harjoittavan oikeushenkilön purkaminen – selvitystilan kautta tai ilman sitä;

– –”

10 ZDDS:n 111 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Rekisteristä poistamisen ajankohtana oletetaan, että verovelvollinen suorittaa tässä laissa tarkoitetun liiketoimen kaikkien niiden omistamiensa 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

2) yhteisöverolaissa (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) tarkoitettua omaisuutta, joka ei ole 1 kohdassa mainittua omaisuutta.

– –

3. Edellä 1 momentissa tarkoitettu vero liitetään viimeiseltä verokaudelta maksettavaan arvonlisäveroon – – ja se on suoritettava – – säädetyssä määräajassa.”

11 ZDDS:n 76 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Rekisteröidyllä henkilöllä on oikeus vähentää arvonlisävero, jonka hän on laskenut rekisteristä poistamisensa yhteydessä tämän lain mukaisesti 111 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla verotettavasta omaisuudesta, joka on kyseisen henkilön omistuksessa myöhemmän uuden rekisteröinnin ajankohtana.

2. Edellä 1 momentissa tarkoitettu oikeus syntyy, jos seuraavat edellytykset täyttyvät samanaikaisesti:

1) myöhemmän rekisteröinnin aikana tämän lain mukaan omistuksessa olevasta kirjanpitolaissa tarkoitetusta omaisuudesta kannettiin vero 111 §:n 1 momentin 1 kohdan nojalla, kun henkilö poistettiin rekisteristä

2) rekisteristä poistamisen yhteydessä laskettu vero suoritettiin tosiasiallisesti tai toimivaltainen veroviranomainen kuittasi sen

3) henkilö on toteuttanut taikka toteuttaa samaan aikaan tai myöhemmin 69 §:ssä tarkoitettuja verollisia liiketoimia käyttäen edellä 1 kohdassa tarkoitettua omistettua omaisuutta

– –”

Arvonlisäverosta annettu laki, sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2006 saakka

12 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen Administrativen sad Sofia-gradin (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) mukaan arvonlisäverosta annetussa laissa, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2006 saakka, säädettiin jo 1.1.2007 voimaan tulleen ZDDS:n 111 §:n 1 ja 3 momentin mukaista järjestelmää vastaavasta järjestelmästä, jonka mukaan katsotaan, että verovelvollinen luovuttaa rekisteristä poistamisensa ajankohtana omistamansa omaisuuden kokonaan ja että tässä tarkoituksessa laskettu vero liitetään viimeiseltä verokaudelta maksettavaan arvonlisäveroon.

13 Arvonlisäverosta annettu laki, sellaisena kuin se oli voimassa 31.12.2006 saakka, sisälsi myös 1.1.2007 voimaan tulleen ZDDS:n 76 §:n 2 momentin 2 kohdan kaltaisen säännöksen, jonka mukaan edellytyksenä vähennysoikeuden käyttämiselle uuden rekisteröinnin yhteydessä on se, että rekisteristä poistamisen yhteydessä laskettu vero tosiasiallisesti on suoritettu tai veroviranomainen on kuitannut sen. Siinä säädettiin kuitenkin lisäksi, että tuomioistuimen asettamalla selvitysmiehellä oli oikeus päättää, että asianomainen oikeushenkilö pysyy rekisteröitynä siihen saakka, kunnes se poistetaan kaupparekisteristä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Wind Inovation on Bulgarian oikeuden mukaisesti perustettu selvitystilassa oleva yhtiö, jonka toimintaan kuuluu sähköntuotanto ja investoiminen energia-alan hankkeisiin. Saksan oikeuden mukaisesti perustettu yhtiö Gräss Solartechnik GmbH & Co. KG omistaa Wind Inovationin yhtiöpääoman kokonaisuudessaan ja on näin ollen sen ainoa omistaja.

