



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

27 päivänä kesäkuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Kiinteän omaisuuden luovutus ennen Bulgarian tasavallan liittymistä Euroopan unioniin – Myyntisopimuksen mitättömyyden toteaminen liittymisen jälkeen – Velvollisuus oikaista alun perin tehty vähennys – Tulkinta – Unionin tuomioistuimen toimivalta

Asiassa C-364/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 7.6.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.6.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Varna Holideis EOOD

vastaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. G. Fernlund sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja S. Rodin,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Varna Holideis EOOD, edustajanaan M. Popov, advokat,
- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Petkov,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja T. Mitova,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään S. Jiménez García,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, P. Mihaylova ja F. Clotuche-Duvieusart,

* 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) 90 ja 185 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Varna Holideis EOOD ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitusasioiden ja vero- ja sosiaaliturvakäytäntöjen osaston johtaja, Bulgaria; jäljempänä Direktor) ja jossa on kyse kyseisen yhtiön hotellirakennuksen hankinnasta maksaman hankintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennyksen oikaisusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."
- 4 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:
"1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.
2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain."
- 5 Mainitun direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:
"Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.
– –"
- 6 Mainitun direktiivin 184 artiklan sanamuoto on seuraava:
"Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu."
- 7 Saman direktiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:
"1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitettujen vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

- 8 Arvonlisäverodirektiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

Bulgarian oikeus

- 9 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006; jäljempänä ZDDS), joka on voimassa 1.1.2007 lukien, 78 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kun veron peruste muuttuu, liiketoimi puretaan tai liiketoimen laatu muuttuu, verovelvollisen on oikaistava vähennetyn arvonlisäveron määrä.

(2) Oikaisu tehdään verokautena, jona 1 momentissa tarkoitettu muutos on tapahtunut, kirjaamalla ostoreskontraan ja veroilmoitukseen asianomaiselta verokaudelta 115 §:n mukainen tosite tai 116 §:n mukainen uusi tosite, jolla oikaisu tehdään.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 10 Varna Holideis on Varnaan (Bulgaria) sijoittautunut yhtiö, joka hankki joulukuussa 2004 Varnassa sijaitsevan hotellirakennuksen. Varhoven kasatsionen sad (ylin yleinen tuomioistuin, Bulgaria) totesi mainitun rakennuksen kaupan mitättömäksi 12.2.2015 antamallaan tuomiolla (nro 201), joka on tullut lainvoimaiseksi samana päivänä. Näin ollen kyseinen tuomioistuin on määrännyt Varna Holideisin palauttamaan mainitun rakennuksen myyjälle ja myyjän palauttamaan kauppahinnan.
- 11 Pannakseen kyseisen tuomion täytäntöön myyjä antoi Varna Holideisille hyvityslaskuja. Viimeksi mainittu ilmoitti, että se ei hyväksynyt kyseisiä hyvityslaskuja, ja päivänä, jolloin Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) esitti ennakkoratkaisupyynnön, eli 7.6.2017, se ei vielä ollut pyytänyt kyseisen rakennuksen poistamista kiinteistörekisteristä.
- 12 Varhoven kasatsionen sadin 12.2.2015 antaman tuomion (nro 201) perusteella Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (kansallisen keskusverohallinnon Varnan aluehallinto, Bulgaria) antoi helmikuuta 2015 koskevan maksuunpanopäätöksen sen arvonlisäveron oikaisemiseksi, jonka Varna Holideis oli vähentänyt kyseisen rakennuksen hankintaan kohdistuvana arvonlisäverona vuonna 2004. Direktor vahvisti päätöksellään kyseisen maksuunpanopäätöksen. Mainitusta päätöksestä ilmenee, että vaikka arvonlisäveron oikaisu sen jälkeen, kun liiketoimen mitättömyys on todettu, ei tosin ole esimerkkitapaus, jollaisesta nimenomaisesti säädettäisiin Bulgarian oikeudessa, Bulgarian oikeuden säännöksiä, jotka sääntelevät liiketoimen purkamista, voidaan analogisesti soveltaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti.
- 13 Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tekemässään valituksessa Varna Holideis riitauttaa sille asetetun velvollisuuden oikaista kyseinen arvonlisävero. Se katsoo, että Bulgarian oikeudessa säädetään arvonlisäveron oikaisusta purkamistapauksessa mutta ei mitättömäksi toteamisen tapauksessa. Ensin mainittu käsite vastaa Varna Holideisin mukaan tilannetta, jossa velkoja jälkikäteen peruuttaa

