

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

14 päivänä kesäkuuta 2012 (1)

Asia C-234/11

TETS Haskovo AD

vastaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalneniето" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Ennakkoratkaisupyyntö – Administrativen Sad Varna (Bulgaria))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 185 ja 187 artikla – Vähennysten oikaiseminen rakennusten purkamisen perusteella

I Johdanto

1. Euroopan unionin yhteiselle arvonlisäverojärjestelmälle on tunnusomaista ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen. Jokaisen elinkeinonharjoittajan ostot vapautetaan tällä vähennyksellä verosta, mutta yleensä ainoastaan silloin, kun myös elinkeinonharjoittajan myynneistä kannetaan veroa. Unionin tuomioistuin kuvaa tätä seuraavasti: ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen.(2)
2. Mitä sen sijaan tapahtuu silloin, kun tämä ostojen ja myyntien välinen sidos katkeaa? Kun elinkeinonharjoittaja ei esimerkiksi voi luovuttaa edelleen ostamaansa tavaraa, koska varasto on palanut tai kaikki tavarat on varastettu?
3. Näitä kysymyksiä käsitellään vähennysten oikaisemista koskevissa unionin oikeuden säännöksissä, jotka ovat tämän ennakkoratkaisumenettelyn kohteena. Siinä ei onneksi ole kyse niin ikävistä tapahtumista kuin tulipalosta tai varkaudesta. Elinkeinonharjoittaja on pikemminkin ollut itse aloitteellinen ja purkanut useita rakennuksiaan tehdäkseen tilaa uudelle rakennukselle. Unionin tuomioistuimen on nyt otettava kantaa siihen, onko alun perin tehdyn vähennyksen oikaiseminen tarpeen tällaisessa tapauksessa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Pääasiassa riidanalaista ajankohtaa koskevat unionin oikeuden arvonlisäverosäännökset

sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY(3) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

5. Arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 luvun otsikko on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus". Sen 168 artiklassa asetetaan tältä osin muun muassa seuraavat edellytykset:

"Siltä osin kuin tavaroita – – 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 – –, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –"

6. Arvonlisäverodirektiivin X osaston 5 lukuun, jonka otsikko on "Vähennysten oikaiseminen", sisältyvät 184–192 artikla. Sen 184 artiklassa säädetään tältä osin yleisesti seuraavaa:

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

7. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa täsmennetään oikaisemisen perusteita seuraavasti:

"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. Arvonlisäverodirektiivin 187–191 artiklaan sisältyy erityissäännöksiä tuotantotavaroista (investointihyödykkeistä) tehtyjen vähennysten oikaisemisesta. Sen 187 artiklassa säädetään muun muassa seuraavaa:

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

– –

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 – –."

9. Arvonlisäverodirektiivin 19 artiklaan sisältyy lisäksi apportion verotuksellisia seurauksia koskeva seuraava erityissääntely:

”Jäsenvaltiot voivat – – osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.”

B *Bulgarian oikeus*

10. Bulgarian tasavalta on pannut arvonlisäverodirektiivin täytäntöön arvonlisäverolailla (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä Bulgarian arvonlisäverolaki).

11. Tehdyn vähennyksen oikaisemisesta säädetään Bulgarian arvonlisäverolain 79 §:ssä seuraavaa:

”_ _

(3) Rekisteröity henkilö, joka on vähentänyt arvonlisäveron valmistamiensa, ostamiensa, hankkimiensa taikka maahantuomiensa tavaroiden osalta kokonaan tai osittain, laskee ja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron vähennyksen suuruisen veron määrän, jos tavarat on tuhottu, niistä on todettu puuttuvan määriä tai tavarat on luokiteltu menetykseksi taikka niiden käyttötarkoitus on muuttunut eikä niiden uusi käyttötarkoitus enää oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

(4) Edellä 1 ja 3 momentissa tarkoitettu oikaisu on tehtävä sinä verotuskautena, jona kyseiset seikat ovat tapahtuneet, – –

– –

(6) Edellä 1 ja 3 momentista riippumatta verovelvollinen on velvollinen maksamaan sellaisten tavaroiden tai palvelujen osalta, jotka ovat – – investointihyödykkeitä, veromäärän, jonka suuruus on laskettava – – kaavan mukaan: – –.”