15 Saksan oikeuden mukaisesti perustetulla yhtiöllä Kühling Stahl- und Metallbau GmbH:lla oli saatava Gräss Solartechnikiltä. Koska viimeksi mainittu ei ollut maksanut velkaansa, Kühling Stahl- und Metallbau GmbH vaati Wind Inovationin purkamista Bulgarian oikeuden mukaisesti.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että purettavan yhtiön omaisuudella oli tarkoitus maksaa velkojan saatavat ja että Wind Inovationin selvitystilamenettely päätettäisiin, jos Gräss Solartechnikin velka maksetaan takaisin.

17 Wind Inovation jätti ZDDS:n säännösten mukaisen hakemuksen arvonlisäverorekisteristä poistamisesta.

18 Verohallinto totesi, että Wind Inovationin toiminnan lakkaaminen ja sen asettaminen selvitystilaan oli kirjattu kaupparekisteriin 7.8.2015. Verohallinto teki 25.8.2015 Wind Inovationin poistamista arvonlisäverorekisteristä koskevan päätöksen, jonka tekopäiväksi merkittiin jälkikäteen 7.8.2015.

19 Wind Inovation teki sen jälkeen, kun rekisteristä poistamista koskeva päätös oli annettu sille tiedoksi, 27.8.2015 uuden arvonlisäverorekisteriin kirjaamista koskevan hakemuksen ja täsmensi, ettei se ollut lopettanut liiketoimintaansa ja että sen liikevaihto ylitti selvitystilaan asettamista koskevan kaupparekisterimerkinnän tekoajankohtana moninkertaisesti pakollista rekisteröitymistä arvonlisäverovelvolliseksi koskevan kynnysarvon eli 50 000 Bulgarian leviä (BGN) (n. 25 000 euroa). Yhtiö kirjattiin 12.9.2015 uudelleen mainittuun rekisteriin.

20 Wind Inovation laski 7.8.2015 omistamaansa omaisuuteen liittyvän arvonlisäveron määrän ja sisällytti sen maksettavana arvonlisäverona samaa kuukautta koskevaan veroilmoitukseensa.

21 Wind Inovation teki tämän jälkeen Direktorille oikaisuvaatimuksen arvonlisäverorekisteristä poistamista koskevasta päätöksestä. Oikaisuvaatimuksen hylkäämisen jälkeen Wind Inovation nosti kanteen Administrativen sad Sofia-gradissa.

22 Kyseinen tuomioistuin pohtii, onko kansalliseen lainsäädäntöön 1.1.2007 tehty muutos, jolla poistettiin tuomioistuimen asettaman selvitysmiehen toimivalta päättää, pysyykö purettava oikeushenkilö edelleen arvonlisäverorekisterissä kaupparekisteristä poistamiseensa saakka, arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan vastainen.

23 Mainittu tuomioistuin korostaa, että tällaisen toimivallan poistamisesta seuraa purettavalle yhtiölle velvollisuus laskea omistamaansa omaisuuteen liittyvä arvonlisävero ja maksaa se tosiasiallisesti veroviranomaisille. Se lisää, että asianomaisen yhtiön on välittömästi rekisteröidyttävä uudelleen, jos sen liiketoiminta jatkuu, ja pohtii, onko pakollinen arvonlisäverorekisteristä poistaminen, josta seuraa omistettuun omaisuuteen liittyvän arvonlisäveron laskeminen ja lasketun määrän tosiasiallinen maksaminen veroviranomaisille, lisäedellytys arvonlisäveron vähentämiselle ja siten sellainen vähennysoikeuden rajoitus, josta ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä.

