



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a alakohta – Soveltamisala – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellinen tavaroiden luovutus – Osakeyhtiö siirtää osakkeenomistajalle kiinteistön vastikkeena yhtiön osakkeiden takaisinostosta

Asiassa C-421/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 22.3.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.7.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

vastaan

Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit C. Toader (esittelevä tuomari) ja A. Prechal,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Viron hallitus, asiamiehenään N. Grünberg,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. De Socio, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (kansallisen verohallinnon pääjohtaja, Puola) ja Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie (jäljempänä Polfarmex) ja jossa on kyse Minister Finansówin (valtionvarainministeri, Puola; jäljempänä ministeri) Polfarmexille osoittamasta yksittäistapausta koskevasta vero-oikeudellisesta tulkintaratkaisusta, jossa ministeri katsoi, että transaktiosta, jonka yhteydessä Polfarmex haluaa siirtää kyseisen yhtiön osakkeenomistajana olevalle rajavastuuyhtiölle kiinteistöjä maksuna saamistaan osakkeista kansallisessa lainsäädännössä sallitun osakkeiden takaisinostomenettelyn yhteydessä, on suoritettava arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 7 ja 35 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:
” (7) Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.
--
 (35) Olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa.”
- 4 Tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:
”Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:
a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;
--”
- 5 Kyseisen direktiivin 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.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;
- b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa ’rakennuksella’ tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määrittellä mitä ilmaisulla ’siihen liittyvä maapohja’ tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

8 Direktiivin 3 luvussa, jonka otsikkona on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

- f) liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja 15 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

--

- j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

--”

Puolan oikeus

Kansallisesta verohallinnosta annetun lain täytäntöönpanolaki

9 Puolassa 1.3.2017 voimaan tulleen kansallisesta verohallinnosta annetun lain täytäntöönpanolain (Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2016, järjestysnumero 1948), 206 §:n 1 momentin mukaan yksittäistapausta

koskevasta vero-oikeudellisesta tulkinnasta esitettyjä pyyntöjä koskevissa oikeudenkäynneissä, joissa julkisen talouden alan osalta toimivaltainen ministeri on asianosaisena tai voisi olla asianosaisena aikaisempien säännösten perusteella, kyseisellä ministerillä olleet oikeudet ja velvollisuudet siirtyvät kansalliselle verohallinnon pääjohtajalle, jollei tästä toisin säädetä.

Arvonlisäverolaki

- 10 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohta on pantu täytäntöön Puolan oikeudessa tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054) (jäljempänä arvonlisäverolaki), 5 §:n 1 momentin 1 kohdalla, jonka mukaan arvonlisäveroa on maksettava Puolassa suoritetusta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.
- 11 Arvonlisäverolain 6 §:n 1 momentissa säädetään, että tämän lain säännöksiä ei sovelleta ”yrityksen luovutuksia tai yrityksen osana olevan organisoidun liikkeen luovutuksia koskeviin liiketoimiin”.
- 12 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta on pantu täytäntöön Puolan oikeudessa arvonlisäverolain 7 §:n 1 momentilla, jossa säädetään, että ”5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.
- 13 Arvonlisäverolain 15 §:n 1 ja 2 momentin sanamuoto on seuraava:

”1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

Yhtiöoikeuskoodeksi

- 14 Puolan 15.9.2000 annetun yhtiöoikeuskoodeksin (Kodeks spółek handlowych), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2016, järjestysnumero 1578; jäljempänä yhtiöoikeuskoodeksi), 359 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Osakkeet voidaan mitätöidä, jos yhtiöjärjestyksessä niin määrätään. Osake voidaan mitätöidä joko osakkeenomistajan suostumuksen perusteella siten, että yhtiö hankkii osakkeen (vapaaehtoinen mitätöiminen), tai ilman osakkeenomistajan suostumusta (pakollinen mitätöiminen). Vapaaehtoinen mitätöiminen voidaan suorittaa korkeintaan kerran tilikaudessa. Pakollisen mitätöimisen ehdot ja menettely vahvistetaan yhtiöjärjestyksessä.

