

62020CJ0182

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

3 päivänä kesäkuuta 2021 (*1)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vähennysoikeus – Vähennysten oikaiseminen – Konkurssimenettely – Kansallinen säännöstö, jossa säädetään konkurssimenettelyn aloittamista edeltäneisiin verollisiin liiketoimiin liittyvän arvonlisäveron vähennyksen automaattisesta epäämisestä

Asiassa C-182/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Curtea de Apel Suceava (Suceavan ylioikeus, Romania) on esittänyt 30.3.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.4.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BE ja

DT

vastaan

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava,

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i,

Accer Ipurl Suceava, joka toimii BE:n tuomioistuimen asettamana selvitysmiehenä, ja

EP,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja N. Wahl, kolmannen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) ja tuomari F. Biltgen,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

—

Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane, R. I. Ha?ieganu ja A. Wellman,

—

Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja P. Carlin,

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) ja erityisesti sen 184–186 artiklan tulkintaa.

2

Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä BE, joka on konkurssiin asetettu yritys, ja DT, joka on kyseisen yrityksen osakas ja hallituksen jäsen, ja toisaalta Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Suceava (kansallisen verohallinnon Suceavan piirihallintoyksikkö, Romania), Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Ia?i (Ia?in alueellinen veroasioiden pääosasto (Romania) (jäljempänä molemmat yhdessä veroviranomaiset) ja Accer Ipurl Suceava, joka toimii tuomioistuimen asettamana BE:n selvitysmiehenä, ja EP ja joka koskee veroviranomaisten BE:n konkurssiin asettamisen jälkeen tekemää päätöstä oikaista joitakin BE:n ennen sen konkurssiin asettamista tekemiä arvonlisäveron vähennyksiä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainitaan niiden liiketoimien joukossa, joista on suoritettava arvonlisäveroa, verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset.

4

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.”

5

Edellä mainitun direktiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

6

Saman direktiivin 168 artiklassa 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;

b)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d)

arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e)

kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero."

7

Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

8

Kyseisen 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 tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

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

9

Mainitun direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Romanian oikeus

10

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jäljempänä verokoodeksi) 11 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Tässä koodeksissa tarkoitetun veron tai maksun määrän määrittämistä varten veroviranomaiset voivat olla ottamatta huomioon liiketointa, jolla ei ole taloudellista tavoitetta, tai luokitella liiketoimen uudelleen siten, että se ilmentää liiketoimen taloudellista sisältöä.

— —"

11

Verokoodeksin 148 §:ssä, jonka otsikko on "Vähennyskelpoisen veron oikaiseminen muiden palvelujen tai tavaroiden kuin tuotantotavaroiden hankinnan yhteydessä", säädetään seuraavaa:

"1. Siltä osin kuin sääntöjä, jotka koskevat tavaroiden luovuttamista tai palvelujen suorittamista itselle, ei voida soveltaa, alun perin tehtyä vähennystä oikaistaan seuraavissa tapauksissa:

a)

jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu

b)

jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia — —

c)

jos verovelvollinen menettää vähennysoikeuden irtaimeen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden, joita ei ole luovutettu, ja palveluiden, joita ei ole käytetty, osalta esimerkiksi siksi, että lainsäädäntöä on muutettu, toiminnan tarkoitusta on muutettu, tavarat tai palvelut on aluksi osoitettu käytettäväksi sellaisiin liiketoimiin, jotka oikeuttavat vähennykseen, ja myöhemmin sellaisiin liiketoimiin, jotka eivät oikeuta vähennykseen, tai että tavaroita puuttuu.