24 Tässä tilanteessa Administrativen sad Sofia-grad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 176 artiklan toista kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle pakolliselle poistamiselle arvonlisäverorekisteristä, joka perustuu 1.1.2007 tehtyyn [ZDDS:n] muutokseen, jolla poistetaan tuomioistuimen asettaman selvitysmiehen mahdollisuus päättää, että oikeushenkilö, jonka purkamisesta määrätään tuomioistuimen päätöksellä, pysyy ZDDS:n soveltamiseksi rekisteröitynä siihen ajankohtaan saakka, jona se poistetaan kaupparekisteristä, ja jossa säädetään sen sijaan liiketoimintaa harjoittavan oikeushenkilön purkamisesta (selvitystilan kautta tai ilman sitä) perusteena pakolliselle poistamiselle arvonlisäverorekisteristä?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 176 artiklan toista kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pakolliselle poistamiselle arvonlisäverorekisteristä ZDDS:ään 1.1.2007 tehdyn muutoksen perusteella sellaisissa tapauksissa, joissa edellytykset rekisteristä poistamiseen velvoitetun henkilön uudelle pakolliselle arvonlisäverorekisteriin kirjaamiselle täyttyvät pakollisen arvonlisäverorekisteristä poistamisen ajankohtana, velvoitettu henkilö on voimassa olevien

sopimusten osapuoli ja ilmoittaa, että se ei ole lopettanut liiketoimintaansa vaan harjoittaa sitä edelleen, jos verovelvollisen on tosiasiallisesti suoritettava pakollisen rekisteristä poistamisen yhteydessä laskettu ja erääntynyt vero, jotta sillä on oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen rekisteristä poistamisen yhteydessä verotetun sellaisen omaisuuden osalta, joka on sen omistuksessa uuden arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin yhteydessä? Jos pakollinen poistaminen rekisteristä on sallittua edellä mainituissa olosuhteissa, saako oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen rekisteristä poistamisen yhteydessä verotetun sellaisen omaisuuden osalta, jonka kyseinen henkilö omistaa uuden arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin yhteydessä ja jota henkilö käyttää verollisten liiketoimien toteuttamiseen sillä hetkellä tai myöhemmin, edellyttää veron tosiasiallista suorittamista valtiolle vai onko sallittua, että rekisteristä poistamisen yhteydessä laskettu vero kuitataan uuden [ZDDS:ssä tarkoitetun] arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin yhteydessä todetusta vähennyskelpoisesta verosta, erityisesti sen vuoksi, että henkilön, jonka osalta oikeus verovähennykseen syntyy, on suoritettava vero?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia toteamuksia

25 Esitetyt kysymykset koskevat kansallista säännöstöä, jossa säädetään yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta poistamisesta arvonlisäverorekisteristä ja jolla muutetaan kyseisen jäsenvaltion Euroopan unioniin liittymisen aikaan voimassa ollutta lakia säätämällä, ettei yhtiön selvitysmies voi enää lykätä rekisteristä poistamista ja siitä seuraavia velvollisuuksia laskea omistetusta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle ajankohtaan, jolloin kyseinen yhtiö poistetaan kaupparekisteristä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, otetaanko kyseisellä muutoksella käyttöön sellainen vähennysoikeuden rajoitus, jota ei ollut silloin, kun kyseinen jäsenvaltio liittyi unioniin ja joka on tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 176 artiklan toisen kohdan vastainen.

27 Kyseisen säännöksen, joka on poikkeus arvonlisäveron vähentämistä koskevista säännöistä, mukaan unioniin 1.1.1979 jälkeen liittyneet jäsenvaltiot saavat edelleen soveltaa kaikkia kansallisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia, niiden unioniin liittymispäivänä voimassa olleita säännöksiä.

28 Pääasiassa ei ole kuitenkaan perusteita katsoa, että riidattomasti arvonlisäverorekisteristä poistamista oikeushenkilön purkamistilanteessa – selvitystilan kautta tai ilman – koskevalla kansallisella säännöstöllä otettaisiin käyttöön kyseisen poikkeuksen soveltamisalaan kuuluva vähennysoikeuden poistaminen.

29 Niinpä sen ratkaisemiseksi, otetaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella toimenpiteellä käyttöön arvonlisäverodirektiivin vastainen vähennysoikeuden rajoitus, toimenpidettä on tutkittava kyseisellä direktiivillä ja erityisesti sen 168 artiklalla käyttöön otetun vähennysoikeusjärjestelmän kannalta.

