

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

6 päivänä lokakuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykset – Tavarat ja palvelut, joita verovelvollinen käyttää tuotantotavaroiden valmistukseen – 184–187 artikla – Vähennysten oikaiseminen – Velvollisuus oikaista arvonlisäveron vähennykset siinä tapauksessa, että kyseinen verovelvollinen asetetaan selvitystilaan ja poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä

Asiassa C-293/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 28.4.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.5.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

UAB "Vittamed technologijos", selvitystilassa,

vastaa

Valstybin? mokes?i? inspekcija,

jossa asian käsittelyyn osallistuu

Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit D. Gratsias ja Z. Csehi (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: T. ?apeta,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Liettuan hallitus, asiamiehinnään K. Dieninis ja V. Kazlauskait?-Šven?ionien?,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään J. Jokubauskait? ja L. Lozano Palacios,

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) 184–187 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat selvitystilassa oleva UAB "Vittamed technologijos" (jäljempänä Vittamed) ja Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verontarkastusviranomainen) ja jossa on kyse velvollisuudesta oikaista arvonlisäveron vähennys tavaroista ja palveluista, joiden osalta vähennysoikeutta oli käytetty ja jotka oli hankittu sellaisten tuotantotavaroiden valmistamiseksi, joita ei lopulta käytetty eikä tulla koskaan käyttämään suunniteltuun verolliseen liiketoimintaan siitä syystä, että verovelvollinen päätettiin asettaa selvitystilaan ja poistaa arvonlisäverovelvollisten rekisteristä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan sanamuoto on seuraava:

"Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy."

4 Kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle."

5 Mainitun direktiivin X osaston 5 luku, jonka otsikko on "Vähennysten oikaiseminen", sisältää muun muassa 184, 185 ja 187 artiklan.

6 Saman direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu."

7 Arvonlisäverodirektiivin 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 tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

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

8 Tämän direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

9 Mainitun direktiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarank ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran."

Liettuan oikeus

10 Liettuan tasavallan arvonlisäverosta 5.3.2002 annetun lain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas; Žin., 2002, nro 35?1271), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 58 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäverovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero tavarasta ja/tai palveluista, jos tavarat ja/tai palvelut on tarkoitettu käytettäväksi arvonlisäverovelvollisen seuraavassa toiminnassa:

– – arvonlisäverollisten tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus – –."

11 Arvonlisäverolain 66 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Kun tulee tietoon, että tavaroita ja/tai palveluja, joita koskeva ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero (ja jos verovelvollinen valmisti tavarat itse, ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero valmistuksessa käytetyistä tavarasta ja/tai palveluista) vähennettiin kokonaan tai osittain, on alettu käyttää muussa kuin tämän lain 58 §:n 1 momentissa tarkoitetussa toiminnassa tai että ne ovat hävinneet, arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan siltä verokaudelta jätettävässä arvonlisäveroilmoituksessa, jona edellä mainitut olosuhteet tulivat tietoon, korottamalla valtion talousarvioon maksettavan arvonlisäveron määrää tai pienentämällä valtion talousarviosta palautettavan arvonlisäveron määrää vastaavasti – –".