2. Osakkeiden mitätöiminen vaatii yhtiökokouksen päätöksen. Päätöksessä on määritettävä erityisesti mitätöimisen oikeusperusta, mitätöitävien osakkeiden osakkeenomistajalle kuuluvan vastikkeen määrä, perustelu osakkeiden mitätöimiselle ilman vastiketta ja yhtiön osakepääoman alentamistapa. Pakollinen mitätöiminen tehdään sellaista vastiketta vastaan, joka ei voi olla pienempi kuin viimeisimmän tilikauden tilinpäätöksen mukaisten nettovarojen, joista on vähennetty osakkeenomistajien kesken jaettava määrä, arvo osaketta kohti. – –”

- 15 Yhtiöoikeuskoodeksin 360 §:n 1 momentissa säädetään, että osakkeiden mitätöiminen edellyttää yhtiön osakepääoman alentamista. Päätös yhtiön osakepääoman alentamisesta on tehtävä yhtiökokouksessa, jossa päätös osakkeiden mitätöimisestä on tehty.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

- 16 Polfarmex, jonka kotipaikka on Kutnossa (Puola), on farmaseuttisten tuotteiden tuotantoalan liiketoimintaa harjoittava osakeyhtiö. Se on tämän toiminnan johdosta arvonlisäverovelvollinen.
- 17 Polfarmex harkitsee uudistavansa yrityksen osakepääomarakennetta ostamalla takaisin osan erään rajavastuuyhtiön kyseisestä osakeyhtiöstä omistamista osakkeista jonkin yhtiöoikeuskoodeksissa ”mitätöimisen”, eli automaattisen, pakollisen tai vapaaehtoisen mitätöimisen, osalta säädetyn menettelyn mukaisesti. Polfarmex luovuttaa mitätöimisestä maksettavana korvauksena tälle rajavastuuyhtiölle tiettyjen maa-alueiden, niillä olevien rakennusten ja tarpeistojen omistusoikeuden.
- 18 Polfarmex jätti tässä yhteydessä ministerille pyynnön yksittäistapausta koskevasta vero-oikeudellisesta tulkinnasta sen ratkaisemista varten, onko yhtäältä rajavastuuyhtiön omistamien osakkeiden mitätöimisestä ja toisaalta kiinteistöjen omistusoikeuden siirrosta rajavastuuyhtiölle suoritettava arvonlisäveroa.
- 19 Polfarmex esitti pyynnössään, ettei kyseisistä liiketoimista ole suoritettava arvonlisäveroa, koska se ei toimi niitä tehdessään harjoittamansa liiketoiminnan puitteissa osakkeiden mitätöimisvaiheessa eikä kiinteistöjen omistusoikeuden siirtämisen vaiheessa. Kyseinen yhtiö katsoo, että nämä liiketoimet muodostavat yhden ainoan monitahoisesta liiketoimesta, joka koostuu osakkeiden mitätöimisestä ja tästä suoritettavasta maksusta, ja että näiden kahden liiketoimen välillä on kausaaliyhteys, joten olisi väärin käsitellä niitä verotuksessa erikseen.
- 20 Ministeri katsoi yksittäistapausta koskevassa vero-oikeudellisessa tulkintaratkaisussaan, että kiinteistöjen luovutusta vastikkeena osakkeiden mitätöimisestä on pidettävä arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverollisena vastikkeellisenä tavaroiden luovutuksena. Hänen mukaansa liiketoimen osapuolten välillä on velvoitesuhde, koska Polfarmex sitoutuu luovuttamaan rajavastuuyhtiölle, joka omistaa kyseisen yhtiön osakepääomaan kuuluvia osakkeita, kiinteistöjen omistusoikeuden, ja mitätöitävät osakkeet ovat vastike tästä luovutuksesta. Koska kyseessä on toisin sanoen tavaroiden luovutus vastiketta vastaan, liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveroa.
- 21 Polfarmex nosti Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzissa (Łodzissa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) kanteen, jossa se vaati edellä mainitun vero-oikeudellisen tulkintaratkaisun kumoamista.
- 22 Kyseinen tuomioistuin kumosi 10.3.2015 antamallaan tuomiolla vero-oikeudellisen tulkintaratkaisun katsoen, että sen lisäksi, että Polfarmexin suunnittelemaa transaktiota ei suoriteta sen harjoittaman liiketoiminnan puitteissa, arvonlisäveron soveltamista koskevan tutkinnan on kohdistuttava koko transaktioon. Nyt käsiteltävässä asiassa on kyse yhdestä ja samasta monitahoisesta transaktiosta, joka muodostuu osakkeiden mitätöimisestä yhdistettynä mitätöitäviä osakkeita vastaan luontoissuorituksena annetun vastikkeen siirtämisestä osakkeenomistajalle. Osakkeiden mitätöinti liittyy siten läheisesti tavaroiden omistusoikeuden siirtoon korvauksena, ja nämä molemmat liiketoimen puolet ovat toisistaan riippuvaisia. Tästä seuraa, että kiinteistöjen luovutusta osakkeenomistajalle ei voida tarkastella itsenäisenä ja erillisenä arvonlisäverollisena liiketoimena, koska osakkeiden mitätöiminen ei ole arvonlisäverolain mukaan arvonlisäverollinen liiketoimi.
- 23 Ministeri teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola).