luovutuksen, kun taas toinen niistä koskee tilanteita, joissa liiketoimella ei ole koskaan voinut olla oikeusvaikutuksia, ja näin on ollut alusta lukien. Bulgarian vero-oikeus ei sääntele viimeksi mainittua esimerkkitapausta.

- 14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin, että tuomioistuinratkaisulla todettua liiketoimen mitättömyyttä voidaan pitää sellaisena vähennysten määrän määräytymistekijöiden muutoksena, jota tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa. Mainittu tuomioistuin katsoo kuitenkin, että liiketoimen mitättömyys saattaisi merkitä myös, ettei arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua luovutusta ole ollut ja ettei arvonlisäveroa ole näin ollen koskaan ollut maksettava. Tällaisessa tapauksessa ei pitäisi tehdä oikaisua vaan evätä arvonlisäveron vähennysoikeus.
- 15 Koska Bulgarian oikeudessa ei ole asiasta nimenomaisia säännöksiä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan myynnin mitättömyyden veroseurausten päättelemiseksi on sovellettava suoraan arvonlisäverodirektiiviä. Nimittäin siinä tapauksessa, että kyseistä direktiiviä olisi tulkittava siten, että liiketoimen mitättömyydestä seuraa hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaisu, olisi tutkittava, sovelletaanko kyseisen direktiivin asiassa merkityksellisiä säännöksiä suoraan. Jos oikaisua ei tehtäisi, olisi olemassa vaara arvonlisäverotulojen menettämisestä sen vuoksi, että myyjä on palauttanut ostajalle myydyin omaisuuden hinnan sekä kyseisen ostajan maksaman arvonlisäveron, mutta ostaja voisi pitää hyödyn tekemästään arvonlisäverovähennyksestä.
- 16 Tässä tilanteessa Administrativen sad – Varna päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 185 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että ne edellyttävät luovutuksen osalta tehdyn arvonlisäverovähennyksen oikaisemista myös pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa oikeustoimi, jonka osalta vähennysoikeutta käytettiin, julistettiin mitättömäksi lainvoimaisella tuomiolla, vai onko mainitun direktiivin 14 artiklan 1 kohdan määritelmän yhteydessä tällaisessa tapauksessa katsottava, ettei luovutusta ole tapahtunut eikä arvonlisäverosaatavaa ole alun alkaenkaan syntynyt?
- 2) Onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava siten, että jollei kansallisessa lainsäädännössä säädetä tehdyn vähennyksen oikaisemisesta siinä tapauksessa, että oikeustoimi on julistettu mitättömäksi tuomiolla, oikaiseminen voidaan tehdä soveltamalla suoraan [arvonlisävero]direktiivin 90 artiklan 1 kohtaa?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

- 17 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu oikeuden tulkitseminen ainoastaan siltä osin kuin kyse on tämän soveltamisesta uudessa jäsenvaltiossa sen Euroopan unioniin liittymisen jälkeen (määräys 11.5.2017, Exmitiani, C-286/16, ei julkaistu, EU:C:2017:368, 12 kohta).
- 18 Tästä seuraa muun muassa, ettei unionin tuomioistuimella ole toimivaltaa tulkita unionin arvonlisäverodirektiivejä silloin, kun pääasiassa kyseessä olevien verojen kantamisen ajankohta edeltää kyseisen jäsenvaltion liittymistä unioniin (määräys 11.5.2017, Exmitiani, C-286/16, ei julkaistu, EU:C:2017:368, 13 kohta).
- 19 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Varna Holideis on hankkinut hotellirakennuksen Varnassa joulukuussa 2004 ja siis ennen kuin Bulgarian tasavalta on liittynyt unioniin 1.1.2007.
- 20 Tältä osin on muistutettava siitä, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan (tuomio 7.3.2013, Efir, C-19/12, ei julkaistu, EU:C:2013:148, 31 kohta).