12 Arvonlisäverolain 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Kun verovelvollinen poistetaan arvonlisäverorekisteristä tai kun arvonlisäverovelvollinen asetetaan selvitystilaan maksukyvyttömyyden vuoksi, arvonlisäveron vähennyksiä oikaistaan tämän lain 66 ja 67 §:ssä säädettyä menettelyä noudattaen arvonlisäverorekisteristä poistettavan tai selvitystilassa olevan henkilön arvonlisäveroilmoituksessa, ja vähennetty ostoihin sisältyvä ja/tai tuonnin arvonlisävero tavarasta ja/tai palveluista, käyttöomaisuus mukaan luettuna, joita ei enää käytetä tämän lain 58 §:n 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan, palautetaan valtion talousarvioon."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 13 Vittamed on Liettuaan sijoittautunut yhtiö, jonka toimialana on tekninen tieteellinen tutkimus ja siihen liittyvät käytännön sovellukset.
- 14 Kyseinen yhtiö ei ole 1.3.2012 jälkeen suorittanut lainkaan arvonlisäverollisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia.
- 15 Vittamed hankki vuosina 2012 ja 2013 muun muassa tavaroita ja palveluja sellaisen Euroopan unionin rahoittaman kansainvälisen hankkeen toteuttamisen yhteydessä, jonka tarkoituksena oli kehittää lääketieteellisen diagnosointi- ja seurantalaitteen prototyyppi ja saattaa se myöhemmin markkinoille. Sille laadittiin täten kahdeksan laskua. Se vähensi 87 987 euroa näiden tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sisältyvänä arvonlisäverona. Kyseinen hanke saatiin päätökseen 31.12.2013.
- 16 Vittamed käytti mainittuja tavaroita ja palveluja aineettomien (lisenssit) ja aineellisten (laitteiden prototyyppit) tuotantotavaroiden valmistukseen. Se halusi käyttää näitä tuotantotavaroita tulevassa verollisessa toiminnassaan.
- 17 Hankkeen päätyttyä Vittamedin tilikaudet vuosina 2014 ja 2015 olivat tappiollisia, ja sen aikaisemmin kirjatut tappiot kasvoivat jatkuvasti. Mainitun yhtiön toimintaa päätettiin olla jatkamatta sillä perusteella, että nämä tilikaudet olivat tappiollisia eikä tilauksia ja mahdollisia tuloja ollut. Vittamedin ainoa osakkeenomistaja teki tästä syystä vuoden 2015 elokuussa päätöksen yhtiön asettamisesta selvitystilaan todettuaan, ettei Vittamedin innovatiivinen tieteellinen toiminta ollut kannattavaa.
- 18 Vittamed sai 10.9.2015 selvitystilassa olevan oikeushenkilön oikeusaseman.
- 19 Vittamed teki 23.9.2015 hakemuksen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistamiseksi ja jätti arvonlisäveroilmoituksen, joka arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistetun henkilön on annettava viimeiseltä verokaudelta eli ajalta 1.9.–23.9.2015. Kyseisessä arvonlisäveroilmoituksessa Vittamed ei oikaissut arvonlisäverovähennystä kaikkien myymättä jääneiden tavaroiden tai palvelujen jäännöksen osalta.
- 20 Vittamed poistettiin samana päivänä arvonlisäverovelvollisten rekisteristä.
- 21 Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Kaunasin alueen kansallinen verotarkastusvirasto, Liettua) suoritti 28.12.2017 päivätyn tarkastusmääräyksen nojalla Vittamedin osalta verotarkastuksen.
- 22 Kaunasin alueen kansallinen verotarkastusvirasto totesi 24.1.2019 tekemässään päätöksessä lähinnä, että kun Vittamed päätettiin asettaa selvitystilaan, sen velvollisuutena oli oikaista ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykset ja palauttaa valtion talousarvioon arvonlisävero hankituista tavaroista tai palveluista, joita ei käytetä arvonlisäverollisiin toimintoihin. Se määräsi tämän johdosta Vittamedin maksettavaksi ylimääräiset 87 987 euroa arvonlisäveroa korotettuna 30 327 euron viivästyskoroilla sekä 8 898 euroa seuraamusmaksuja, jotka vastasivat 10:tä prosenttia maksettavasta arvonlisäverosta.

23 Vittamed riitautti tämän päätöksen Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimivassa kansallisessa verontarkastusviranomaisessa sillä perusteella, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä voidaan vaatia silloin, kun kustannukset ovat aiheutuneet liiketoiminnan valmistelusta, vaikka kyseistä liiketoimintaa ei aloitettaisikaan ja suunniteltuja verollisia liiketoimia ei lopulta toteutettaisikaan.

24 Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verotarkastusviranomainen pysytti 19.4.2019 tekemällään päätöksellä Kaunasin alueen kansallisen verotarkastusviraston päätöksen.

25 Vittamed teki oikaisuvaatimuksen Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?siin (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitoja käsittelevä lautakunta). Kyseinen lautakunta hylkäsi 20.6.2019 tekemällään päätöksellä oikaisuvaatimuksen perusteettomana.

26 Vittamed nosti tästä päätöksestä Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) kanteen, joka hylättiin 10.10.2019 annetulla tuomiolla.