12. Vähennyksen oikaisemisen poikkeuksista säädetään Bulgarian arvonlisäverolain 80 §:ssä muun muassa seuraavaa:

”_ _

(2) Edellä 79 §:n 3 momentissa tarkoitettuja oikaisuja ei tehdä seuraavissa tapauksissa:

1. tuhoaminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat ylivoimaisesta esteestä, – –;
2. tuhoaminen, puuttuvat määrät tai hävikki, jotka johtuvat vioista tai onnettomuuksista, joiden osalta verovelvollinen voi osoittaa, etteivät ne ole tämän syyksi luettavia;

– –”

13. Bulgarian arvonlisäverolain 10 §:ssä säädetään lisäksi apportion seurauksista arvonlisäverotuksessa seuraavaa:

”(1) Tavarahan luovutuksena tai palvelun suorituksena ei pidetä sellaista tavarahan luovuttamista tai palvelun suorittamista luovutuksensaajalle, jonka suorittaa muutostilassa oleva henkilö, myyjä tai sijoittaja ja joka johtuu

— —

3. apportista kauppayhtiöön.

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa henkilöstä, joka vastaanottaa tavarat tai palvelut, tulee oikeudellinen seuraaja kaikkien niihin liittyvien tässä laissa tarkoitettujen oikeuksien ja velvollisuuksien osalta, mukaan lukien arvonlisäveron vähennysoikeus ja velvollisuus arvonlisäveron vähennyksen oikaisuun.”

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

14. Pääasian asianosaisten välinen oikeusriita koskee Bulgarian oikeuden mukaan perustetun TETS Haskovo AD -nimisen yhtiön (jäljempänä verovelvollinen) vuoden 2010 tammi- ja helmikuuta koskevan arvonlisäverovelan suuruutta.

15. Elokuussa 2008 verovelvollisen pääomaa päätettiin korottaa apportilla. Apporttiin kuului myös kolme energiantuotantorakennusta – jäähdytystorni, savupiippu ja eräs muu rakennus –, jotka verovelvollinen purki vuoden 2010 tammi- ja helmikuussa. Purkaminen liittyi kiinteistöllä sijaitsevan lämpövoimalaitoksen jälleenrakentamis- ja uudistamissuunnitelman toteuttamiseen. Purkamisen yhteydessä syntynyt romurauta myytiin arvonlisäverollisena.

16. Mainitut rakennukset omisti ennen apporttia Finans inzhenering AD (jäljempänä Finans inzhenering). Se oli ostanut rakennukset huhtikuussa 2008 Haskovon kunnalta ja käyttänyt tässä yhteydessä oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero. Myöhemmin purettuja rakennuksia koskevan vähennyksen määrä oli noin 1,5 miljoonaa Bulgarian leviä (BGN), mikä vastasi noin 767 000:tä euroa.

17. Bulgarian veroviranomaiset katsoivat, että rakennusten purkamisen vuoksi kyseinen vähennys on osittain oikaistava Bulgarian arvonlisäverolain 79 §:n 3 ja 6 momentin nojalla. Ne tekivät verotuspäätöksen, jonka mukaan verovelvollinen on Finans inzheneringin oikeudellisena seuraajana velvollinen maksamaan vuoden 2010 tammi- ja helmikuulta arvonlisäveroa yhteensä noin 1,3 miljoonaa BGN.

18. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistavana on verovelvollisen kyseisestä päätöksestä nostama kanne. Asian ratkaiseminen edellyttää sen mukaan sitä, että unionin tuomioistuin vastaa seuraaviin kysymyksiin:

”1) Miten direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohdan käsitettä 'omaisuuden tuhoutuminen' on tulkittava, ja ovatko tuhoamissyyt ja -olosuhteet merkityksellisiä omaisuuden hankinnan yhteydessä tehdyn verovähennyksen oikaisun kannalta?

2) Onko säännönmukaisesti toteen näytetty taloushyödykkeiden tuhoaminen, jonka yksinomaisena tarkoituksena on uusien, modernimpien samaan tarkoitukseen käytettävien taloushyödykkeiden luominen, ymmärrettävä direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttumiseksi?

3) Onko direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava niin, että siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus säätää oikaisun tekemisestä omaisuuden tuhoamisen yhteydessä silloin, jos sen hankinnan yhteydessä ei ole suoritettu täysimääräistä maksua tai on suoritettu osittainen maksu?

4) Onko direktiivin 2006/112 185 artiklan 1 ja 2 kohtaa tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa arvonlisäverolain 79 §:n 3 momentin ja 80 §:n 2 momentin 1 kohdan kaltainen

kansallinen säännöstö, jossa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisusta sellaisen omaisuuden tuhoamistapauksissa, jonka hankinnan yhteydessä perusmäärä ja laskettu vero on maksettu täysimääräisesti, ja jossa arvonlisäverovähennyksen oikaisun tekemättä jättämiselle asetetaan muu edellytys kuin maksu?

