



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
JULIANE KOKOTT  
16 päivänä helmikuuta 2017<sup>1</sup>

**Asia C-36/16**

**Minister Finansów  
vastaan  
Posnania Investment SA**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verolainsäädäntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä —  
Verolliset liiketoimet — Vastikkeellinen luovutus — Verovelvollisen toiminta tässä  
ominaisuudessaan — Verovelvollisuus tilanteessa, jossa annetaan tavara rahasuorituksen sijasta  
verovelan maksamiseksi

## I Johdanto

1. Onko tavaroiden antaminen rahasuorituksen sijasta verovelkojen maksamiseksi arvonlisäverollinen liiketoimi, jos verovelallinen on samanaikaisesti myös arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu verovelvollinen? Tämä kysymys, jota ei ole vielä ratkaistu, on nyt tarkasteltavan ennakkoratkaisupyyntöön perustana.
2. Pääasiassa eräs yhtiö on käyttänyt tällaista, Puolan verotusmenettelyoikeudessa annettua mahdollisuutta maksaa verovelkoja luontoissuorituksilla, siirtämällä valtiolle kiinteistön omistusoikeuden. Kyseinen yhtiö toimi kuitenkin muun muassa myös kiinteistökauppojen alalla.
3. Kysymys siitä, voidaanko verovelkojen maksamisesta muodostuvaa tapahtumaa verottaa uudelleen, vaikuttaa erikoiselta. Arvonlisäverovelvollisuuden ottaminen lähtökohdaksi vaikuttaa kummalliselta myös, kun otetaan huomioon arvonlisäveron, jossa verorasite on tarkoitettu vyyryttää hankkijalle – tässä valtiolle –, välillinen luonne.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

4. Käsiteltävää asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY<sup>2</sup> (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaan. Sen mukaan arvonlisäveroa on suoritettava

<sup>1</sup> — Alkuperäinen kieli: saksa.

<sup>2</sup> — EUVL 2006, L 347, s. 1.

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

5. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvollisen käsite seuraavasti:

”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.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan 1 kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”Vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

## **B Kansallinen lainsäädäntö**

7. Puolan lainsäätäjät on pannut arvonlisäverodirektiivin säännökset tältä osin täytäntöön. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen mukaan yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (jäljempänä verolaki) 66 §:n 1 momentissa annetaan lisäksi verovelvolliselle mahdollisuus maksaa verovelkoja siirtämällä omistusoikeus valtiolle veronsaajana tai muun muassa kunnalle, sikäli kuin tämä kerryttää asianomaisesta verosta saatavia tuloja. Saman 66 §:n 2 momentin mukaan tämä omistusoikeuden siirtäminen ja siitä seuraava verovelan lakkaaminen tapahtuvat kunnan (tai valtion jne.) ja verovelallisen tekemän sopimuksen perusteella, jota koskevista yksityiskohtaisista säännöistä säädetään tarkemmin saman lain 66 §:n 2 ja 3 momentissa. Ajankohta, jona verovelka lakkaa, on saman lain 66 §:n 4 momentin mukaan ajankohta, jona omistusoikeus luovutettavaan omaisuuteen siirtyy.

## **III Pääasia**

8. Pääasian kantaja, Posnania Investment S.A. (jäljempänä yhtiö tai kantaja) on muun muassa kiinteistökaupan alalla toimiva Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö. Verovelkansa maksamiseksi yhtiö käytti verolain 66 §:n 1 momentissa säädettyä mahdollisuutta ja teki toimivaltaisen kunnan kanssa 5.2.2013 rakentamattoman kiinteistön omistusoikeuden siirtoa koskevan sopimuksen. Tämä johti verovelan osittaiseen lakkaamiseen.

9. Tämän jälkeen yhtiö pyysi Minister Finansówilta (valtiovarainministeri) vastausta kysymykseen, kuuluuko kiinteistön omistusoikeuden siirto kunnalle arvonlisäveron piiriin. Yhtiön näkemyksen mukaan se ei voi kuulua arvonlisäveron piiriin. Näkemyksensä tueksi yhtiö vetosi erityisesti Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) oikeuskäytäntöön, jonka mukaan omaisuuden omistusoikeuden siirto veronsaajalle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat valtion talousarviotuloja, ei ole arvonlisäverollinen liiketoimi.