27 Vittamed valitti kyseisestä tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (Liettuan ylin hallintotuomioistuin), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää epäilynsä siitä, onko pääasiassa olemassa velvollisuus oikaista arvonlisäveron vähennykset siitä huolimatta, että verovelvollisen ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja kyseinen verovelvollinen on tämän päätöksen johdosta jättänyt arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistamista koskevan hakemuksen, joka hyväksyttiin. Se korostaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on ilmeinen ristiriita tältä osin.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ensinnäkin yhtäältä 9.7.2020 annetun tuomion Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546) 20 kohtaan ja muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetyn oikaisumekanismin tavoitteena on luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille. Kyseinen tuomioistuin tukeutuu tämän jälkeen 11.4.2018 annetun tuomion SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228) 38 kohtaan ja toteaa, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ainoastaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Tältä osin mainittu tuomioistuin täsmentää, että 31.5.2018 annetun tuomion Kollroß ja Wirtl (C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372) 56 kohdan mukaan arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan periaate, jonka mukaan oikaisu on tehtävä muun muassa silloin, kun kyseisen vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia. Sama tuomioistuin mainitsee lopuksi 12.11.2020 annetun tuomion ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919) 44–46 kohdan huomauttaakseen, että tämä läheinen ja välitön suhde, joka on oltava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä toteuttaviksi suunniteltujen verollisten liiketoimien välillä, katkeaa, jos verovelvollisella ei enää ole aikomusta käyttää kyseisiä tavaroita ja palveluja verollisten myyntiliiketoimien toteuttamiseen tai jos se käyttää niitä verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa tältä osin, että se, että asianomaisen verovelvollisen ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja kyseinen verovelvollinen on esittänyt hakemuksen arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistamisesta, vahvistaa objektiivisesti sen, ettei mainittu verovelvollinen aio enää käyttää niitä tavaroita tai palveluja, joiden osalta maksettu arvonlisävero on vähennetty, verollisessa

liiketoiminnassa, mikä merkitsee arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua vähennysten määrän määräytymistekijöiden muutosta arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että tällainen arviointi on arvonlisäverolain 69 §:n 1 momentin mukainen.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa toisaalta 15.1.1998 annettuun tuomioon Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, 19 ja 20 kohta), 28.2.2018 annettuun tuomioon Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, (C-672/16, EU:C:2018:134, 40 ja 42 kohta) ja 17.10.2018 annettuun tuomioon Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta) perustuvaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan vähennysoikeus pysyy pääsääntöisesti voimassa, vaikka verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä myöhemmin käytä verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys, ja korostaa, että vähennysoikeuden syntymisen jälkeen verovelvollinen ei menetä tätä oikeutta, vaikka kyseinen verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä ole voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että tämän oikeuskäytännön perusteella on mahdollista katsoa, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa mainittua tapausta lukuun ottamatta oikeus alkuperäiseen arvonlisäveron vähennykseen pysyy voimassa eikä velvollisuutta oikaista sitä ole, jos tavaroita tai palveluja ei ole käytetty kyseisessä liiketoiminnassa verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä.