5) Onko direktiivin 2006/112 185 artiklan 2 kohtaa tulkittava niin, että siinä suljetaan pois arvonlisäverovähennyksen oikaisumahdollisuus sellaisessa rakennusten purkamistapauksessa, jonka ainoa tavoite on se, että kyseisten rakennusten tilalle rakennetaan uusia, modernimpia rakennuksia, joilla on sama käyttötarkoitus kuin puretuilla ja joita käytetään arvonlisäverovähennykseen oikeuttavien liiketoimien suorittamiseen?”

IV Oikeudellinen arviointi

19. Ennakkoratkaisukysymysten taustalla on se, että Bulgarian arvonlisäverolain 10 §:n 1 momentin 3 kohdan ja 2 momentin nojalla verovelvollinen, jonka vähennys oikaistiin, on vähennysoikeutta alun perin käyttäneen Finans inzheneringin oikeudellinen seuraaja. Tutkin ennakkoratkaisukysymyksiä tämän oikeustilan pohjalta.

20. Tässä yhteydessä on kuitenkin nähdäkseni tarpeen huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan nojalla jäsenvaltiot voivat antaa tällaista toiminnan jatkamista koskevaa sääntelyä ainoastaan siinä tapauksessa, että varallisuuskokonaisuus siirretään kokonaan tai osittain. Kyseistä säännöstä edeltäneen kuudennen direktiivin(4) 5 artiklan 8 kohdasta unionin tuomioistuin on todennut, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron on tulkittava tarkoittavan ainoastaan siirtoa, joka käsittää liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai osan yrityksestä, joka voi harjoittaa itsenäistä taloudellista toimintaa, mutta joka *ei* kata pelkkää omaisuuden luovutusta.(5) Ennakkoratkaisupyynnön sisältyvistä tiedoista ei voida päätellä, täytyvätkö nämä edellytykset pääasiassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on sen vuoksi tarvittaessa tutkittava, voidaanko Bulgarian arvonlisäverolain 10 §:n 1 momentin 3 kohtaa ja 2 momenttia soveltaa pääasiassa arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan kanssa yhteensopivalla tavalla.

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt viisi kysymystä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan tulkinnasta. Kysymyksiä on nähdäkseni tarkoituksenmukaista tutkia muutetussa järjestyksessä, joka vastaa kyseisen säännöksen systematiikkaa. Tarkastelen arvonlisäverodirektiivin tulkinnan yhteydessä myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka koskee kuudetta direktiiviä, joka on lähinnä ainoastaan laadittu uudelleen nykyisin voimassa olevalla arvonlisäverodirektiivillä.

A Toinen kysymys: oikaisumekanismin soveltaminen

22. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan rakenteen mukaisesti on aluksi vastattava toiseen kysymykseen, joka koskee mainitun artiklan 1 kohtaa ja siten oikaisumekanismin lähtökohtaista sovellettavuutta. Tällä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko säännönmukaisesti toteen näytetty taloushyödykkeiden tuhoaminen, jonka yksinomaisena tarkoituksena on uusien, modernimpien samaan tarkoitukseen käytettävien taloushyödykkeiden luominen, lähtökohtaisesti vähennyksen oikaisemiseen oikeuttava tapaus.

1. Tuotantotavaroita koskeva erityissäännöstö

23. Toiseen kysymykseen vastattaessa on ensinnäkin otettava huomioon, että arvonlisäverodirektiivin 187–191 artiklassa säädetään ”tuotantotavaroita” koskevasta erityissäännöstöstä.(6) Mainituissa säännöksissä tarkoitettut tuotantotavarat ovat tavaroita, joita

käytetään pidemmän aikaa ja joiden hankintamenot poistetaan.(7) Rakennukset ovat klassinen esimerkki tuotantotavaroista, joten mainittuja säännöksiä voidaan soveltaa käsiteltävään asiaan.

24. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään tuotantotavaroiden yhteydessä kunakin vuonna tehtävästä oikaisusta. Säännöksen toisen alakohdan nojalla oikaisu perustuu ”seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu”. Vähennysoikeus on siten määritettävä uudelleen oikaisukauden kullekin vuodelle. Jos vähennysoikeutta ei jonakin vuonna ole, arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla oikaistaan ja siten maksetaan takaisin viidennes hankintavuonna vähennetystä arvonlisäverosta. Vähennysoikeuden olemassaolo tarkistetaan vuosittain oikaisukauden loppuun asti.

25. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdassa tuotantotavaroiden yhteydessä säädetty vähennysoikeuden jatkuva määrittäminen oikaisukauden aikana vastaa edellytyksiä, jotka on asetettu saman direktiivin 185 artiklan 1 kohdan ja 184 artiklan oikaisuperusteissa. Molemmissa tapauksissa oikaisumekanismin soveltaminen edellyttää alun perin myönnetyn vähennyksen tai vähennyksen määräytymistekijöiden muuttumista myöhemmin. Tätä varten on kulloinkin määritettävä myöhemmän vähennysoikeuden olemassaolo. Näin ollen ei ole tarpeen tutkia, säädetäänkö 187 artiklassa itsenäisesti tuotantotavaroita koskevan oikaisumekanismin soveltamisesta vai edellyttääkö se puolestaan 185 artiklan 1 kohdan tai 184 artiklan oikaisuperusteiden soveltamista. Vähennysoikeudessa täytyy joka tapauksessa tapahtua myöhemmin muutos, jotta tuotantotavaroita koskevaa oikaisumekanismia voidaan lähtökohtaisesti soveltaa.

26. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa ei – kuten ei myöskään 185 artiklan 1 kohdassa tai 184 artiklassa – tosin säädetä nimenomaisesti, miten myöhempi vähennysoikeus on määritettävä kunakin oikaisukauden vuonna. Arvonlisäverodirektiivin X osaston 1 lukuun kuuluvissa 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetään ainoastaan vähennysoikeuden syntymisestä, siis sitä vuotta koskevasta oikeudesta, jona tuotantotavara hankittiin. Näitä säännöksiä on nähdäkseni kuitenkin sovellettava analogisesti vähennysoikeuden määrittämiseksi kunakin vuonna.

27. Analogisen soveltamisen yhteydessä on vähennysoikeuden tutkintaa hieman mukautettava. Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklassa asetetaan vähennysoikeuden syntymisen edellytykseksi, että tavaraa käytetään verollisiin liiketoimiin. Oikeuden syntymishetkellä ei kuitenkaan voida yleensä todeta, käytetäänkö tuotantotavaraa *tosiasiallisesti* tällaisiin tarkoituksiin. Arvonlisäverodirektiivin 167 ja 63 artiklan nojalla vähennysoikeus nimittäin syntyy lähtökohtaisesti jo silloin, kun tavara luovutetaan verovelvolliselle.(8) Tavaraa käytetään tosiasiallisesti verollisiin liiketoimiin väistämättä vasta sen jälkeen. Vähennysoikeuden syntymisen kannalta ratkaisevaa on sen vuoksi lähtökohtaisesti pelkästään objektiivilla seikoilla todistettu käytön *tarkoitus*.(9)

28. Vähennyksen oikaisemiseksi voidaan sitä vastoin tarkastella jälkikäteen tavarán *tosiasiallista* käyttöä. Tällaisen tarkastelun perusteella on sitten määritettävä vähennysoikeus oikaisukauden kunakin vuonna. Tämä menettelytapa vastaa vähennyksen oikaisun tarkoitusta. Erityisesti verovelvollisen hankkimien tuotantotavaroiden tapauksessa on nimittäin tarkoitus taata, että ostoihin sisältyvän veron vähentäminen heijastaa läheisesti tuotantotavaran jatkuvaa käyttämistä verollisiin liiketoimiin.(10)

2. Tammi- ja helmikuuta 2010 koskevan vähennysoikeuden muuttuminen

29. Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan nojalla oikaisu on tehtävä käsiteltävässä asiassa vain, jos rakennusten purkaminen on muuttanut tammi- ja helmikuuta 2010 koskevaa vähennysoikeutta. Näin olisi arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdan nojalla silloin, jos

rakennuksia ei purkamisen myötä olisi enää käytetty verollisiin liiketoimiin tammi- ja helmikuussa 2010.

a) Suoraa ja välitöntä yhteyttä koskeva arviointiperuste

30. Unionin tuomioistuimien ei tarkastele ensimmäistä kertaa kysymystä siitä, milloin kyseessä on katsottava olevan mainitussa säännöksessä tarkoitettu käyttö verollisiin liiketoimiin. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan se edellyttää, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa suora ja välitön yhteys.(11)