- 21 Jos siis oletettaisiin, että pääasiassa kyseessä olevaan kiinteän omaisuuden luovutukseen sovellettaisiin arvonlisäverodirektiivissä säädetyn kaltaisia sääntöjä, mainittu luovutus on tapahtunut ja arvonlisäverosaatava on syntynyt ennen kuin Bulgarian tasavalta on liittynyt unioniin.
- 22 Siltä osin kuin on kyse arvonlisäverodirektiivissä säädetystä vähennysoikeudesta, mainittu vähennysoikeus liittyy sekä aineellisesti että ajallisesti suoraan siihen, että tavaroiden tai palvelujen hankinnasta tulee maksettavaksi tai maksetaan arvonlisäverosaatava.
- 23 Verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on nimittäin unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate. Unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut sitä, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 37 ja 39 kohta).
- 24 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan ja 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta on käytettävä lähtökohtaisesti sen verokauden aikana, jona vähennysoikeus syntyy eli jona myös verosaatava syntyy (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 44 kohta).
- 25 Tästä seuraa, että tämän tuomion 17 ja 18 kohdassa mieleen palautetun oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan esitettyihin kysymyksiin siltä osin kuin ne koskevat arvonlisäverosaatavan syntymistä ja vähennysoikeuden käyttämistä.
- 26 Arvonlisäverovähennysten oikaisemisesta on muistettava, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetään niistä edellytyksistä, joiden täytyessä veroviranomaiset voivat vaatia verovelvollista tekemään oikaisun. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kyseisissä artikloissa säädetty oikaisujärjestelmä on arvonlisäverodirektiivillä perustetun arvonlisäveron vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi (tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 23 kohta).
- 27 Vaikka oikaisulla ei tosiasiallisesti muutetakaan alun perin tehtyä vähennystä vaan lisätään tai vähennetään verovelvollisen myöhemmällä verokaudella maksettavan arvonlisäveron määrää (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, 53 kohta), on kuitenkin niin, että oikaisujärjestelmän tarkoituksena on korjata menneisyydessä tehtyjä vähennyksiä.
- 28 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron perusteella alun perin tehty vähennys on oikaistava, jos se on pienempi tai suurempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.
- 29 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklasta ja 185 artiklan 1 kohdasta seuraa yhdessä tarkasteltuina lisäksi, että jos oikaisu on tarpeen sen vuoksi, että alun perin huomioon otetuissa vähennysten määrän määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia, kyseisen oikaisun määrän laskemisen on johdettava siihen, että lopullisten vähennysten määrä vastaa sen vähennyksen määrää, joka verovelvollisella olisi ollut oikeus tehdä, jos nämä muutokset olisi otettu alun perin huomioon (tuomio 22.2.2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, 27 kohta).
- 30 Unionin tuomioistuin on muutoinkin jo todennut, ettei pelkästään se, että on olemassa jokin kyseisen jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeinen seikka, joka liittyy mainittua päivää edeltäviin olosuhteisiin ja seuraa niistä, riitä antamaan unionin tuomioistuimelle toimivaltaa vastata direktiivin tulkintaa koskeviin ennakkoratkaisukysymyksiin (määräys 11.5.2011, Semerdzhiev, C-32/10, ei julkaistu, EU:C:2011:288, 26 kohta).

- 31 Koska oikaisuvelvollisuus liittyy näin ollen erottamattomasti ostoista maksettavaan tai maksettua arvonlisäverosaatavaan ja tästä seuraavaan vähennysoikeuteen, se, että jäsenvaltion unioniin liittymisen jälkeen on ilmennyt seikkoja, jotka lähtökohtaisesti voisivat aiheuttaa tällaisen velvollisuuden, ei anna unionin tuomioistuimelle oikeutta tulkita arvonlisäverodirektiiviä, jos kyseessä olevien tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus on tapahtunut ennen kyseistä liittymistä.
- 32 Tästä seuraa, että unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan Administrativen sad – Varnan esittämiin kysymyksiin.

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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Euroopan unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan Administrativen sad – Varnan esittämiin kysymyksiin.

Allekirjoitukset