— —"

12

Verokoodeksin 149 §:ssä, jonka otsikko on "Tuotantotavaroihin liittyvän vähennyskelpoisen veron oikaiseminen", säädetään seuraavaa:

"— —"

2. Jos sääntöjä, jotka koskevat tavaroiden luovuttamista tai palvelujen suorittamista itselle, ei voida soveltaa, tuotantotavaroihin liittyvä vähennyskelpoinen vero oikaistaan 4 momentin a–d kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa – –

– –

4. Edellä 1 momentin d kohdassa tarkoitettu vähennyskelpoista veroa koskeva oikaisu tehdään:

a)

kun verovelvollinen käyttää tuotantotavaraa

1)

kokonaan tai osittain muihin tarkoituksiin kuin liiketoimintaan, lukuun ottamatta tavaroita, joiden hankinnan osalta vähennysoikeus on rajoitettu 50 prosenttiin – –

2)

liiketoimiin, jotka eivät oikeuta veron vähennykseen

3)

liiketoimiin, jotka oikeuttavat eri veron vähennykseen kuin siihen, joka on tehty alun perin

b)

jos vähennetyn veron laskemisessa käytetyissä määräytymistekijöissä on tapahtunut muutoksia

c)

jos tuotantotavara, jonka osalta oikeutta veron vähentämiseen on rajoitettu kokonaan tai osittain, on sellaisen liiketoimen kohteena, jonka osalta vero voidaan vähentää. Tavaroiden luovutuksen yhteydessä vähennettävän veron lisämäärä voi olla enintään kyseisen tavarantoiminnan luovutuksesta kannetun veron määrän suuruinen

d)

kun tuotantotavaraa ei enää ole olemassa – –

– –”

13

Maksukyvyttömyysmenettelyä koskevan lain nro 85/2006 (Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, jäljempänä maksukyvyttömyyslaki) 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

23. Konkurssimenettelyllä tarkoitetaan kaikkia velkoja koskevaa ja tasapuolista maksukyvyttömyysmenettelyä, jota sovelletaan velalliseen silloin kun velallisen varallisuus muutetaan rahaksi velkojen kattamista varten, minkä jälkeen velallinen poistetaan rekisteristä, johon se on merkitty.

— —”

14

Maksukyvyyttömyyslain 47 §:ssä säädetään seuraavaa:

”— —

7. Konkurssiin asettamisen jälkeen velallinen voi harjoittaa ainoastaan sellaista toimintaa, joka on välttämätöntä varallisuuden muuttamiseksi rahaksi.”

15

Maksukyvyyttömyyslain 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Selvittäjä muuttaa velallisen varallisuuden rahaksi valvovan tuomarin valvonnassa. Maksimoidakseen velallisen varallisuuden arvon selvittäjän on ryhdyttävä kaikkiin toimenpiteisiin myydäkseen omaisuuden sopivassa muodossa. Myynninedistämiskulut maksetaan velallisen varallisuudesta.

2. Rahaksi muuttamiseen ryhdytään välittömästi sen jälkeen, kun selvittäjä on saanut inventaarion tekemisen päätökseen ja esittänyt arviointikertomuksen. Omaisuus voidaan myydä yhtenä kokonaisuutena, kaikki yhdessä niiden toimintakunnon mukaan tai yksitellen. Velkojainkokous hyväksyy omaisuuden myyntitavan eli julkisessa huutokauppamenettelyssä tapahtuvan myynnin, suoramyyntin tai näiden molempien yhdistelmän selvittäjän ehdotuksesta. Selvittäjä esittää velkojainkokoukselle myös valitsemiensa myyntijärjestelyiden osalta kyseeseen tulevat myyntiehdot.

— —”

16

Maksukyvyyttömyyslain 123 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Konkurssissa saatavat maksetaan seuraavassa järjestyksessä:

1)

tässä laissa säädettyihin menettelyihin liittyvät verot, leimaverot ja muut kulut — —

— —”

Pääasia ja ennakoratkaisukysymys

17

BE, jonka osakas ja hallituksen jäsen DT on, on yhtiö, joka on harjoittanut arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa. Tribunalul Suceava (Suceavan alioikeus, Romania) määräsi 10.2.2015 antamallaan tuomiolla, että BE:n osalta oli aloitettava konkurssimenettely.