31. Kyseinen vaatimus koskee tähänastisen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä tavaroita että palveluja, jotka verovelvollinen on hankkinut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa.(12) Viimeksi asiassa Eon Aset Menidjmont antamassaan tuomiossa unionin tuomioistuin on todennut, että tavaran tai palvelun käyttäminen yrityksen liiketoimintaan koskeva kriteeri vaihtelee sen mukaan, onko kyse palvelun vai investointitavaran hankinnasta, ja edellyttänyt suoraa ja välitöntä yhteyttä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin enää vain palvelujen hankinnan yhteydessä.(13) Tavaroiden hankinnan osalta unionin tuomioistuin ei nähdäkseen ole kuitenkaan poikennut tähänastisesta oikeuskäytännöstään. Unionin tuomioistuimen mainitussa asiassa tekemä eriyttäminen perustui nimittäin selvästikin siihen, että palveluita käytetään alun alkaenkin osittain liiketoimintaan ja osittain yksityisiin tarkoituksiin. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tähän alaan liittyy erityispiirteitä, jotka voivat antaa aiheutta tällaiseen eriyttämiseen(14) mutta jotka eivät ole merkityksellisiä käsiteltävän asian kannalta.

32. Unionin tuomioistuimen vaatima suora ja välitön yhteys edellyttää vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan myös sitä, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hankintakulut muodostavat osan verollisten myyntitoimien hinnasta.(15) Unionin tuomioistuin on lisäksi selventänyt, että näihin kuuluvat myös aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet, joiden on katsottava olevan osa verovelvollisen yleiskuluja. Tällaisten aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien kohdalla vaadittu yhteys ei kohdistu tiettyihin myyntiliiketoimiin vaan verovelvollisen koko liiketoimintaan, toisin sanoen kaikkiin sen myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteuttamiin liiketoimiin.(16)

33. Myös näitä unionin tuomioistuimen vähennysoikeuden syntymiselle asettamia vaatimuksia on tietyllä tapaa mukautettava vähennyksen oikaisemisen yhteydessä. Kuten edellä on esitetty,(17) oikaisukauden kutakin vuotta koskeva vähennysoikeus on määritettävä arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla yleensä tuotantotavaran *tosiasiallisen* käytön perusteella. Unionin tuomioistuimen edellyttämän yhteyden on tässä tapauksessa oltava tuotantotavaran tosiasiallisen käytön ja verollisten myyntiliiketoimien välillä. Yhteys aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettuun liiketoimeen, siis tuotantotavaran hankintaan, on merkityksellinen ainoastaan vähennysoikeuden syntymisen kannalta, koska tuotantotavaraa ei tuolloin vielä käytetä tosiasiallisesti.

34. On selvää, ettei näitä unionin tuomioistuimen abstrakteja ohjeita ole yksinkertaista noudattaa yksittäistapauksessa. Unionin tuomioistuin on jo varhaisessa vaiheessa itsekin huomauttanut, ettei vähennyksen edellyttämää vaihdannan aikaisemmassa toteutettujen liiketoimien ja sen myöhemmässä vaiheessa toteutettujen liiketoimien välistä yhteyttä voida kuvata abstraktisti tarkemmin, kun otetaan huomioon taloudellisen toiminnan monimuotoisuus. Sen vuoksi on lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen asiana soveltaa suoran ja välittömän yhteyden arviointiperustetta kunkin käsiteltävänä olevan asian tosiseikkoihin.(18)

b) Soveltaminen käsiteltävässä asiassa

35. Edellä todetusta huolimatta voidaan nähdäkseni katsoa, että nyt käsiteltävän kaltaisessa asiassa tammi- ja helmikuuhun 2010 ajoittuvan rakennusten käytön ja verollisten myyntiliiketoimien välillä on suora ja välitön yhteys.

36. Tämä on seurausta ensinnäkin jo siitä seikasta, että rakennusten purkamisen yhteydessä saatu romurautaa myytiin arvonlisäverollisena. Tältä osin suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo on kaiketi helppo todeta. Lisäksi rakennusten, jotka sisälsivät romurautaa, hankintakulut muodostavat kiistatta osan niiden myyntihinnasta. Tämän toteamuksen kannalta on merkityksetöntä, että purettujen rakennusten ostohinta tai niille apportun yhteydessä määritetty arvo ylittää ilmeisesti huomattavasti romuraudasta saadut tulot. Vähennysoikeus ei nimittäin määräydy verovelvollisen taloudellisen menestyksen perusteella.