10. Minister Finansów sitä vastoin katsoi 10.5.2013 tekemässään yksittäistapausta koskevassa tulkinnassa, että yhtiön suorittama kiinteistön omistusoikeuden siirto on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alainen luovutus. Yhtiö riitautti tämän tulkinnan nostamassaan kanteessa.

11. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin kumosi Minister Finansówin tulkinnan 13.2.2014 antamallaan tuomiolla Naczelný Sąd Administracyjny edellä mainittuun oikeuskäytäntöön viitaten. Sen mukaan veroviranomaisen menettely loukkasi erityisesti periaatetta, jonka mukaan verotusmenettely on suoritettava siten, että se herättää luottamusta veroviranomaisia kohtaan. Minister Finansów teki tuomiosta kassaatiovalituksen.

#### **IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa**

12. Asiaa nyt käsittelevä Naczelný Sąd Administracyjny on esittänyt 21.9.2015 tekemällään päätöksellä SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko arvonlisäverovelvollisen tekemä kiinteistön (aineellisen omaisuuden) omistusoikeuden siirto

- a) valtiolle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat valtion talousarviotuloja, tai
- b) kunnalle, piirikunnalle tai voivodikunnalle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat niiden talousarviotuloja,

mistä seuraa verovelan lakkaaminen, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi (vastikkeellinen tavaroiden luovutus)?”

13. Puolan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet tästä kysymyksestä unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia.

#### **V Oikeudellinen arviointi**

14. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa asetetaan verosaatavan syntymiselle viisi edellytystä. Kyseessä on oltava 1) tavaran luovutus tai palvelun suoritus, jonka 2) verovelvollinen 3) tässä ominaisuudessaan suorittaa 4) vastikkeellisesti 5) jäsenvaltion alueella. Näistä edellytyksistä kolme täyttyy kiistatta. Kiinteistön siirto on luovutus. Luovutuksen suoritti verovelvollinen, ja se tapahtui jäsenvaltion alueella.

15. Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan näin ollen sen tutkimista, voidaanko tässä tapauksessa katsoa olleen kyseessä ”vastikkeellinen” luovutus (jäljempänä A kohta), jonka verovelvollinen on suorittanut ”tässä ominaisuudessaan” (jäljempänä B kohta).

#### **A Verovelvollisen jäsenvaltion alueella vastikkeellisesti suorittama luovutus**

16. Komissio ja Puolan tasavalta katsovat, että kiinteistön luovutus verovelkojen maksamisen yhteydessä tapahtui vastikkeellisesti arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Maksuvelvoitteesta vapautumista luovutuksen yhteydessä ei voida kohdella toisin kuin rahamääräisen vaatimuksen syntymistä luovutuksen perusteella.

17. Epäselvää voisi olla korkeintaan se, onko luovutuksen ja verovelan lakkaamisen perustana vastavuoroinen oikeussuhde. Unionin tuomioistuin on todellakin pitänyt ratkaisuisaan tällaista suhdetta välttämättömänä. Tavaroiden luovutus on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla vastikkeellinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovuttajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja luovuttajan

saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle luovutetusta tavarasta.<sup>3</sup>

18. Jo verolain 66 §:n 1 momentista seuraa, että kiinteistön luovutuksen ja verovelkojen lakkaamisen perustana on käsiteltävässä asiassa oikeussuhde. Kyseinen säännös koskee lainsäädäntöön perustuvaa oikeussuhdetta. Tämän vahvistaa myös verolain 66 §:n 2 momentissa säädetty julkisoikeudellinen sopimus. Epäselvää on enintään se, onko kyseessä tosiasiallisesti vastavuoroinen vai ainoastaan yksipuolinen oikeussuhde, kun verovelka lakkaa lainsäädännön (verolain 66 §:n 4 momentin) mukaan rahamaksun sijasta suoritettavan tavaran luovutuksen perusteella. Tätä kysymystä ei kuitenkaan ole tarpeen ratkaista.

