Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

2 päivänä lokakuuta 2025*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – 24 artiklan 1 kohta – Palvelujen suoritus – 26 artiklan 1 kohdan b alakohta – Vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen rinnastettava vastikkeeton palveluiden suoritus – Saatavan perintä – Saatavan perintä kolmannen osapuolen hyväksi

Asiassa C-535/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 22.7.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.8.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”Svilosa” AD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Gavalec sekä tuomarit Z. Csehi ja F. Schalin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– ”Svilosa” AD, edustajinaan S. Ilieva ja T. D. Tabakov, advokati,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo, edustajanaan B. Nikolov

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Björkland ja D. Drambozova,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 24 artiklan 1 kohdan ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain ”Svilosa” AD ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo (kansalliseen keskusverohallintoon kuuluvan muutoksenhausta ja käytännöistä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa Veliko Tarnovossa vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse arvonlisäveroon liittyvästä jälkiverotuspäätöksestä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

4 Direktiivin 24 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

5 Direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeellisiin palveluihin rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

– –

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

Bulgarian oikeus

ZDDS

6 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 97, 5.12.2017; jäljempänä ZDDS) 8 §:ssä säädetään, että kyseisessä laissa ”palvelulla” tarkoitetaan kaikkea, jolla on arvo ja joka eroaa tavarasta sekä liikkeessä olevasta rahasta ja ulkomaanvaluutoista, joita käytetään maksuvälineinä.

7 ZDDS:n 9 §:n 1 momentin mukaan ”palvelun suorituksella” tarkoitetaan jokaista suoritettua palvelua.

8 ZDDS:n 9 §:n 3 momentin 2 kohdassa säädetään, että vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen rinnastetaan myös verovelvollisen luonnollisen henkilön, omistajan tai työntekijöiden yksityiseen käyttöön tai muihin tarkoituksiin kuin verovelvollisen itsenäisesti harjoittamaa liiketoimintaa varten vastikkeettomasti suoritettu palvelu.

ZZD

9 Velkasuhteista ja sopimuksista annetun lain (Zakon za zadalzheniata i dogovorite; DV nro 275, 22.11.1950; jäljempänä ZZD) 60 §:n 1 momentissa todetaan, että sen, joka ottaa hoitaakseen asian, jonka se tietää kuuluvan toiselle, saamatta tätä koskevaa toimeksiantoa, on huolehdittava asian hoitamisesta, kunnes asianomainen voi ottaa sen vastattavakseen.

10 ZZD:n 61 §:n 1 momentissa säädetään, että jos asia hoidettiin asianmukaisesti ja toisen edun mukaisesti, tämän toisen on täytettävä sitoumukset, jotka tehtiin hänen nimissään, korvattava asian hoitaneelle hänen vastattavakseen ottamat henkilökohtaiset sitoumukset ja korvattava hänelle välttämättömät ja asianmukaiset kustannukset korkoineen siitä päivästä lukien, jona kustannukset ovat syntyneet.

11 ZZD:n 61 §:n 2 momentin sanamuodon mukaan on niin, että jos asia hoidettiin myös oman edun mukaisesti, asianomainen toinen henkilö vastaa siitä ainoastaan siltä osin kuin hän on saanut siitä etua.

12 ZZD:n 134 §:n 1 momentissa säädetään, että velkoja voi käyttää velallisen taloudellisia oikeuksia, jos tämän toimettomuus vaarantaa velkojan saatavien täyttämisen, paitsi jos kyse on sellaisista oikeuksista, joiden käyttäminen riippuu pelkästään velallisen henkilökohtaisesta päätöksestä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Svilosa on yhtiö, jonka kotipaikka on Bulgaria ja joka toimii pääasiallisesti holdingyhtiönä. Kyseisessä yhtiössä tehtiin 15.12.2022 verotarkastus, joka koski muun muassa arvonlisäverokausia ajanjaksolla 1.12.2016–31.12.2020. Tässä tarkastuksessa todettiin, että Svilosa oli vähentänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, joka liittyi suorituksiin, jotka koskivat Yhdysvaltoihin sijoittautuneiden asianajotoimistojen tarjoamia oikeudellisia palveluita.

14 Näiden oikeudellisten palveluiden tarkoituksena oli periä takaisin rahamäärät, jotka oli maksettu Svilosan ”Mir za teb, mir za men” -säätiölle (jäljempänä Mir-säätiö) sellaisen konsertin, jonka tarkoituksena oli kerätä varoja sodasta kärsimään joutuvien lasten tukemiseksi, järjestämistä varten myöntämän lainan yhteydessä. Velkasummaa ei ollut maksettu Mir-säätiön tilille, vaan se oli saatettu suoraan tämän konsertin järjestelyistä vastanneiden henkilöiden ja yhtiöiden saataville. Konserttia ei lopulta järjestetty Mir-säätiöstä riippumattomista syistä, ja Svilosa käytti näin ollen asianajotoimiston palveluja tarkoituksenaan nostaa kanne kyseisiä sitoumuksiaan noudattamatta jättäneitä eri henkilöitä vastaan.