37. Edellä esitetyn kanssa ei myöskään ole ristiriidassa se, että rakennukset ”tuhottiin” purkamalla, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin asian ilmaisee. Rakennuksen purkaminen ja siinä yhteydessä syntyneen romuraudan taloudellinen hyödyntäminen on eräänlaista tavarankäyttöä verovelvollisen tuotantoprosessissa. Kuten myös komissio on korostanut, tavarankäyttö on arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun käytön aivan tavallinen muoto. Vastaavasti unionin tuomioistuin on vähennyksen oikaisun yhteydessä katsonut, ettei kyse ole nykyisin arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta muutoksesta, mikäli palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset on kulutettu täysin liiketoiminnan piirissä.(19)

38. Suora ja välitön yhteys voi olla myös tammi- ja helmikuussa 2010 tehdyn rakennusten purkamisen ja myöhemmin verotettujen energiapalvelujen välillä. Tämä pätee erityisesti, kun otetaan huomioon, että purettavat rakennukset ostettiin ilmeisesti yhdessä tontin ja muiden rakennusten kanssa. Kiinteistöjen yhteishankinta kuuluu puolestaan kiistatta kyseisellä tontilla myöhemmin tuotettavien energiapalvelujen hinnan muodostaviin kustannuksiin. Olen yhtä mieltä komission kanssa siitä, ettei joidenkin rakennusten purkaminen muuta tätä mitenkään ainakaan siinä tapauksessa, että se tehdään laitoksen uudistamisen yhteydessä, kuten käsiteltävässä asiassa. Rakennusten hankinnan ja purkamisen tarkoituksena on siten viime kädessä tarjota energiapalveluja, jotka ovat verollisia myyntiliiketoimia.

39. On myös merkityksetöntä, saadaanko lämpövoimalaitoksen jälleenrakentaminen menestyksekkäästi päätökseen ja tarjotaanko energiapalveluja tosiasiallisesti. Oikeuskäytännön mukaan vähennysoikeus koskee nimittäin lähtökohtaisesti myös sellaisen taloudellisen toiminnan valmisteluvaihetta, jossa ei koskaan päästä liiketoimien toteuttamisvaiheeseen. Valmistelevien toimien yhteydessä käytetty vähennysoikeus säilyy, vaikka suunniteltu taloudellinen toiminta ei johtaisi verotettavien liiketoimien toteuttamiseen.(20)

40. Käsiteltävässä asiassa purettuihin rakennuksiin liittyvä vähennysoikeus koskisi näin ollen myös tammi- ja helmikuuta 2010, joten oikaisumekanismia ei ensi arviolta voitaisi soveltaa. Huomauttaisin myös, että siinä tapauksessa – arvonlisäverodirektiivin 188 artiklan 1 kohtaa analogisesti sovellettaessa – vähennyksen oikaisua ei voitaisi tehdä myöskään muun oikaisukauden osalta.

3. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu tuhoutuminen

41. Tätä päätelmää ei kyseenalaista se, että arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla saman artiklan 1 kohdassa säädettyä vähennyksen oikaisua ei

suoriteta ”asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta”. Tästä säännöksestä voitaisiin nimittäin päätellä, että tavaran tuhoutuessa on lähtökohtaisesti tehtävä arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 1 kohdassa säädetty oikaiseminen, koska muutoin mainitun artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ei olisi tarvinnut säätää poikkeuksesta tätä tapausta varten.

42. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen tutkia, voidaanko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklaa ylipäätään soveltaa tuotantotavaroihin. Tämä voisi olla kyseenalaista, koska arvonlisäverodirektiivin 187–191 artiklaan sisältyy tuotantotavaroita koskevia erityissäännöksiä, joissa asetetaan omia edellytyksiä oikaisemiselle, ja sen 186 ja 189 artiklaan sisältyy erillisiä ja erisisältöisiä jäsenvaltioiden valtuuksia, jotka liittyvät vastaavasti 184 ja 185 artiklaan sekä 187 ja 188 artiklaan.

43. Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa käytettyä tuhoutumisen käsitettä voidaan joka tapauksessa tulkita siten, että se käsittää pelkästään sellaisen tavaroiden tuhoutumisen, joka ei liity verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. Jos tavara esimerkiksi tuhoutuu vahingossa tai se tuhotaan verovelvollisen yksityisiin tarkoituksiin, arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan oikaisumekanismia voidaan nähdäkseni lähtökohtaisesti soveltaa.