30 Niinpä on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivi ja erityisesti sen 168 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa myös siinä tapauksessa, että purettava yhtiö pysyy jo voimassa olevien sopimusten osapuolena ja ilmoittaa, ettei se ole lopettanut toimintaansa selvitystilansa aikana, velvollisuus laskea purkamisajankohtana omistamastaan omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle, ja jolla samalla asetetaan kyseisen velvollisuuden täyttäminen vähennysoikeuden edellytykseksi.

Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan tulkinta

31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin vastaamiseksi on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan liiketoiminta on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan peruste luokittelulle verovelvolliseksi ja tähän luokitteluun liittyy kyseisen direktiivin mukaan vähennysoikeus (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 19 kohta).

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 53 kohta ja tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 55 kohta).

33 Vähennysjärjestelmällä pyritään nimittäin vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoimintansa harjoittamisen yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta, ja sillä taataan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, 24 kohta ja tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 25 kohta).

34 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta käy ilmi, että jos verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessa hankkiessaan tavaran tai palvelun, käyttää tavaraa tai palvelua verollisiin liiketoimiinsa, verovelvollisella on oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu mainitusta tavarasta tai palvelusta (tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 27 kohta).

35 Tässä tilanteessa on katsottava, että vähennysoikeus liittyy liiketoiminnan harjoittamiseen.

36 Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että ellei kyse ole kyseisen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetuista tapauksista, joissa varallisuuskokonaisuus siirretään kokonaan tai osittain toiselle yhtiölle, verovelvollisen tai tämän oikeudenomistajien harjoittama tavaroiden hallussapito voidaan yhtiön liiketoiminnan päättymisen tapauksessa rinnastaa vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen, jos kyseiset tavarat ovat oikeuttaneet vähennykseen.

37 Unionin tuomioistuin on korostanut, että kyseinen 18 artiklan c alakohta koskee verollisen liiketoiminnan lopettamista yleisesti eikä siinä tehdä edellisessä kohdassa mainittuja tapauksia lukuun ottamatta eroa lopettamisen syiden tai olosuhteiden perusteella ja että se kattaa siksi myös verollisen liiketoiminnan lopettamisen, joka johtuu siitä, että verovelvollinen on poistettu arvonlisäverorekisteristä (tuomio 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, 26 ja 28 kohta).

38 Unionin tuomioistuin on nimittäin muistuttanut, että mainitun 18 artiklan c alakohdan pääasiallisena tavoitteena on sen välttäminen, että tavarat, jotka ovat oikeuttaneet veron vähennykseen, päätyvät verottomaan lopulliseen kulutukseen verollisen liiketoiminnan lopettamisen seurauksena, tämän lopettamisen syistä tai olosuhteista riippumatta (tuomio 8.5.2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, 27 kohta).

39 Niinpä esitettyjä näkökohtia voidaan soveltaa liiketoiminnan lopettamiseen, joka johtuu tuomioistuimen päätöksestä ja josta seuraa asianomaisen yhtiön pakollinen poistaminen arvonlisäverorekisteristä. Arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat tällaisessa tilanteessa katsoa, että verovelvollinen toteuttaa luovutuksen itselleen ja siitä seuraa velvollisuus laskea maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle.

40 Kuten arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan c alakohdan sanamuodosta ja kyseisen säännöksen tavoitteestakin ilmenee, tällainen arviointi pätee kuitenkin ainoastaan tilanteeseen, jossa asianomaisen verollinen liiketoiminta loppuu ja jossa se ei enää toteuta verollisia liiketoimia.

41 Jäsenvaltioilla ei ole kyseisessä 18 artiklan c alakohdassa säädettyä mahdollisuutta silloin, kun asianomainen jatkaa liiketoimintaansa.

42 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että pääasia koskee purettavaa ja selvitystilaan asetettua yhtiötä, joka jatkaa kuitenkin tiettyjä liiketoimia ja saa aikaan huomattavaa liikevaihtoa, jonka vuoksi se on kansallisen oikeuden mukaan velvollinen hakemaan uudelleen kirjaamistaan arvonlisäverorekisteriin.