15 Verotarkastuksen päätteeksi Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Veliko Tarnovo (valtion verohallinnon aluevirasto, Veliko Tarnovo, Bulgaria) antoi 9.11.2023 jälkiverotuspäätöksen. Direktor vahvisti tämän päätöksen ja päätti, että Svilosan oli maksettava

arvonlisäveroa 517 976,16 Bulgarian levin (BGN) (n. 260 000 euroa) suuruinen summa korkoineen. Direktor katsoi tältä osin, että Mir-säätiö oli valtuuttanut Svilosan laillisen edustajan edustamaan sitä kyseessä olevissa asianajotoimistoissa ja että Svilosa oli rahoittanut näiden palvelut eikä Mir-säätiö maksanut sille palkkiota. Svilosa oli siis suorittanut kyseiset palvelut Mir-säätiölle vastikkeetta.

16 Svilosa nosti tästä päätöksestä kanteen Administrativen sad Veliko Tarnovossa (Veliko Tarnovon hallintotuomioistuin, Bulgaria), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että edustusvallan käyttöä ei ole pidettävä palvelujen suorituksena. Lisäksi sen mukaan Mir-säätiö ei valtuuttanut edustajakseen Svilosaa vaan luonnollisen henkilön. Se huomauttaa myös, että asianajotoimistojen suorittamia palveluja koskevat laskut oli osoitettu Svilosalle ja että Svilosa myös vastasi näistä palveluista aiheutuneista kustannuksista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että kyseisten Mir-säätiötä amerikkalaisissa tuomioistuimissa edustaneiden asianajotoimistojen rahoitus ja valinta tehtiin säätiön suoran edun mukaisesti mutta myös Svilosan välillisen edun mukaisesti sen säätiön velkojan asemassa. Se toteaa myös, että osa Mir-säätiön maksettavana olleesta määrästä, joka saatiin perittyä takaisin asianajotoimistojen toteuttamien toimenpiteiden seurauksena, maksettiin suoraan Svilosan tilille. Lainasopimuksen osapuolet käsittelivät tätä maksua lainan lyhennyksenä.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin yksilöi näiden seikkojen perusteella kaksi mahdollista tapaa käsitellä oikeudellisesti sen käsiteltäväksi saatettua asiaa Bulgarian oikeuden kannalta. Ensiksi kyse voi olla epäsuorasta saamisten vaatimisesta niin, että velkoja voi toimia velallisensa saatavien perimiseksi tilanteessa, jossa kyseinen velallinen on toimeton. Toiseksi on mahdollista katsoa, että Svilosa hoiti asiaa toisen lukuun ilman tätä koskevaa toimeksiantoa ja myös oman etunsa mukaisesti Mir-säätiön velkojan asemassa.

18 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan palvelujen suoritus edellyttää kahta tavoiteltuja oikeusvaikutuksia koskevaa osapuolten vastavuoroista ja yhtäpitävää tahdonilmaisua. Tämä edellytys ei täyty nyt käsiteltävässä asiassa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin arvonlisäverodirektiivin merkityksellisten käsitteiden tulkintaa.

19 Tässä tilanteessa Administrativen sad Veliko Tarnovo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Kuuluvatko [arvonlisäverodirektiivin] 24 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ’palvelu’ ja [26] artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ’vastikkeettomasti – – suorittama palvelu’ yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksiin rekisteröidyn henkilön ilman toimeksiantoa tai valtuutusta toteuttamat oikeudelliset tai tosiasialliset toimet, joilla pyritään suoraan perimään saatava kolmannen henkilön hyväksi ja epäsuorasti käyttämään toimijana olevan, rekisteröidyn henkilön velvoiteoikeudellista oikeutta sellaiseen henkilöön nähden, jonka suoran edun mukaisesti kyseiset toimet toteutettiin?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyössä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin

tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen. Tältä osin kaikista kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista on poimittava ne unionin oikeutta koskevat seikat, joita on syytä tulkita, kun otetaan huomioon riidan kohde (tuomio 6.10.2021, A (Rajojen ylittäminen huviveneellä), C-35/20, EU:C:2021:813, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Nyt käsiteltävässä asiassa palvelujen suorituksen käsitteen tulkintaa koskevan pyynnön osalta on todettava, että sellaisena on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan nojalla liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kuitenkin pohtii, edellyttääkö liiketoimen luonnehtiminen palvelujen suoritukseksi osapuolten vastavuoroisia tahdonilmaisuja, on katsottava, että se tosiasiassa pyytää kysymyksellään tulkitsemaan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa olevan vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitettä. Kyseisen säännöksen mukaan arvonlisäveroa on nimittäin suoritettava ainoastaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta ”vastikkeellisesta” palvelujen suorituksesta. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää selvittämään arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen rinnastettavan vastikkeettomasti suoritetun palvelun käsitteen merkitystä.