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tältä osin sitä, voidaanko verovelvollisen selvitystilaan asettamista koskevan päätöksen ja arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistamista koskevan hakemuksen, jotka molemmat on esitetty verovelvollisen omasta aloitteesta, katsoa merkitsevän tämän tuomion 31 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja verovelvollisen ”tahdosta riippumattomia olosuhteita”. Se huomauttaa, että nyt käsiteltävässä asiassa Vittamed on ilmoittanut, että päätös sen selvitystilaan asettamisesta tehtiin siitä syystä, että tappiot kasvoivat jatkuvasti, tilauksia ja mahdollisia tuloja ei ollut ja ainoa osakkeenomistaja epäili suunnitellun liiketoiminnan kannattavuutta. Veroviranomainen ja muut elimet, joiden käsiteltäväksi pääasia on saatettu, katsoivat, että Vittamedin ainoan osakkeenomistajan päätös asettaa se selvitystilaan oli tehty ilman, että esitettiin vähäisintäkään näyttöä siitä, ettei Vittamedin toiminta ollut kannattavaa, ja että tämä päätös ja hakemus arvonlisäverovelvollisten rekisteristä poistamisesta eivät olleet tämän tuomion 31 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja Vittamedin ”tahdosta riippumattomia olosuhteita”.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa kuitenkin 12.11.2020 annetun tuomion ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919) 35 kohtaan ja muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että veroviranomaisten tehtävänä ei ole arvioida niiden syiden, jotka ovat saaneet verovelvollisen luopumaan alun perin toteutettaviksi suunnitelluista liiketoiminnoista, paikkansapitävyyttä, koska yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaikkien liiketoimintojen verorasituksen suhteen riippumatta näiden toimintojen tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii näin ollen, miten tämän tuomion 31 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettujen ”verovelvollisen tahdosta riippumattomien olosuhteiden” olemassaolo on ratkaistava pääasian olosuhteissa. Se haluaa erityisesti tietää, riittääkö pelkkä verovelvollisen ilmoitus tällaisen luokittelun tekemiseksi vai onko yleensä tarpeen arvioida näitä olosuhteita, kun tavaroita tai palveluja ei ole käytetty eikä niitä koskaan tulla käyttämään sen vuoksi, että kyseinen verovelvollinen on asetettu selvitystilaan.

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa viimein, että unionin tuomioistuin totesi

17.10.2018 annetun tuomion Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834) 25 kohdassa, että vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu liiketoiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty ”tai” vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyseisessä 25 kohdassa käytetyllä konjunktilla ”tai” on tarkoitus erottaa toisistaan kaksi erillistä tilannetta: ensinnäkin se, jossa liiketoiminta ei ole toteutunut vähennysoikeuden syntymisen jälkeen, ja toiseksi se, jossa tavaroita ja/tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys, ei ole käytetty liiketoiminnassa. Se, että tavaroita tai palveluja ei ole käytetty ”verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä”, mainitaan kuitenkin vain jälkimmäisessä tapauksessa, joka ei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kata verovelvollisen asettamista selvitystilaan. Se viittaa tältä osin 29.2.1996 annettuun tuomioon INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 184–187 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollinen on (tai ei ole) velvollinen oikaisemaan tuotantotavaroiden valmistamista varten hankittuihin tavaroihin ja palveluihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksiä, jos näitä tavaroita ei enää ole tarkoitus käyttää verollisissa liiketoimissa, koska verovelvollisen omistaja (osakas) päättää asettaa sen selvitystilaan ja verovelvollinen pyytää, että se poistetaan arvonlisäverovelvollisten rekisteristä?

Vaikuttavatko tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen syyt, joiden vuoksi verovelvollinen päätettiin asettaa selvitystilaan, nimittäin se, että päätös asettaa verovelvollinen selvitystilaan tehtiin siksi, että tappiot kasvoivat, tilauksia ei ollut ja osakas epäili suunnitellun (aiotun) liiketoiminnan kannattavuutta?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään yhtäältä lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklaa tulkittava siten, että verovelvollisella on velvollisuus oikaista tuotantotavaroiden valmistukseen tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykset siinä tapauksessa, ettei valmistettuja tuotantotavaroita ole käytetty eikä niitä tulla koskaan käyttämään verollisessa liiketoiminnassa siitä syystä, että verovelvollisen omistaja tai ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja mainittua verovelvollista on haettu poistettavaksi arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja se on poistettu siitä. Se tiedustelee toisaalta lähinnä, onko syillä, joilla voidaan perustella saman verovelvollisen asettaminen selvitystilaan ja näin suunnitellusta verollisesta liiketoiminnasta luopuminen, kuten jatkuvasti kasvavilla tappioilla, tilausten puuttumisella ja verovelvollisen osakkeenomistajalla suunnitellun liiketoiminnan kannattavuudesta olevilla epäilyillä, merkitystä verovelvollisen kyseisten arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevan velvollisuuden kannalta. Se tiedustelee viimein, onko pelkkä asianomaisen verovelvollisen ilmoitus näiden syiden olemassaolosta riittävä vai onko sitä vastoin mainittujen syiden olemassaolo näytettävä toteen todisteilla.