18

BE:n osalta suoritettiin sen konkurssiin asettamisen jälkeen verotarkastus, joka päättyi 26.11.2015

tehtyyn verotuspäätökseen. Tässä päätöksessä BE velvoitettiin muun muassa maksamaan 646259 Romanian leuta (RON) (n. 132000 euroa) sellaisia arvonlisäveron vähennyksiä, jotka BE oli tehnyt 20.5.2013 ja 13.2.2014 välisenä aikana, jolloin se harjoitti liiketoimintaa ja oli rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi, koskevien oikaisujen johdosta. Tämä summa muodostuu kauppatavaroiden ja kulutushyödykkeiden osalta tehdyistä 535409 RON:n (n. 109000 euroa) suuruisista vähennyksistä, tuotantohyödykkeiden osalta tehdyistä 55134 RON:n (n. 11400 euroa) suuruisista vähennyksistä ja kiinteistön vuokrasopimuksen osalta tehdyistä 55716 RON:n (n. 11600 euroa) suuruisista vähennyksistä.

19

BE:n ja DT:n tästä verotuspäätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin 22.1.2018 tehdyllä päätöksellä, koska veroviranomaiset katsoivat, että BE oli lopettanut liiketoiminnan harjoittamisen konkurssiin asettamishetkellä. Veroviranomaiset totesivat tältä osin, että koska tällaisen konkurssiin asettamisen johdosta käynnistetään omaisuuden selvitys- ja myyntimenettely velkojen takaisinmaksamiseksi, tämän menettelyn yhteydessä toteutetuilla toimilla ei ole itsessään taloudellista tarkoitusta. Edellä mainittujen viranomaisten mukaan sillä, että konkurssimenettelyn yhteydessä suoritetusta tavaroiden myynnistä on maksettu arvonlisäveroa, ei ole merkitystä.

20

Tribunalul Suceava hyväksyi pääasian valittajien 26.11.2015 tehdystä verotuspäätöksestä ja 22.1.2018 tehdystä oikaisuvaatuspäätöksestä nostaman kanteen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hyväksyi 18.6.2019 antamallaan tuomiolla veroviranomaisten kyseisen alioikeuden tuomiosta tekemän valituksen, joten BE on edelleen velvollinen maksamaan kyseisessä verotuspäätöksessä vahvistetun 646259 RON:n (n. 132000 euroa) suuruisen summan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvisti tässä yhteydessä veroviranomaisten valtion sisäisestä oikeudesta tekemän tulkin, jonka mukaan konkurssimenettelyn aloittamista on pidettävä sellaisenaan vähennysoikeuden lakkaamisen syynä, koska kyseisen menettelyn aikana suoritetuilla liiketoimilla ei ole taloudellista tarkoitusta.

21

Pääasian valittajat tekivät edellä mainitulle tuomioistuimelle purkuhakemuksen arvonlisäverodirektiivin rikkomisen perusteella.

22

Tältä osin pääasian valittajat väittävät muun muassa, että BE oli rekisteröity pätevästi arvonlisäverovelvolliseksi sekä ennen kyseisen yrityksen konkurssiin asettamista että konkurssimenettelyn aikana, joten konkurssimenettelyyn liittyvä toiminta eli kauppatavaroiden ja kiinteistöjen myynti sekä kiinteistöjen vuokraus kuuluivat arvonlisäveron soveltamisalaan, ja totesivat, että tämän veron kantamista oli jatkettu.

23

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on siis kysyttävä, sallitaanko unionin oikeudessa, että konkurssimenettelyn aikana suoritettujen liiketoimien katsotaan automaattisesti olevan vailla taloudellista tarkoitusta, mikä merkitsisi, että kyseisen menettelyn aloittaminen pakottaisi talouden toimijan oikaisemaan automaattisesti valtion hyväksi ennen kyseisen menettelyn aloittamista suoritetuista liiketoimista maksetun arvonlisäveron, ja näin olisi siitä huolimatta, että kyseinen toimija oli säilyttänyt sen osalta aloitetun konkurssimenettelyn aikana – kolmen viikon lyhyttä ajanjaksoa lukuun ottamatta – verovelvollisen ominaisuutensa ja että

konkurssimenettelyn yhteydessä suoritetusta esineiden myynnistä on maksettu arvonnäveroä.

24

Jos unionin tuomioistuin katsoisi, että tällainen automaattinen oikaiseminen on laillista ja unionin oikeuden mukaista, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää myös tarpeellisena selvittää, onko tällainen toimintatapa oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden.