22 Näin ollen ei ole tulkittava arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa olevaa palvelujen suorituksen käsitettä vaan kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevaa vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitettä.

23 On siis katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteen alaan kuuluvat tai siihen ovat rinnastettavissa velkojan toteuttamat toimet, joiden tarkoituksena on kyseisen velkojan saatavan periminen ja jotka on toteutettu ilman velallisen toimeksiantoa tai valtuutusta.

24 Aluksi vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteestä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen suoritus on tehty arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti ja se on näin ollen verollinen vain siinä tapauksessa, että palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä toistuvasti katsonut, että tässä säännöksessä tarkoitettu vastikkeellinen palvelujen suoritus edellyttää, että suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 26.10.2023, GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on selvää, että Svilosa myönsi Mir-säätiölle lainan niiden välisen väliaikaisrahoitussopimuksen perusteella. Sitä vastoin Svilosan kyseisen lainan yhteydessä sen kolmansille osapuolille maksamien määrien takaisinperimiseksi toteuttamista toimista ei tehty Mir-säätiön kanssa sopimusta tai perustettu muuta oikeussuhdetta, jonka yhteydessä olisi vaihdettu näitä toimia nimenomaisesti koskevia vastavuoroisia suorituksia. Joka tapauksessa näyttää siltä, että Svilosa ei saanut Mir-säätiöltä korvausta näiden toimien yhteydessä.

26 Tässä yhteydessä on lisättävä, että sillä, että Svilosa voi Yhdysvalloissa käytyjen menettelyjen jälkeen periä osan Mir-säätiöltä olevasta saatavastaan, ei ole merkitystä. Näin perittyjen määrien maksaminen ei nimittäin vaikuta olleen Mir-säätiön suorittama vastike Svilosan toteuttamista perintätoimista. Näitä toimia ei voida näin ollen pitää vastikkeellisena palvelujen suorituksena.

27 Lopuksi se, että kansallisen siviilioikeuden tulkinta voisi johtaa toisenlaiseen päätelmään, ei ole ratkaisevaa. On muistutettava, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin oikeuden käsitteitä on siis sovellettava riippumatta siitä, että velkojan ja velallisen välille voi syntyä kansallisen siviilioikeuden mukaisia sopimuksenulkoisia suhteita tai muita oikeussuhteita pääasian kaltaisessa tilanteessa.

28 Näin ollen perintätoimia, jotka velkoja on toteuttanut kolmanteen osapuoleen nähden ilman velallisen toimeksiantoa tai valtuutusta, ei voida luonnehtia kyseisen velallisen hyväksi toteutetuiksi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi vastikkeellisiksi palvelujen suorituksiksi.

29 Toiseksi arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdasta käy ilmi, että vastikkeelliseen palveluun rinnastetaan verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleisesti ottaen muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten suorittama palvelu. Kyseisellä säännöksellä pyritään turvaamaan verovelvollisen, joka suorittaa palvelun omiin tai henkilökuntansa yksityisiin tarpeisiin, yhdenvertainen kohtelu verrattuna kuluttajaan, joka hankkii samanlaisen palvelun (ks. vastaavasti tuomio 17.11.2022, GE Aircraft Engine Services, C-607/20, EU:C:2022:884, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tältä osin on todettava, että Svilosan toimet toteutettiin sillä Mir-säätiöltä olevan saatavan perimiseksi. Ei voida katsoa, että yrityksen käyttöön ja sen edun mukaisesti toteutetut toimet olisi suoritettu muita kuin yrityksen varsinaisia tarkoituksia varten. On todettava, että etu, jonka Mir-säätiö saattoi saada Svilosan toteuttamien perintätoimien seurauksena ja joka muodostui lainan osan lyhennyksestä, on ainoastaan kyseessä olevien perintätoimien välillinen seuraus.

31 Edellä esitetyn perusteella, ja jollei selvityksistä, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu, arvonlisäverodirektiivin 26 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisedellytykset eivät täyty nyt käsiteltävässä asiassa.

32 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteen alaan eivät kuulu tai siihen eivät ole rinnastettavissa velkojan toteuttamat toimet, joiden tarkoituksena on kyseisen velkojan saatavan periminen ja jotka on toteutettu ilman velallisen toimeksiantoa tai valtuutusta.

Oikeudenkäyntikulut

33 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 26 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että näissä säännöksissä tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsitteen alaan eivät kuulu tai siihen eivät ole rinnastettavissa velkojan toteuttamat toimet, joiden tarkoituksena on kyseisen velkojan saatavan periminen ja jotka on toteutettu ilman velallisen toimeksiantoa tai valtuutusta.

Allekirjoitukset