38 Ensinnäkin unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan 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 unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken

liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan tällä tavoin neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 18 kohta).

40 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. Erityisesti on niin, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (tuomio 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, EU:C:2018:249, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä voidaan vähentää ainoastaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myöhemmistä myynneistä maksettavien verojen suorittamiseen (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 On myös huomattava, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavarat tai palvelut tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus, mutta se ei vaikuta vähennysoikeuden syntymiseen (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Unionin tuomioistuin on myös toistuvasti todennut, että vähennysoikeus säilyy kerran synnyttyään, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei olisi myöhemmin toteutunutkaan eikä verollisia liiketoimia näin ollen olisi tehty (tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 20 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta) tai vaikka verovelvollinen ei olisi tahdostaan riippumattomista syistä voinut käyttää verollisissa liiketoimissaan tavaroita tai palveluja, joiden osalta on tehty vähennys (tuomio 15.1.1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, 20 kohta; tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta ja tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Toisenlainen tulkinta olisi vastoin sitä periaatetta, että arvonlisäverotuksessa on kohdeltava yrityksiä neutraalisti verorasituksen suhteen. Toisenlainen tulkinta johtaisi sellaisten yritysten, jotka jo tekevät verollisia liiketoimia, ja sellaisten yritysten, jotka aikovat aloittaa verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan investointeja tekemällä, verotukselliseen kohtelemiseen perusteettomasti eri tavoin samanlaisen investointitoiminnan osalta. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten osalta siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen olisi riippuvainen siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät (tuomio 29.2.1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, 22 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 25 kohta).

45 Sen kysymyksen osalta, miten 29.2.1996 annetussa tuomiossa INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) korostettu periaate, jonka mukaan vähennysoikeus säilyy, vaikka toiminta lopetettaisiin ennen kuin se on johtanut verollisiin liiketoimiin, on yhdistettävä vähennysten oikaisemisesta annettujen arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa, on muistutettava, että unionin tuomioistuin on yhtäältä todennut, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetty

oikaisujärjestelmä on tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa ja sen tavoitteena on luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille. Unionin tuomioistuin on toisaalta muistuttanut, että silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisissa liiketoimissa, jotka on vapautettu verosta tai jotka eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Unionin tuomioistuin on lisäksi muistuttanut, että oikaisuvelvollisuuden syntyminen määritellään arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa niin laajasti kuin mahdollista eikä sen sanamuoto sulje lähtökohtaisesti pois mitään ajateltavissa olevaa tapausta, jossa kyseessä on perusteeton vähennys, ja oikaisuvelvollisuuden yleistä ulottuvuutta vahvistaa se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdassa on nimenomaisesti lueteltu siitä sallitut poikkeukset (ks. vastaavasti määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että silloin kun verovelvollinen ei tahdostaan riippumattomista syistä käytä verollisessa liiketoiminnassaan palveluja ja tavaroita, kuten kiinteistöä, joiden osalta vähennys on tehty, arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettujen ”muutosten” toteamiseksi ei riitä, että kiinteistö on ollut tyhjiään vuokrasopimuksen irtisanomisen jälkeen, kun on osoitettu, että verovelvollisella on edelleen aikomus hyödyntää kiinteistöä verollisessa liiketoiminnassaan ja verovelvollinen on ryhtynyt hyödyntämiseen tarvittaviin toimenpiteisiin, koska tämä tarkoittaisi sitä, että oikaisuihin sovellettavilla säännöksillä rajoitettaisiin vähennysoikeutta (tuomio 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, 47 kohta ja määräys 8.5.2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 44 kohta).