19. Arvonlisävero on *yleinen* kulutusvero,<sup>4</sup> jolla verotetaan kulutettavan edun (tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen) hankkimisesta hankkijalle aiheutuneita kuluja. Tämän kannalta välttämättömänä pidetyn oikeussuhteen käsite on siksi ymmärrettävä hyvin laajasti. Merkityksellistä ei voi olla oikeussuhteen siviilioikeudellinen pätevyys, sen siviilioikeudellinen tai julkisoikeudellinen perusta eikä myöskään tämän perustan vastavuoroisuus. Ratkaisevaa on pelkästään se, käyttääkö hankkija varoja sellaista kulutettavaa etua (tavaran luovutusta tai palvelun suoritusta) varten, jonka verovelvollinen antaa tälle.<sup>5</sup> Merkityksellistä on siten syntyvien kustannusten ja kulutettavan edun vastavuoroisuus eikä siviili- tai julkisoikeudellisten perustojen vastavuoroisuus.

20. Tämän kulutusverolainsäädännön edellyttämän vastikkeellisen liiketoimen laajan tulkinnan perusteella on katsottava, että käsiteltävässä asiassa on kyseessä vastikkeellinen luovutus, kuten komissio ja Puolan tasavalta ovat esittäneet. Näin on myös siinä tapauksessa, että verovelat lakkaavat lain nojalla kiinteistöä koskevan omistusoikeuden siirtämisen myötä (verolain 66 §:n 4 momentti).

## **B Verovelvollisen toimiminen tässä ominaisuudessaan**

### ***1. Verovelkojen maksaminen liiketoimintana?***

21. Lisäksi on selvítettävä, toimiiko arvonlisäverovelvollinen, joka ei verovelallisenä maksa verojaan rahana vaan luontoissuorituksina, tältä osin myös arvonlisäverovelvollisenä eli ”tässä ominaisuudessaan” arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

22. Verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessaan vain tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä.<sup>6</sup> Kuten lisäksi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklasta ilmenee, tähän ei riitä pelkkä vastikkeellinen toiminta. Direktiivissä pikemminkin edellytetään, että toiminnan on oltava tietynlaista, nimittäin liiketoimintaa toiminnan ajankohtana.

23. Käsiteltävässä asiassa ratkaisevaa on siten se, onko verovelkojen maksaminen verovelallisen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. Jos tähän vastataan kieltävästi, olisi vielä selvítettävä, muuttuuko tilanne, jos verovelkoja ei makseta rahana vaan luontoissuorituksina.

3 — Tuomio 21.11.2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, 32 kohta); tuomio 20.6.2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, 40 kohta); tuomio 23.3.2006, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, 34 kohta); tuomio 17.9.2002, *Town & County Factors* (C-498/99, EU:C:2002:494, 18 kohta) ja tuomio 3.3.1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta).

4 — Tuomio 24.10.1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, *Tulică ja Plavoşin* (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

5 — Myöskestityssopimuksen täyttämisen jälkeen yksipuolisesti ja vapaaehtoisesti ravintolassa maksettu juomaraha on siksi vastike palvelusta.

6 — Ks. vastaavasti tuomio 4.10.1995, *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304, 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 29.4.2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243, 66 kohta) ja tuomio 12.1.2006, *Optigen ym.* (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 42 kohta).

24. Liiketoiminnan käsitteellä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen mukaan kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.<sup>7</sup>

25. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä määritellään liiketoiminta käyttämällä ammattiprofiileja. Kyse on tarkemmin tarkasteltuna typologisesta kuvauksesta, jossa luetellaan yritystoiminnan tyyppejä (ammattiprofiileja). Abstraktista käsitteestä poiketen typologinen kuvaus on avoimempi. Tyyppiin kuulumista ei tarvitse määrittää loogis-abstraktilla subsumptiolla vaan se voidaan tehdä sen mukaan, miten samankaltaista toiminta on perustyyppiin (malliin) nähden. Tyypille luonteenomaisten tunnusmerkkien ei tarvitse kaikkien täytyä, vaan jokin tunnusmerkki voi yksittäistapauksessa jäädä puuttumaan. Arvioitava yksittäistapaus luokitellaan tyyppiin ainoastaan samankaltaisuusvertailun avulla. Tämä luokittelu edellyttää yksittäistapauksessa kokonaiskuvan tarkastelua, jossa otetaan huomioon yleinen näkemys ja lähtökohdaksi samankaltaisuuden aste tyyppin (perusprofiilin) kanssa.