25

Kyseinen tuomioistuin täsmentää vielä, että tässä tapauksessa likvidaatiomenettely on jo päättynyt ja että likvidaation aikana toteutettujen liiketoimien osalta ei lopulta saatu tehdä vähennyksiä.

26

Tässä tilanteessa Curtea de Apel Suceava (Suceavan ylioikeus, Romania) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [arvonnäverodirektiivi] sekä verotuksen neutraalisuutta, arvonnäveron vähennysoikeutta ja verokannon varmuutta koskevat periaatteet pääasian kaltaisissa olosuhteissa esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan talouden toimijaa koskevan konkurssimenettelyn aloittaminen johtaa automaattisesti ja ilman lisätarkastuksia arvonnäveron oikaisuun, jonka seurauksena kyseiseltä toimijalta evätään arvonnäveron vähennysoikeus konkurssiin asettamista edeltävien verollisten liiketoimien osalta ja talouden toimija määrätään maksamaan kyseinen vähennyskelpoinen arvonnävero? Onko suhteellisuusperiaate esteenä pääasian kaltaisissa olosuhteissa tällaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, kun otetaan huomioon asianomaiselle talouden toimijalle koituvat taloudelliset seuraukset ja tällaisen oikaisun lopullisuus?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

27

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonnäverodirektiivin 184–186 artiklaa 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 ja palveluista tekemänsä arvonnäveron vähennykset.

28

On palautettava mieleen, että arvonnäverodirektiivin 168 artiklassa oleva vähennysoikeus on arvonnäverojärjestelmän erottamaton osa eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. vastaavasti tuomio 18.3.2021, A. (Vähennysoikeuden käyttäminen), C-895/19, EU:C:2021:216, 32 kohta).

29

Arvonnäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetty oikaisujärjestelmä on osaltaan tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonnäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonnäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (ks. vastaavasti

tuomio 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, 27 kohta).

30

Yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä voidaan nimittäin 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. Silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (tuomio 9.7.2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, 21 kohta).

31

Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että veroviranomaiset ovat oikaisseet BE:n tekemiä arvonlisäveron vähennyksiä 20.5.2013–13.2.2014 hankittujen tavaroiden ja palvelujen osalta lähtien siitä, että BE:n kaltaisen yrityksen asettaminen konkurssiin lopettaa väistämättä sen liiketoiminnan. Ne väittivät tältä osin, että tällaisen konkurssiin asettamisen jälkeen toteutetut liiketoimet suoritetaan ainoastaan yrityksen velkojien hyväksi tulevaa yrityksen varallisuuden rahaksi muuttamista varten, joten näillä liiketoimilla ei ole taloudellista tarkoitusta.

32

Unionin tuomioistuin on jo todennut, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan, joka koskee arvonlisäveron alaisia liiketoimia, 1 kohdan a alakohdassa nimittäin säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta (tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24 ja 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33

Tästä seuraa, että siinä tapauksessa, että osoittautuu, että konkurssimenettelyn aloittamisen jälkeen liiketoimintaa ei ole enää mahdollista harjoittaa, konkurssimenettelyn aloittamisesta alkaen ei voi myöskään olla verollisia liiketoimia, joiden osalta vähennysoikeutta voidaan käyttää (ks. vastaavasti tuomio 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, 35 kohta), mikä johtaa vääjäämättä vähennysten oikaisemiseen niiden kansallisen oikeuden säännösten mukaisesti, joilla arvonlisäverodirektiivin 184–186 artikla on pantu täytäntöön.

34

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa kuitenkin epäilevänsä tämän tuomion 31 kohdassa tarkoitetun lähtökohdan, jonka mukaan talouden toimijan asettaminen konkurssiin lopettaa väistämättä sen liiketoiminnan, paikkansapitävyyttä.