43 Tässä tilanteessa velvollisuutta laskea mainitun yhtiön omistuksessa rekisteristä poistamisen ajankohtana olleeseen omaisuuteen liittyvä arvonlisävero ja suorittaa kyseinen vero valtiolle voidakseen käyttää oikeutta vähentää laskettu vero ei voida perustella tahdolla välttää veroton lopullinen kulutus.

44 Unionin tuomioistuin on aikaisemmin todennut, että sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen (tuomio 12.1.2006, Optigen ym., C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 54 kohta). Kuten Direktor esittää, sen edellyttäminen, että kyseessä olevan yhtiön on todella suoritettava maksettavakseen kuuluva arvonlisävero, on este sille, että kyseinen yhtiö vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, koska se pakottaa mainitun yhtiön käyttämään varoja ja synnyttää veroviranomaisille velvollisuuden palauttaa kyseiset varat sille sen uudelleen rekisteröinnin yhteydessä, kun taas muut toimijat, joilla on omaisuutta, voivat käyttää sitä liiketoimintaansa tarvitsematta suorittaa tällaista maksua.

45 On lisäksi mainittava, että 3.3.2005 annetun tuomion Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128) 30, 31 ja 35 kohdasta ilmenee vuokrakulujen kaltaisen kulun, joka liittyy toimintansa lopettaneen ja selvitystilaan asetetun oikeushenkilön liiketoiminnassa käytettyyn suoritukseen, osalta, että oikeus vähentää tällaiseen kuluun liittyvä arvonlisävero on myönnettävä, jos mainitun kulun ja liiketoiminnan välillä on suora ja välitön yhteys ja jos on osoitettu, ettei aikomuksena ole ollut menetellä petollisesti tai tavalla, joka merkitsee väärinkäytöstä.

46 Niinpä pääasian kaltaisessa tilanteessa, jossa yhtiö on tuomioistuimen päätöksellä määrätty lopettamaan toimintansa, jota varten se on perustettu, mutta jossa on riidatonta, että kyseinen yhtiö on selvitystilansa aikana saanut edelleen aikaan liikevaihtoa suorittamalla liiketoimia, mainittua yhtiötä on pidettävä verovelvollisena eikä sitä voida näin ollen velvoittaa maksamaan omistamansa omaisuuden perusteella laskettua arvonlisäveroa voidakseen vähentää näin lasketun arvonlisäveron määrän.

47 Tällainen velvollisuus on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan vastainen vähennysoikeuden rajoitus.

48 Esitettyihin kysymyksiin on kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella vastattava seuraavaa:

– Arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa velvollisuus laskea yhtiön purkamisajankohtana omistamasta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle, jos kyseinen yhtiö ei enää toteuta liiketoimia purkamisestaan lähtien.

– Arvonlisäverodirektiiviä ja erityisesti sen 168 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa myös siinä tapauksessa, että kyseinen yhtiö jatkaa liiketoimien toteuttamista

selvitystilansa aikana, velvollisuus laskea purkamisajankohtana omistetusta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle kyseisen yhtiön rekisteristä poistamisen ajankohtana, ja jolla samalla asetetaan kyseisen velvollisuuden täyttäminen vähennysoikeuden edellytykseksi.

Oikeudenkäyntikulut

49 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa velvollisuus laskea yhtiön purkamisajankohtana omistamasta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle, jos kyseinen yhtiö ei enää toteuta liiketoimia purkamisestaan lähtien.**

2) **Direktiiviä 2006/112 ja erityisesti sen 168 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtiön, joka on tuomioistuimen päätöksellä määrätty purettavaksi, pakollisesta arvonlisäverorekisteristä poistamisesta seuraa myös siinä tapauksessa, että kyseinen yhtiö jatkaa liiketoimien toteuttamista selvitystilansa aikana, velvollisuus laskea purkamisajankohtana omistetusta omaisuudesta maksettava tai maksettu ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja suorittaa se valtiolle, ja jolla samalla asetetaan kyseisen velvollisuuden täyttäminen vähennysoikeuden edellytykseksi.**

Allekirjoitukset