26. Vaikka liiketoiminnan käsitettä on tulkittava laajasti,<sup>8</sup> verovelkojen maksaminen ei ole tällaista liiketoimintaa. Verojen maksaminen on pikemminkin pelkästään julkisoikeudellisen, henkilökohtaisen velvoitteen täyttämistä, ja velvoite koskee jokaista verovelallista, vaikka tämä ei olisikaan arvonlisäverovelvollinen. Näin on myös silloin, jos kyse on liiketoiminnan perusteella maksettavista veroista, esimerkiksi arvonlisäverovelan maksamisesta.

27. Tätä toteamusta ei muuta myöskään se, jos verovelka maksetaan luontoissuorituksina. Luontoissuoritus muodostaa viime kädessä ainoastaan erityisen maksamistavan veronkannon yhteydessä. Kuten myös tavallisessa verotusmenettelyssä, lainsäädännön perusteella syntynyt verovelka maksetaan rahan sijasta luontoissuorituksena annettavana tavarana, jolla maksetaan verovelkaa sen objektiivisen arvon verran – eikä ostohinnan verran. Tällaista toimintaa julkisoikeudellisen veronkannon yhteydessä ei siten voida kuvata liiketoiminnaksi. Omaisuuden luovutusta oman verovelan maksamiseksi ei voida lähtökohtaisesti rinnastaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettun tyyppillisen arvonlisäverovelvollisen toimintaan (esim. kauppiaseen, joka ostaa tavaroita myydäkseen niitä).

28. Tätä ei muuta mitenkään myöskään verolaissa säädetty julkisoikeudellinen sopimus. Sillä ainoastaan turvataan se, että asianosaiset ovat sopineet keskenään tästä erityisestä maksutavasta. Verovelkoja ilmaisee sillä ainoastaan suostumuksensa siihen, että verovelka voidaan maksaa luontoissuorituksilla.

29. Ennakkoratkaisupyynnössä ei myöskään ole viitteitä siitä, että veronsaaja voisi kansallisen lainsäädännön nojalla lähestyä verovelallista ja ehdottaa tälle, että sen sijaan, että tämä maksaa verot rahalla, verovelallinen luovuttaisikin mieluummin tietyn kiinteistön, joka olisi muutoin hankittava ostamalla. Yksin verovelallinen voi päättää, haluaako tämä maksaa veronsa luontoissuorituksina ja, jos haluaa, millaisina. Veronsaaja voi siinä tapauksessa enintään antaa suostumuksensa tähän muttei edellyttää tällaista maksamista.

7 — Ks. mm. tuomio 4.12.1990, van Tiem (C-186/89, EU:C:1990:429, 17 kohta); tuomio 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, 41 kohta) ja tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 41 kohta).

8 — Tuomio 12.9.2000, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-359/97, EU:C:2000:426, 39 kohta); tuomio 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, 42 kohta); tuomio 26.6.2007, T-Mobile Austria ym. (C-284/04, EU:C:2007:381, 35 kohta) ja tuomio 20.6.2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, 17 kohta).

30. Erityisesti on huomattava, että verovelka lakkaa lain nojalla tavaran arvoa vastaavilta osin tavaran luovutuksen myötä. Se ei ole riippuvainen julkisoikeudellisen sopimuksen sopimuspuolten tahdosta tai toiminnasta. Tavaran arvo määritetään oikeusvaltioperiaatetta noudattavassa valtiossa kaiketi abstraktien – kaikkiin verovelallisiin sovellettavien – arviointiperusteiden mukaisesti. Näiden lähtökohtien – jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava – perusteella verovelkojen maksamista luovuttamalla tavara ei lähtökohtaisesti voida pitää (tyypillisenä) liiketoimintana.