- 24 Kyseinen tuomioistuin esittää ennakkoratkaisupyyntönsä, että sen rajavastuuyhtiötä koskevan oikeuskäytännön mukaan se, että rajavastuuyhtiö siirtää yhtiömiehelle kiinteistön vastikkeena kyseisen yhtiömiehen tässä yhtiössä omistamien yhtiöosuuksien hankkimisesta, on arvonlisäverolain 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 7 §:n 1 momentissa tarkoitettu verollinen liiketoimi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tämän oikeuskäytännön johdosta olevansa yhtiöosuuksien ja osakkeiden mitätöimisen samankaltaisuudesta huolimatta epävarma sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa toteutettavaksi suunnitellun liiketoimen osalta siitä, onko tämä liiketoimi arvonlisäveron alainen, koska ei ole selvää, täyttääkö se edellytyksen siitä, että liiketoimen toteuttavan henkilön on toimittava verovelvollisen ominaisuudessa ja että liiketoimen on oltava vastikkeellinen; Polfarmexin kaltainen osakeyhtiö ei nimittäin saa osakkeiden mitätöimismenettelyssä mitään välitöntä vastiketta, sillä yhtiön osakepääoman osaa vastaavat osakkeet mitätöidään ja osakepääoma pienenee sitä vastaavasti.
- 25 Näissä olosuhteissa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko se, että osakeyhtiö luovuttaa osakkeenomistajalle kiinteistöjä tämän omistamien osakkeiden mitätöimisen johdosta, direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu arvonlisäverollinen liiketoimi?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohta tulkittava siten, että se, että osakeyhtiö siirtää yhdelle sen osakkeenomistajista kiinteistöjen omistusoikeuden – kuten pääasiassa kyseessä olevassa siirrossa – vastikkeena siitä, että osakeyhtiö ostaa takaisin kyseisen osakkeenomistajan osakeyhtiöstä omistamat osakkeet kansallisessa lainsäädännössä säädetyn osakkeiden mitätöimistä koskevan mekanismin puitteissa, on arvonlisäveron alainen vastikkeellinen tavaroiden luovutus.
- 27 Aluksi on muistutettava siitä, että arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.
- 29 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. ”Liiketoimintana” pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.
- 30 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.
- 31 Tästä seuraa, että lähtökohtaisesti liiketoimi voi olla arvonlisäverollinen ainoastaan, jos siihen sisältyy sellaiselle verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessa jäsenvaltion alueella, kuuluvan omistusoikeuden siirto vastiketta vastaan.
- 32 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen liiketoimen osalta on kiistatonta ensinnäkin, että Polfarmexin ja sen osakkeenomistajan välillä toteutettavaksi suunniteltu transaktio johtaa kyseisten kiinteistöjen omistusoikeuden siirtoon, ja toiseksi, että Polfarmex on verovelvollinen.

