

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

11 päivänä toukokuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artiklan 1 kohdan a alakohta – 14 artiklan 1 kohta – Verolliset liiketoimet – Vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen käsite – Verovelan suorittamiseksi tehtävä kiinteistön luovutus valtiolle tai alueelliselle yhteisölle – Tällaisen luovutuksen jääminen mainitun käsitteen ulkopuolelle

Asiassa C-36/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 21.9.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister Finansów

vastaan

Posnania Investment SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.2.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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) 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 14 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Minister Finansów (valtiovarainministeri, Puola; jäljempänä ministeri) ja toisaalta Posnania Investment SA

(jäljempänä Posnania) ja joka koskee sitä, onko arvonlisäveron piiriin kuuluvana pidettävä toimea, jolla mainittu yhtiö on siirtänyt alueelliselle yhteisölle kiinteistön omistusoikeuden suorittaakseen verovelan luonteisen velan.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –”

4 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.”

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

6 Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa säädetään 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.

Tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten ei kuitenkaan rinnasteta vastikkeelliseen luovutukseen.”

Puolan oikeus

7 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług), sellaisena kuin se on muutettuna (Dz. U. 2011, nro 177, järjestysnumero 1054; jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavissa säännöksissä tarkoitetaan tavaroilla: aineellista omaisuutta ja sen osia sekä kaikkia energian muotoja.”

8 Kyseisen lain 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroista ja palveluista kannettavan veron (jäljempänä vero) perusteena on: vastikkeellinen tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus valtion alueella.”

9 Lain 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämävallan siirtoa.”

10 Saman lain 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”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.”

11 Arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta, myös silloin, kun liiketoimia toteutetaan kertaluonteisesti sellaisissa olosuhteissa, joiden perusteella on katsottava, että liiketoimet on tarkoitus toteuttaa uudelleen. Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

12 Yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (ordynacja podatkowa, Dz. U. 2015, järjestysnumero 613) 66 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1 § Verosaatavan lakkaamisen erityistapaus on omaisuuteen kohdistuva omistusoikeuden siirto tai varallisuusoikeuksien siirto

1) valtiolle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat valtion talousarviotuloja, tai

2) kunnalle, piirikunnalle tai voivodikunnalle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat niiden talousarviotuloja.

2 § Omistusoikeuden siirto tapahtuu verovelvollisen pyynnöstä

1) edellä 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa sellaisen sopimuksen perusteella, joka toimivaltaisen veroviranomaisen johtajan tai toimivaltaisen tullijohtajan suostumuksella on tehty keskushallintotehtävää suorittavan piirin piirijohtajan ja verovelvollisen välillä

2) edellä 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa pormestarin, kaupunginjohtajan, aluejohtajan tai voivodijohtajan ja verovelvollisen välillä tehdyn sopimuksen perusteella.

--

4 § Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa verovelka lakkaa ajankohtana, jona omaisuuteen kohdistuva omistusoikeuden siirto tai varallisuusoikeuksien siirto tapahtuu.

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Posnania on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka harjoittaa liiketoimintaa kiinteistökaupan alalla. Se on tällä perusteella arvonlisäverovelvollinen. Suorittaakseen sellaiseen veroon liittyviä maksamattomia maksuja, jonka se oli velvollinen maksamaan, Posnania ehdotti Czerwonakin kunnalle (Puola) (jäljempänä kunta), että ne tekisivät yleisistä verosäännöksistä

annetun lain 66 §:n mukaisen sopimuksen Posnania hallussa olevan rakentamattoman kiinteistön omistusoikeuden siirtämisestä kunnalle.

14 Kyseinen sopimus, joka tehtiin 5.2.2013, johti Posnania verovelan osittaiseen lakkaamiseen samalla kuin kyseisen kiinteistön omistusoikeus siirtyi kunnalle.

15 Posnania teki tämän jälkeen ministerille pyynnön yksittäistapausta koskevasta vero-oikeudellisesta tulkinnasta, jotta voitaisiin määrittää, kuuluiko kunnan kanssa tehty liiketoimi arvonlisäverovelvollisuuden piiriin ja oliko se näin ollen velvollinen laatimaan vastaavan laskun.