## ***2. Toiminnan ja verollisen päätoiminnan läheisyyden perusteella tehtävä poikkeus***

31. Kiinteistön luovutusta ei tosin käsiteltävässä asiassa suorittanut esimerkiksi asianajaja tai lääkäri vaan kiinteistökaupan alan toimija. Siten ei voida suoralta kädeltä torjua toiminnan (rahamaksun sijasta suoritettavan kiinteistön luovutuksen) tiettyä läheistä yhteyttä harjoitettuun liiketoimintaan (kiinteistökauppa).

32. Unionin tuomioistuin käsitteli samankaltaista tilannetta tuomiossa Kostov.<sup>9</sup> Siinä verovelvollinen (yksityinen ulosottomies) oli tehnyt yksittäisiä toimeksiantosopimuksia kiinteistöjen hankkimiseksi huutokaupassa kolmansille, ja näillä sopimuksilla oli tietty sisällöllinen läheinen yhteys hänen pääasialliseen toimintaansa (huutokauppatoiminta). Unionin tuomioistuin piti Kostovia verovelvollisena.

33. Unionin tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, että ”arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että luonnollista henkilöä, joka on jo arvonlisäverovelvollinen yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan, on pidettävä ’verovelvollisena’ kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta sillä edellytyksellä, että kyseinen toiminta on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua toimintaa”.<sup>10</sup>

34. Tätä toteamusta ei kuitenkaan voida ymmärtää siten, että kaikki verovelvollisen vastikkeelliset toimet tapahtuvat yhtäkkiä myös hänen verovelvollisen ominaisuudessaan. Tuomiossa Kostov tarkastellussa tapauksessa ulosottomiehen ”sivutoiminnalla” oli nimittäin läheinen yhteys hänen veronalaiseen päätoimintaansa. Siksi välttämättömän tyyppittelyyn perustuvan tarkastelutavan mukaan mainitussa asiassa riidanalainen, ainoastaan satunnaisesti harjoitettu toimeksiantojen suorittaminen kolmansien lukuun oli todellakin myös liiketoimintaa.

35. Kiinteistökaupan alan toimijan verovelkojen maksaminen rahan sijasta luovuttamalla kiinteistö ei sitä vastoin ole tyyppittelyyn perustuvan tarkastelutavan mukaisesti arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

36. Kilpailun neutraalisuuden periaate tosin edellyttää – kuten komissio vastaavasti väittää –, että kaikilta kilpailevilta kuluttajien tarpeita tyydyttäviltä toimijoilta kannetaan arvonlisävero samalla tavalla. Verovelkojen maksamisessa luontoissuorituksina ei kuitenkaan ole kyse kilpailutilanteesta muiden verovelallisten kanssa. Verovelkansa maksava verovelallinen ei sillä hetkellä kilpaile myöskään toisen arvonlisäverovelvollisen (esim. muiden kiinteistökaupan alan toimijoiden) kanssa. Hänellä ei nimittäin ole neuvotteluvaltaa luovutettavan tavaran ”ostohinnan määrittelyssä”. Luovutettavan kiinteistön arvo määritetään pikemminkin veronkannon yhteydessä kaiketi objektiivisten perusteiden mukaisesti. Siten hintakilpailua ei voi syntyä.

9 – Tuomio 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 – Tuomio 13.6.2013, Kostov (C-62/12, EU:C:2013:391, 31 kohta).

37. Tavarain luovuttaminen verovelkojen maksamiseksi tapahtuu tältä osin kaikkien markkinoiden ulkopuolella. Tämä pätee ”tavallisiin” verovelallisiin yhtä lailla kuin verovelallisiin, jotka ovat samanaikaisesti myös arvonlisäverovelvollisia henkilöitä. Myöskään valtiolla suorituksen saajana ei ole valinnanmahdollisuutta, ”hankkiko” se tämän kiinteistön vai jonkin toisen. Se voi ainoastaan valita, hyväksyykö se verojen maksamiseen rahan sijasta myös luontoissuorituksia niin, että verovelkaa katetaan luontoissuorituksen objektiivisen arvon verran.