- 33 Kolmanneksi kiinteistöjen luovutuspaikkaa koskeva edellytys täyttyy kiistatta, koska liiketoimi tehdään jäsenvaltion alueella eli Puolassa.
- 34 Neljänneksi sellaisen liiketoimen mahdollisesta vastikkeellisuudesta, jolla osakeyhtiö siirtää osakkeenomistajalleen kiinteistöjen omistusoikeuden vastineena siitä, että osakeyhtiö ostaa takaisin kansallisessa lainsäädännössä säädetyn osakkeiden mitätöimistä koskevan mekanismin puitteissa kyseisen osakkeenomistajan omistamat osakkeet, on todettava, että tavaroiden luovutus on arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla ”vastikkeellinen” ainoastaan sillä edellytyksellä, että luovuttajan ja ostajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja luovuttajan saama hinta on todellinen vastasuoritus luovutetusta tavarasta (tuomio 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, 26 kohta ja tuomio 21.11.2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, 32 kohta).
- 35 Vaikka unionin tuomioistuin on jo todennut oikeuskäytännössään, että se, että arvonlisäverovelvollinen siirtää kiinteistön omistusoikeuden jäsenvaltion veronsaajalle tai alueelliselle yhteisölle suorituksena maksamattomista veroista, ei kuulu arvonlisäveron piiriin sillä perusteella, ettei se ole verovelan maksamisen yksipuolisen luonteen takia vastikkeellinen tavaroiden luovutus (tuomio 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, 35 ja 36 kohta), on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa kiinteistöjen luovuttajan ja niiden saajan välillä on olemassa oikeussuhde, jonka puitteissa Polfarmex luovuttaa kiinteistöjen omistusoikeuden osakkeenomistajalleen tämän omistamia osakkeita vastaan. Koska osapuolet siirtävät molemminpuolisesti omistusoikeudet, molemmat osapuolet tekevät liiketoimen samalla kerralla sekä luovuttajana että hankkijana.
- 36 Näin ollen kyse on oikeussuhteesta, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, koska toinen niistä on toisen suorituksen vastasuoritus tämän tuomion 34 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettussa merkityksessä.
- 37 Viidenneksi edellytyksestä, jonka mukaan henkilön on toimittava verovelvollisen ominaisuudessa suunnitellun transaktion puitteissa, on korostettava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu verovelvollinen toimii lähtökohtaisesti tässä ominaisuudessa ainoastaan silloin, kun se toimii liiketoimintansa yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 4.10.1995, Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, 17 kohta).
- 38 Unionin tuomioistuin on jo todennut liiketoiminnan käsitteestä, että se on ymmärrettävä siten, että se käsittää kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan. Näiden määritelmien tarkastelu osoittaa, että liiketoiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja että tämä käsite on objektiivinen siten, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (määräys 20.3.2014, Gmina Wrocław, C-72/13, ei julkaistu, EU:C:2014:197, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 39 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Polfarmex esitti nyt käsiteltävässä asiassa veroviranomaisissa toimitetun menettelyn yhteydessä, että kyseessä olevat kaksi liiketoimea muodostavat yhden ainoan monitahoisen liiketoimen, joka koostuu osakkeiden mitätöimisestä ja tästä suoritettavasta maksusta eli tavaroiden luovutuksesta.
- 41 Näiden kahden yhtiön suoritukset on kuitenkin erotettava kahdeksi eri liiketoimeksi, koska – kuten tämän tuomion 36 kohdasta seuraa – suoritukset ovat vastavuoroisia ja kumpikin osapuoli toimii yhtiöiden välisessä oikeussuhteessa molemmissa ominaisuuksissa yhtäältä luovuttajana ja toisaalta saajana.