48 Jos verovelvollinen ei siis enää suunnittele käyttävänsä kyseisiä tavaroita tai palveluja verollisten myyntiliiketoimien toteuttamiseen tai jos se käyttää niitä verosta vapautettujen liiketoimien suorittamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, läheinen ja välitön suhde, joka on oltava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä toteuttaviksi suunniteltujen verollisten liiketoimien välillä, katkeaa ja siihen on sovellettava arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädettyä oikaisumekanismia (ks. vastaavasti määräys 18.5.2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että sen vuoksi, että verovelvollinen on yhtäältä asetettu selvitystilaan ja että toisaalta se on poistettu arvonlisäverovelvollisten rekisteristä, kyseisellä verovelvollisella ei ole enää pysyvästi mitään aikomusta käyttää valmistettuja tuotantotavaroita verollisiin liiketoimiin. Koska tämä tilanne on vahvistettu – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava –, on todettava, että edellä 45 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu ”läheinen ja välitön suhde”, joka on oltava ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ja toteutettavien verollisten myyntiliiketoimien välillä, katkeaa ja arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklassa säädetty oikaisumekanismi tulee sovellettavaksi.

50 On kuitenkin korostettava, että tilanne voisi olla toinen siinä tapauksessa, että asianomaisen verovelvollisen selvitystilaan asettaminen on kuitenkin johtanut verollisten liiketoimien toteuttamiseen, kuten esimerkiksi omaisuususerien myyntiin verovelvollisen velkojen maksamiseksi, vaikka tämä ei kuuluisikaan verovelvollisen alun perin suunnittelemaan liiketoimintaan.

51 Unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että koska toimintaa on tarkasteltava

sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta, pelkästään se seikka, että konkurssin aloittaminen verovelvollisen osalta muuttaa valtion sisäisessä oikeudessa annettujen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan kyseisen verovelvollisen liiketoimien tavoitteita siten, ettei se, että verovelvollinen harjoittaa yrityksensä toimintaa pysyvästi, sisälly enää niihin vaan liiketoimien tavoitteena on ainoastaan yrityksen likvidaatio sen velkojen maksamista ja sen purkamista varten, ei voi sellaisenaan vaikuttaa siihen, että tämän yrityksen puitteissa suoritettut liiketoimet ovat liiketoiminnan luonteisia (tuomio 3.6.2021, Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava ym., C-182/20, EU:C:2021:442, 38 kohta).

52 Unionin tuomioistuin on täten katsonut, että arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle säännöstölle tai käytännölle, jonka mukaan sellaisen konkurssimenettelyn aloittaminen talouden toimijan osalta, johon sisältyy talouden toimijan varallisuuden muuttaminen rahaksi talouden toimijan velkojen hyväksi, johtaa automaattisesti siihen, että kyseisen toimijan on oikaistava ennen konkurssiin asettamista hankkimistaan tavaroista tai palveluista tekemänsä arvonlisäveron vähennykset, jos tällaisen menettelyn aloittaminen ei ole omiaan muodostamaan estettä sille, että edellä mainitun verovelvollisen tämän direktiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa jatketaan erityisesti kyseisen yrityksen likvidaatiota varten (tuomio 3.6.2021, Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava ym., C-182/20, EU:C:2021:442, 45 kohta).

53 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että verovelvollisen tavarat ja palvelut ovat jääneet ”myymättä”, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

54 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on velvollisuus oikaista tuotantotavaroiden valmistukseen tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykset siinä tapauksessa, ettei valmistettuja tuotantotavaroita ole käytetty eikä niitä tulla koskaan käyttämään verollisessa liiketoiminnassa – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa – siitä syystä, että verovelvollisen omistaja tai ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja mainittua verovelvollista on haettu poistettavaksi arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja se on poistettu siitä.

55 Toiseksi on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167, 168, 184 ja 185 artiklaa on tulkittava siten, että oikeus verollisten liiketoimien toteuttamista varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen säilyy, kun alun perin suunnitelluista investointihankkeista on luovuttu verovelvollisen tahdosta riippumattomista syistä, ja että tätä arvonlisäveroa ei ole oikaistava, jos arvonlisäverovelvollisella on edelleen aikomus käyttää edellä mainittuja tavaroita verollisessa liiketoiminnassaan (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timi?oara, C-734/19, EU:C:2020:919, 46 kohta).

56 Tämän oikeuskäytännön soveltaminen edellyttää, että verovelvollisella on edelleen aikomus käyttää mainittuja tavaroita tai palveluja verollisiin liiketoimiin, eikä tämä edellytys näytä täyttyvän pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa – kuten ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee – verovelvollinen on asetettu selvitystilaan ja poistettu arvonlisäverovelvollisten rekisteristä.