38. Unionin tuomioistuin pitää vastaavasti jopa kiistattomasti taloudellista ja vastikkeellista liiketoimea (huumekauppaa) verottomana, kun kaikkalainen (laillinen) kilpailu kyseisellä taloussektorilla on suljettu pois.<sup>11</sup> Tätä ajatusta voidaan soveltaa käsiteltävässä asiassa. Kun henkilökohtainen verovelka lakkaa sen seurauksena, että luontoissuorituksia luovutetaan verovelkojalle (toisin sanoen veronkannon yhteydessä), kaikkalainen verovelvollisten keskinäinen kilpailu on samoin suljettu pois.

39. Ratkaisevaa on, onko kansallisen lainsäädännön mukaan (tässä siinä säädetyn julkisoikeudellisen sopimuksen kautta) julkisoikeudellisen veronkannon yhteydessä asianosaisilla mahdollisuus määrittää yhteisymmärryksessä luovutettava tavara ja sen hinta – kuten kaupankäynnissä. Niin kauan kuin näin ei ole, arvonlisäverovelvollinen ei toimi verovelkaansa maksaessaan liiketoimintansa yhteydessä. Arvonlisäverovelvollinen ei tällöin toimi ”tässä ominaisuudessaan” arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Tämä pätee myös, kun arvonlisäverovelvollinen on kiinteistökaupan alan toimija ja luovuttaa rahan sijasta maksuna kiinteistön.

### **3. Arvonlisäveron luonne**

40. Arvonlisäveron luonne välillisenä kulutusverona vahvistaa tämän päätelmän. Loppukuluttajan on maksettava arvonlisävero,<sup>12</sup> ja verovelvollinen toimii tässä yhteydessä ”ainoastaan” veron kerääjänä valtion lukuun.<sup>13</sup> Myöskään tämä ei tue käsiteltävässä asiassa olettamusta liiketoiminnasta. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettu liiketoiminta perustuu tunnetusti siihen, että verovelvollinen voi vyöryttää vastikkeensa – jonka se neuvottelee sopimuskumppaninsa kanssa – avulla arvonlisäveron suorituksen saajalle ja kerätä sen tältä. Tämä ajatus ei sovi yhteen suoraan lain nojalla lakkaavan verosaatavan ja sen tosiasian kanssa, että suorituksen saavan valtion tarkoituksena on saada verotuloja eikä maksaa lisää veroja (tässä sille vyörytettävä arvonlisävero).

### **4. Vaara valtion suosimisesta ”kuluttajan ominaisuudessa”**

41. En voi tässä yhteydessä yhtyä komission esittämään huoleen, joka koskee vaaraa verovelallisen tai valtion suosimisesta. Verovelallinen ei saa etua, koska tavarain luovuttaminen verojen maksamista varten ei kuulu arvonlisäverovelvollisuuden piiriin. Tällaisella velvollisuudella olisi nimittäin seuraavanlainen vaikutus: Kun verovelallinen on velvollinen maksamaan veroa X määrän ja omistaa kiinteistön, jonka arvo on X, ja luovutustoimi on verollinen, vero, jonka määrä on X, raukeaisi ja valtion olisi lisäksi maksettava verovelalliselle vielä arvonlisävero, jotta verovelvollinen voi tilittää sen (takaisin valtiolle). Valtio sitä vastoin ei säästäisi myöskään arvonlisäveron määrää, koska se saa luontoissuoritukset omasta kulutustarpeestaan riippumatta eikä siten vältty muilta, arvonlisäveroa sisältäviltä kuluilta.

11 — Ks. mm. tuomio 29.6.1999, Coffeeshop ”Siberië” (C-158/98, EU:C:1999:334, 14 ja 21 kohta); tuomio 29.6.2000, Salumets ym. (C-455/98, EU:C:2000:352, 19 kohta) ja tuomio 12.1.2006, Optigen ym. (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, 49 kohta).

12 — Tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta); tuomio 7.11.2013, Tulicä ja Plavošin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta) ja määräys 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei julkaistu, EU:C:2011:825, 21 kohta).