- 42 Jos pääasiassa kyseessä olevan kiinteistöjen luovutustoimen osalta kävisi ilmi, että hyödykkeet, joiden omistusoikeus siirretään Polfarmexille vastineena suunnitellusta ”mitätöimisestä”, ovat Polfarmexin – tämän tuomion 38 ja 39 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä vahvistetussa – laajassa merkityksessä ymmärrettävään ”liiketoimintaan” liittyviä hyödykkeitä, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, olisi katsottava, että tällaisesta liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveroa. Tässä yhteydessä pelkästään sen seikan perusteella, että omistusoikeus siirrettäisiin näiden osakkeiden maksamiseksi ja että tämä liiketoimi tehtäisiin Polfarmexin yritysjärjestelyn yhteydessä, ei voida katsoa, että tällainen kiinteistöjen luovutus jää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle.
- 43 Edellä todettu ei kuitenkaan vaikuta siihen, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan j alakohdassa säädetään rakennusten luovutusten vapauttamisesta arvonlisäverosta saman direktiivin 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa – jossa viitataan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutukseen siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa – tarkoitettuja tapauksia lukuun ottamatta. Tässä on nimittäin muistutettava erityisesti siitä, että unionin tuomioistuin on päättänyt näitä säännöksiä yhdessä tarkasteltuaan tekemään eron vanhojen ja uusien rakennusten välillä siten, että vanhan kiinteistön myynti on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta (ks. mm. tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, 21 kohta ja tuomio 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, 30 kohta). Koska ennakkoratkaisukysymys ei koske näitä säännöksiä eikä unionin tuomioistuimella ole mitään tietoa tältä osin, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä on tarvittaessa ratkaista, mitä säännöistä pääasiassa kyseessä olevaan kiinteistöjen luovutukseen on sovellettava.
- 44 Osakkeiden lunastamisesta ja mitätöimisestä on todettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että pelkkää osakkeiden hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna liiketoimintana. Pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei nimittäin ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska mahdollinen osinko, joka on osakkuuden tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen eikä se ole vastike mistään tässä direktiivissä tarkoitettua liiketoiminnasta (tuomio 26.5.2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 45 Jos pelkkä rahoituksellisten osakkuuksien hankkiminen toisista yrityksistä ei siis itsessään ole direktiivissä tarkoitettua liiketoimintaa, sama koskee niitä toimintoja, joilla tällaisia osakkuuksia luovutetaan (tuomio 20.6.1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, 33 kohta).
- 46 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että se, että osakeyhtiö siirtää yhdelle sen osakkeenomistajista kiinteistöjen omistusoikeuden – kuten pääasiassa kyseessä olevassa siirrossa – vastikkeena siitä, että osakeyhtiö ostaa takaisin kyseisen osakkeenomistajan osakeyhtiöstä omistamat osakkeet kansallisessa lainsäädännössä säädetyn osakkeiden mitätöimisestä koskevan mekanismin puitteissa, on arvonlisäverollinen vastikkeellinen tavaroiden luovutus siltä osin kuin kiinteistöt liittyvät kyseisen osakeyhtiön liiketoimintaan.

Oikeudenkäyntikulut

- 47 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 a alakohtaa on tulkittava siten, että se, että osakeyhtiö siirtää yhdelle sen osakkeenomistajista kiinteistöjen omistusoikeuden – kuten pääasiassa kyseessä olevassa siirrossa – vastikkeena siitä, että osakeyhtiö ostaa takaisin kyseisen osakkeenomistajan osakeyhtiöstä omistamat osakkeet kansallisessa lainsäädännössä säädetyn osakkeiden mitätöimistä koskevan mekanismin puitteissa, on arvonlisäverollinen vastikkeellinen tavaroiden luovutus siltä osin kuin kiinteistöt liittyvät kyseisen osakeyhtiön liiketoimintaan.

Allekirjoitukset