4. Väärinkäyttö

44. Lopuksi haluan tarkastella vielä väärinkäyttösyytöstä, jonka Bulgarian hallitus ja verohallinto ovat esittäneet ainakin implisiittisesti käsiteltävässä asiassa. On totta, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka unionin arvonlisäverolainsäädännössä on tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan.(21) Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan veroviranomaiset voivat taannehtivasti vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista, jos verovelvollinen on ainoastaan väittänyt aikovansa harjoittaa tiettyä liiketoimintaa.(22) Vähennysoikeus voidaan myös evätä verovelvolliselta, jos liiketoimissa, joihin vähennysoikeus perustuu, on kyse väärinkäytöstä. Tämä edellyttää muun muassa, että arvonlisäverolainsäädännön soveltamisen seurauksena on sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi sovellettavien säännösten tavoitteen vastaista.(23)

45. Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimella ei ole kuitenkaan tiedossaan mitään sellaisia seikkoja, joihin arvonlisäveroa koskeva väärinkäyttösyytös voitaisiin perustaa. Verovelvollinen on tehnyt taloudellisessa toiminnassaan investointipäätöksiä, joiden tarkoitusta arvonlisäverolainsäädännössä ei lähtökohtaisesti pidä kyseenalaistaa. Myöhemmin purettujen rakennusten hankintaa koskevan vähennysoikeuden säilyminen vastaa tätä taustaa vasten vakiintunutta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta.(24)

46. Vähennysoikeuden säilyminen käsiteltävässä asiassa on myös oikaisumekanismin tavoitteiden mukaista. Oikaisumekanismilla on nimittäin yhtäältä tarkoitus välttää se, että verovelvollinen saisi perusteetonta etua loppukuluttajaan nähden.(25) Tällaista etua ei ole nähtävissä käsiteltävässä asiassa, koska verovelvollinen ei voi käyttää rakennuksia purkamisen jälkeen yksityisiin tarkoituksiin. Toisaalta oikaisumekanismin tarkoituksena on taata ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen ja myynneistä tehtävän arvonlisäveron suorituksen välinen yhteys.(26) Tätä yhteyttä olen jo käsitellyt edellä.(27)

47. Kokonaan toinen kysymys on se, oliko rakennuksille apportin yhteydessä määritetty arvo oikea. Voidaan kysyä, onko noin 8,9 miljoonaa BGN oikeansuuruinen arvo sellaisille rakennuksille, jotka vähän myöhemmin puretaan, minkä seurauksena on tehtävä vastaavansuuruinen poisto. Tässä on kuitenkin kyse korkeintaan puhtaasti liikevoiton verotukseen liittyvästä ongelmasta.

48. Arvonlisäveron kannalta tämä kysymys on sitä vastoin merkityksetön. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veron perusteen ja siten myös vähennyksen suuruuden määrittämisessä ratkaiseva on nimittäin tosiasiallisesti saatu vastasuoritus eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo.(28) Vaikka verovelvollinen on siis maksanut objektiivisesti tarkasteltuna liian korkean hinnan tavarasta, tämä ei vaikuta sille myönnettävän vähennyksen määrään.

5. Välipäätelmä

49. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan nojalla tuotantotavaroiden tuhoaminen, jonka tarkoituksena on uusien, modernimpien samaan tarkoitukseen käytettävien hyödykkeiden luominen, ei johda vähennyksen oikaisemiseen, jos tuhoamisessa on kyse direktiivin 168 artiklassa tarkoitetusta käytöstä verollisiin liiketoimiin.

B Neljäs kysymys: kansallisen säännösten yhteensopivuus

50. Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan kanssa ristiriidassa kansallinen säännöstö, jossa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisusta sellaisen omaisuuden tuhoamistapauksissa, jonka hankinnan yhteydessä perusmäärä ja laskettu vero on maksettu täysimääräisesti, ja jossa asetetaan arvonlisäverovähennyksen oikaisun tekemättä jättämiselle muu edellytys kuin maksu.

51. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamastani vastauksesta ilmenee, ettei tuotantotavaran tuhoaminen johda arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan nojalla oikaisumekanismin soveltamiseen, jos tuhoamisessa on kyse direktiivin 168 artiklassa tarkoitetusta käytöstä verollisiin liiketoimiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että kansallinen säännöstö, jossa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisusta tuotantotavaroiden tuhoamistapauksissa riippumatta siitä, onko kyse verollisiin liiketoimiin käytöstä, on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ja 168 artiklan vastainen.