13 — Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

42. Komission näkemyksestä poiketen vaarana on pikemminkin, että luovutustoimen pitäminen verollisena antaa mahdollisuuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen jopa yksityiskäytössä olevan omaisuuden hankkimisen perusteella, koska omaisuutta on mahdollisesti tarkoitus käyttää joskus verovelkojen maksamiseen.<sup>14</sup>

43. Myöskään veron maksamisen erilainen kohtelevminen – sen mukaan, maksetaanko verot rahana (ei verorasitetta) vai luontoissuorituksina (täysimääräinen verorasite) – ei vaikuta mielekkäältä. Sama pätee luontoissuorituksina tehtävän veron maksamisen kohtelevmiseen eri tavalla sen mukaan, tekeekö sen arvonlisäverovelvollinen henkilö vai henkilö, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen. Tällä arvonlisävero-oikeudellisella luonnehdinnalla ei voi olla merkitystä verotulojen määrälle (joka kertyy muista verolajeista, joista verovelat ovat seurausta).

44. Tältä osin vaarana on näin ollen viime kädessä pelkästään se, ettei loppukulutusta veroteta, jos maksun sijasta toteutettavia luontoissuorituksia ei pidetä liiketoimintana. Tämä vaara on olemassa kuitenkin vain, jos luontoissuorituksen tekijä (tässä yhtiö) on jo käyttänyt arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessaan oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä vero luovutettavan tavarana osalta.

45. Tätä vaaraa ehkäistään kuitenkin järjestelmän tavoitteen mukaisesti arvonlisäverodirektiivin 16 artiklalla (ja myös 26 artiklalla). Jos verojen maksaminen luontoissuorituksina ei ole liiketoimintaa, tavaroiden luovuttaminen maksun sijasta merkitsee, että niitä käytetään yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan avulla oikaistaan tehty vähennys ja estetään siten loppukulutuksen jääminen verottamatta. Arvonlisäverovelvollista kohdellaan ikään kuin yksityishenkilöä, joka luovuttaa valtiolle tavarana verovelkojen maksamiseksi. Näin taataan viime kädessä kaikkien verovelallisten kaikkien verojen maksamisen yhdenvertainen kohtelu riippumatta siitä, ovatko ne (enemmän tai vähemmän satunnaisesti) samalla myös arvonlisäverovelvollisia.

## 5. Pöytäkirja

46. Verovelvolliselle kuuluvan tavarana luovuttaminen tämän verovelkojen maksamiseksi rahamaksun sijasta ei näin ollen ole liiketoimintaa, jota verovelvollinen harjoittaa ”tässä ominaisuudessaan” arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Tämä pätee myös silloin, kun verovelvollinen luovuttaa tavarana, jolla se tavallisesti kävisi kauppaa yrityksensä yhteydessä. Tältä osin kyseessä ei ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi.

## VI Ratkaisuehdotus

47. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Naczelny Sąd Administracyjny esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Suoraan lain nojalla verovelan lakkaamiseen johtava tapahtuma, jossa arvonlisäverovelvollinen luovuttaa kiinteistön omistusoikeuden verovelkojalle, ei ole arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi. Verovelvollinen ei toimi tältä osin tässä ominaisuudessaan. Luovutettavan tavarana osalta tehty ostoihin sisältyvän veron vähennys on kuitenkin oikaistava arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan nojalla.

14 — Erityisesti verovelvollisten jatkuvasti tappiollista harrastustoimintaa (tuloverolainsäädännössä tässä yhteydessä törmää usein riippumattomiin asianajajiin ja lääkäreihin, joilla on yksityisiä viinitiloja, hevossiittoloita, purjeveneitä jne.) voitaisiin siinä tapauksessa harjoittaa hyvin tehokkaasti yleisen edun kustannuksella vähennysoikeutta käyttämällä.



Edellytyksenä on, että mahdollisuus maksaa veroja luontoissuorituksina rahamaksun sijasta on ainoastaan verovelallisen käytettävissä ja että sitä käytetään säädetyn julkisoikeudellisen sopimuksen avulla. Asianosaisilla ei saa olla tältä osin mitään vaikutusta ”ostohintaan”. Tämä hinta on pikemminkin määritettävä objektiivisten arviointiperusteiden mukaisesti, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.