16 Posnania esitti pyynnössään, ettei kyseinen liiketoimi voi kuulua arvonlisäveron piiriin. Posnania perusti näkemyksensä Naczelný S?d 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.

17 Ministeri esitti 10.5.2013 päivätyn yksittäistapausta koskevan vero-oikeudellisen tulkinnan, jonka mukaan kiinteistön omistusoikeuden siirto Posnaniaalta kunnalle oli johtanut siihen, että kunta käytti omistajan määräysvaltaa, ja näin ollen mainittu omaisuuden siirto maksamattomien verojen maksamiseksi merkitsi Puolan lainsäädännössä tarkoitettua vastikkeellista tavaroiden luovutusta, joka lähtökohtaisesti kuuluu arvonlisäveron piiriin.

18 Posnania nosti Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawissa (Varsovassa sijaitseva voivodikunnan hallintotuomioistuin) kanteen, jossa se vaati mainitun verotuksellisen tulkintaratkaisun kumoamista.

19 Mainittu tuomioistuin antoi 13.2.2014 tuomion, jolla se totesi, että kanne oli perusteltu, ja kumosi kyseisen verotuksellisen tulkintaratkaisun, koska se katsoi, että arvonlisävero voi tulla maksettavaksi silloin, kun tavaroiden omistusoikeus siirretään viranomaisen määräyksestä tai myös kun se siirtyy suoraan lain nojalla, mutta näin on sillä edellytyksellä, että siirto tapahtuu vastiketta vastaan. Koska kyseinen tuomioistuin katsoi, ettei tästä ollut nyt käsiteltävässä asiassa kyse, se ratkaisi asian niin, ettei omaisuuden omistusoikeuden siirto valtiolle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat valtion talousarviotuloja, ole arvonlisäverollinen liiketoimi.

20 Ministeri valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

21 Mainittu tuomioistuin täsmentää ennakkoratkaisupyynnössään, että vaikka Posnania on kiistatta verovelvollinen, esille tulee kuitenkin kysymys siitä, voidaanko arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna "vastikkeellisena tavaroiden luovutuksena" pitää aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa verosaatavan lakkaamista vastaan.

22 Kansallinen tuomioistuin viittaa tältä osin omaan oikeuskäytäntöönsä, jonka mukaan omaisuuden omistusoikeuden siirto valtiolle sellaisia velkoja vastaan, jotka koostuvat veroista, jotka ovat valtion talousarviotuloja, ei ole arvonlisäverollinen liiketoimi, koska vero ei ole rahasuoritus, jonka voi saada muuta suoritusta vastaan, koska veron keskeinen piirre on sen yksipuolisuus.

23 Naczelný S?d Administracyjny on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää 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, [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi (vastikkeellinen tavaroiden luovutus)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

24 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa ja 14 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisen tekemä kiinteistön omistusoikeuden sellainen siirto jäsenvaltion tai tällaisen valtion alueellisen yhteisön veronsaajalle, joka – kuten pääasiassa kyseessä oleva siirto – tehdään suorituksena maksamattomista veroista, merkitsee arvonlisäveron piiriin kuuluvaa vastikkeellista tavaroiden luovutusta.

25 Aluksi on muistutettava, 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).

26 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

27 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.

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

29 Sen liiketoimen osalta, josta on kyse pääasiassa, on kiistatonta ensinnäkin se, että Posnanian ja kunnan välillä tehty sopimus on johtanut kiinteistön omistusoikeuden siirtoon, ja toiseksi se, että Posnania on verovelvollinen.

30 Kolmanneksi tavaran luovutuspaikkaa koskeva edellytys täyttyy kiistatta, koska liiketoimi on tehty jäsenvaltion, eli Puolan, alueella.

31 Siltä osin kuin on neljänneksi sellaisen liiketoimen vastikkeellisuudesta, jolla kiinteistön omistusoikeus siirretään julkisyhteisölle – tässä tapauksessa tontti kunnalle – suorituksena maksamattomista veroista, 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 korvaus 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).

32 Nyt käsiteltävässä asiassa kiinteistön luovuttajan ja luovutuksensaajan välillä on toki velkojan ja velallisen välisen oikeussuhteen kaltainen oikeussuhde.

33 On kuitenkin todettava, että verovelvollisen, joka on verovelan velallinen, maksuvelvollisuus verohallintoon, joka on kyseisen velan velkoja, nähden on luonteeltaan yksipuolinen, koska se, että kyseinen verovelvollinen maksaa veron, merkitsee ainoastaan sen laillista vapautumista

kyseisestä velasta, vaikka se toteuttaakin sen – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – luovuttamalla maksuna kiinteistön.

34 Vero merkitsee nimittäin pakollista maksua, jonka julkinen valta viranomaisvaltaa käyttäen kohdistaa verotusvaltaansa kuuluvien henkilöiden varoihin. Kyseinen maksu on tarkoitettu osoitettavaksi julkisten talousarvioiden välityksellä yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Tällainen maksu ei, riippumatta siitä, koskeeko se rahasummaa tai – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – aineellista omaisuutta, johda viranomaisen taholta minkäänlaiseen suoritukseen eikä näin ollen verovelvollisen taholta minkäänlaiseen vastasuoritukseen.

35 Näin ollen kyse ei ole tämän tuomion 31 kohdassa mieleen palautetussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettusta oikeussuhteesta, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.

36 Tältä osin toimea, joka perustuu sellaiseen tavaran luovuttamiseen maksuna, jonka tarkoituksena on verovelan lakkaaminen, ei voida pitää arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna vastikkeellisena liiketoimena, eikä se näin ollen voi kuulua arvonlisäveron piiriin.

37 On kuitenkin todettava lisäksi, että vaikka kansallinen tuomioistuin on yksin toimivaltainen arvioimaan pääasian tosiseikkoja ja tulkitsemaan kansallista lainsäädäntöä, ennakkoratkaisuasiassa unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on kuitenkin toimivaltainen antamaan pääasian asiakirjojen ja sille esitettyjen huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi antaa ratkaisun (tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 kohta).

38 Siltä osin kuin on kyse sellaisesta toimesta, josta on kyse pääasiassa, on todettava, ettei voida sulkea pois sitä, että Posnanian kaltainen verovelvollinen on arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessaan jo vähentänyt pääasiassa kyseessä olevaa kiinteistöä koskevan ostoihin sisältyvän veron.

39 Tästä on todettava, että – kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa – vaikka vaarana on, ettei loppukulutusta veroteta, tämä vaara ehkäistään kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan säännöksillä.

40 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että tällä säännöksellä pyritään turvaamaan sellaisen verovelvollisen, joka ottaa yrityksestään tavaran omaan tai henkilökuntansa käyttöön, yhdenvertainen kohtelu verrattuna samanlaisen tavaran hankkivaan kuluttajaan (ks. vastaavasti tuomio 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi arvonlisäverodirektiivin 16 artiklassa rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara ja sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen (tuomio 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, 24 kohta).

42 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 14 artiklan 1 kohta on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisen tekemä kiinteistön omistusoikeuden sellainen siirto jäsenvaltion tai tällaisen valtion alueellisen yhteisön veronsaajalle, joka – kuten pääasiassa kyseessä oleva siirto – tehdään suoritukseen maksamattomista veroista, ei merkitse arvonlisäveron piiriin

kuuluvaa vastikkeellista tavaroiden luovutusta.

Oikeudenkäyntikulut

43 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 14 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisen tekemä kiinteistön omistusoikeuden sellainen siirto jäsenvaltion tai tällaisen valtion alueellisen yhteisön veronsaajalle, joka – kuten pääasiassa kyseessä oleva siirto – tehdään suorituksena maksamattomista veroista, ei merkitse arvonlisäveron piiriin kuuluvaa vastikkeellista tavaroiden luovutusta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: puola.