35

Näin ollen on tutkittava, voidaanko liiketoiminnan katsoa lakanneen kyseisen talouden toimijan konkurssiin asettamisen takia, koska kansallisen oikeuden sääntöjen mukaan konkurssiin asettamisesta seuraa, että konkurssiin asettamisen jälkeen toteutetut liiketoimet voidaan enää suorittaa ainoastaan kyseisen toimijan velkojien hyväksi tulevaa kyseisen toimijan varallisuuden rahaksi muuttamista varten.

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa todetaan, että verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa määritellään liiketoiminnan käsite siten, että se kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan ja erityisesti liiketoimet, joissa on kyse aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisten 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 (tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Koska toimintaa on näin ollen 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 verovelvollisen 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.

Kuten Euroopan komissio on korostanut, tähän tulkintaan on lisäksi päädyttävä myös sen verotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulman valossa, jonka vastaista on erityisesti, että kahta kuluttajien kannalta samanlaista tai samankaltaista liiketoimea, jotka siis kilpailevat keskenään, kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, 32 kohta).

Vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen konkurssimenettelyn aloittaminen merkitsee tavallisesti asianomaisen yrityksen häviämistä, kyseinen yritys kilpailee kuitenkin muiden sen suoritusten kanssa samankaltaisia suorituksia toteuttavien verovelvollisten kanssa niin kauan kuin se jatkaa toimintaansa konkurssimenettelyn aikana, joten kyseessä olevia suorituksia on lähtökohtaisesti kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla.

Lisäksi vaikuttaa siltä – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkastuksesta muuta johdu –, että nyt käsiteltävässä asiassa BE on ollut konkurssimenettelyn aikana rekisteröityneenä verovelvolliseksi ja että veroviranomaiset ovat kantaneet arvonlisäveroa tämän menettelyn yhteydessä toteutetuista liiketoimista, mikä näyttää vahvistavan sen, että BE on tosiasiallisesti jatkanut liiketoimintaansa ja suorittanut verollisia liiketoimia sen konkurssiin asettamisesta huolimatta.

Tällaisessa tilanteessa ei voida olettaa, että konkurssimenettelyn aloittaminen olisi katkaissut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden ja kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön läheisen ja välittömän suhteen ja että kyseessä oleva verovelvollinen on velvollinen maksamaan vähennetyn arvonlisäveron määrän (ks. analogisesti tuomio 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, 46 kohta).

Lopuksi on todettava, että – toisin kuin Romanian hallitus on esittänyt – sillä, että asianomaisen verovelvollisen, joka on ensin liiketoiminnan jatkamisesta huolimatta joutunut oikaisemaan aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tekemänsä arvonlisäveron vähennykset konkurssiin asettamisen takia, on mahdollista hakea sen jälkeen kyseessä olevien summien palauttamista juuri sillä perusteella, että se on jatkanut konkurssimenettelyn aikana liiketoimintaansa, ei voida korjata sitä verovelvollisen vähennysoikeuden rajoitusta, joka seuraa tästä kansallisessa oikeudessa asetetusta oikaisuvelvollisuudesta.

Kuten myös komissio on todennut, se, että asianomaista yritystä vaaditaan oikaisupäätöksen jälkeen todella suorittamaan arvonlisävero, jonka väitetään kuuluvan sen maksettavaksi, on kyseisen yrityksen kannalta este ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiselle, koska se pakottaa kyseisen yrityksen sitomaan varat siihen saakka, kunnes veroviranomaiset palauttavat sille perusteettomasti maksetun arvonlisäveron, kun taas muut toimijat, joita ei ole asetettu konkurssiin, voivat käyttää näitä varoja liiketoimintaansa tarvitsematta suorittaa tällaista maksua (ks. analogisesti tuomio 9.11.2017, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, 44 kohta).

Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, 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 velkojien hyväksi, johtaa automaattisesti siihen, että kyseisen toimijan on oikaistava ennen konkurssiin asettamista hankkimistaan tavaroista ja 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.

Oikeudenkäyntikulut

Pääasian asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 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 velkojien hyväksi, johtaa automaattisesti siihen, että kyseisen toimijan on oikaistava ennen konkurssiin asettamista hankkimistaan tavaroista ja 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.

Allekirjoitukset

(*1) Oikeudenkäyntikieli: romania.