57 Näin ollen sillä, että verovelvollisen asettaminen selvitystilaan ja näin ollen suunnitellusta verollisesta liiketoiminnasta luopuminen voidaan mahdollisesti perustella syillä, jotka voidaan luokitella verovelvollisen tahdosta riippumattomiksi olosuhteiksi, ei ole merkitystä verovelvollisen arvonlisäverovähennysten oikaisemista koskevan velvollisuuden kannalta.

58 Veroviranomaisten tehtävänä ei myöskään ole arvioida niiden syiden, jotka ovat saaneet verovelvollisen luopumaan alun perin toteutettaviksi suunnitelluista liiketoiminnoista, paikkansapitävyyttä, koska yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa neutraalisuuden kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaista (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Kun otetaan huomioon tämä oikeuskäytäntö, kysymyksen toista osaa ei ole tarpeen tutkia muilta osin eli siltä osin, onko pelkkä ilmoitus syistä, joilla perusteltiin verovelvollisten selvitystilaan asettamista koskeva päätös, riittävä.

60 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan on vastattava, että syillä, joilla voidaan perustella saman verovelvollisen asettaminen selvitystilaan ja näin suunnitellusta verollisesta liiketoiminnasta luopuminen, kuten jatkuvasti kasvavilla tappioilla, tilausten puuttumisella ja verovelvollisen osakkeenomistajalla suunnitellun liiketoiminnan kannattavuudesta olevilla epäilyillä, ei ole merkitystä verovelvollisten kyseisten arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevan velvollisuuden kannalta, mikäli verovelvollisella ei ole enää pysyvästi aikomusta käyttää mainittuja tuotantotavaroita verollisiin liiketoimiin.

61 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 184–187 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollisella on velvollisuus oikaista tuotantotavaroiden valmistukseen tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykset siinä tapauksessa, ettei valmistettuja tuotantotavaroita ole käytetty eikä niitä tulla koskaan käyttämään verollisessa liiketoiminnassa siitä syystä, että verovelvollisen omistaja tai ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja mainittua verovelvollista on haettu poistettavaksi arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja se on poistettu siitä. Syillä, joilla voidaan perustella saman verovelvollisen asettaminen selvitystilaan ja näin suunnitellusta verollisesta liiketoiminnasta luopuminen, kuten jatkuvasti kasvavilla tappioilla, tilausten puuttumisella ja verovelvollisen osakkeenomistajalla suunnitellun liiketoiminnan kannattavuudesta olevilla epäilyillä, ei ole merkitystä verovelvollisten kyseisten arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevan velvollisuuden kannalta, mikäli verovelvollisella ei ole enää pysyvästi aikomusta käyttää mainittuja tuotantotavaroita verollisiin liiketoimiin.

Oikeudenkäyntikulut

62 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin
2006/112/EY 184–187 artiklaa**

on tulkittava siten, että

verovelvollisella on velvollisuus oikaista tuotantotavaroiden valmistukseen tarkoitettujen tavaroiden tai palvelujen hankintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennykset siinä tapauksessa, ettei valmistettuja tuotantotavaroita ole käytetty eikä niitä tulla koskaan käyttämään verollisessa liiketoiminnassa siitä syystä, että verovelvollisen omistaja tai ainoa osakkeenomistaja on päättänyt asettaa verovelvollisen selvitystilaan ja mainittua verovelvollista on haettu poistettavaksi arvonlisäverovelvollisten rekisteristä ja se on poistettu siitä. Syillä, joilla voidaan perustella saman verovelvollisen asettaminen selvitystilaan ja näin suunnitellusta verollisesta liiketoiminnasta luopuminen, kuten jatkuvasti kasvavilla tappioilla, tilausten puuttumisella ja verovelvollisen osakkeenomistajalla suunnitellun liiketoiminnan kannattavuudesta olevilla epäilyillä, ei ole merkitystä verovelvollisten kyseisten arvonlisäveron vähennysten oikaisemista koskevan velvollisuuden kannalta, mikäli verovelvollisella ei ole enää pysyvästi aikomusta käyttää mainittuja tuotantotavaroita verollisiin liiketoimiin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.