C Muut ennakkoratkaisukysymykset

52. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen ja neljänteen kysymykseen ehdottamieni vastausten perusteella muihin ennakkoratkaisukysymyksiin ei ole tarpeen vastata. Ensimmäinen, kolmas ja viides ennakkoratkaisukysymys koskevat arvonlisäverodirektiivin 185 artiklan 2 kohdan, jossa säädetään poikkeuksista oikaisuvelvoitteeseen, tulkintaa. Näihin kysymyksiin annettava vastaus on merkityksellinen pääasiassa ilmeisesti ainoastaan siinä tapauksessa, että oikaisumekanismia voidaan lähtökohtaisesti soveltaa. Kuten olen edellä jo todennut,(29) näin ei nähdäkseni kuitenkaan ole käsiteltävässä asiassa.

V Ratkaisuehdotus

53. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Administrativen Sad Varnan ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

1) Arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että tuotantotavaroiden tuhoaminen, jonka tarkoituksena on uusien, modernimpien samaan tarkoitukseen käytettävien

hyödykkeiden luominen, ei johda vähennyksen oikaisemiseen, jos tuhoamisessa on kyse direktiivin 168 artiklassa tarkoitetusta käytöstä verollisiin liiketoimiin.

2) Kansallinen säännöstö, jossa säädetään arvonlisäverovähennyksen oikaisusta tuotantotavaroiden tuhoamistapauksissa riippumatta siitä, onko kyse käytöstä verollisiin liiketoimiin, on arvonlisäverodirektiivin 187 artiklan 2 kohdan ja 168 artiklan vastainen.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-3039, 24 kohta).

3 – EUVL L 347, s. 1.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

5 – Ks. asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003 (Kok., s. I-14393, 40 kohta); asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413, 37 kohta) ja asia C-444/10, Schriever, tuomio 10.11.2011 (Kok., s. I-11071, 24 kohta).

6 – Ks. asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005 (Kok., s. I-11087, 55 kohta).

7 – Ibid.

8 – Ks. asia C-153/11, Klub, tuomio 22.3.2012, 36 kohta.

9 – Ks. vireillä olevassa asiassa C-334/10, X, 1.3.2012 esittämäni ratkaisuehdotus, 81 kohta.

10 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Centralan Property, tuomion 77 kohta.

11 – Ks. asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok., s. I-983, 19 kohta); asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok., s. I-4177, 24 kohta); asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001 (Kok., s. I-1361, 26 kohta); asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok., s. I-6663, 29 kohta); asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1599, 26 kohta); asia C-255/02, Halifax ym., tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1609, 79 kohta); asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007 (Kok., s. I-1315, 23 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia SKF, tuomion 57 kohta.

12 – Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Midland Bank, tuomion 20 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia SKF, tuomion 57 kohta.

13 – Asia C-118/11, tuomio 16.2.2012, 45 ja 46 kohta.

14 – Ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Eon Aset Menidjmont, tuomion 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia X, ratkaisuehdotuksen 23 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

15 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Midland Bank, tuomion 30 kohta; asia Abbey National, tuomion 28 kohta; asia Cibo Participations, tuomion 31 kohta ja asia Investrand, tuomion 23 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia SKF, tuomion 57 ja 60 kohta ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Eon Aset Menidjmont, tuomion 48 kohta.

16 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Midland Bank, tuomion 31 kohta; asia Abbey National, tuomion 35 kohta; asia Cibo Participations, tuomion 33 kohta ja asia Investrand, tuomion 24 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 5 mainittu asia SKF, tuomion 58 kohta ja edellä

alaviitteessä 13 mainittu asia Eon Aset Menidjmont, tuomion 47 kohta.

17 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 27 ja 28 kohta.

18 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Midland Bank, tuomion 25 kohta ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia SKF, tuomion 63 kohta.

19 – Ks. yhdistetyt asiat C-322/99 ja C-323/99, Fischer ja Brandenstein, tuomio 17.5.2001 (Kok., s. I-4049, 91 kohta).

20 – Ks. asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok., s. I-857, 20 kohta) ja edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Fini H, tuomion 22 kohta.

21 – Ks. asia C-504/10, Tanoarch, tuomio 27.10.2011 (Kok., s. I-10853, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Klub, tuomion 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

23 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Halifax ym., tuomion 74 kohta ja edellä alaviitteessä 21 mainittu asia Tanoarch, tuomion 52 kohta.

24 – Ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok., s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta) ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Klub, tuomion 35 kohta.

25 – Asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8297, 35 kohta).

26 – Ibid., tuomion 36 kohta.

27 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

28 – Ks. mm. asia 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, tuomio 5.2.1981 (Kok., s. 445, Kok. Ep. VI, s. 23, 13 kohta) ja asia C-588/10, Kraft Foods Polska, tuomio 26.1.2012, 27 kohta.

29 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat.