



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

13 päivänä kesäkuuta 2013*

Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Direktiivi 2006/112/EY — 9 artiklan 1 kohta —
Verovelvollisen käsite — Luonnollinen henkilö — Verollinen palvelun suoritus —
Satunnainen suoritus — Kyseisellä suorituksella ei ole yhteyttä rekisteröityyn arvonlisäverolliseen
ammattitoimintaan — Yksityinen ulosottomies

Asiassa C-62/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad – Varna (Bulgaria) on esittänyt 1.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.2.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Galin Kostov

vastaaan

Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja J.-J. Kasel,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenään S. Zlateva,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinään E. Petranova ja T. Ivanov,
- Romanian hallitus, asiamiehenään R.-H. Radu, avustajinaan consilier R.-I. Munteanu ja consilier I. Bara,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja V. Savov,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.2.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee arvonlisäverovelvollisen käsitteen tulkintaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) järjestelmässä.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Galin Kostov ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja) (jäljempänä Direktor) ja joka koskee verotuspäätöstä, joka koskee toimeksiantosopimukseen liittyviä liiketoimia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

--

- c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--"

- 4 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. '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.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden lisäksi verovelvollisena pidetään myös henkilöä, joka satunnaisesti suorittaa uuden kulkuneuvon luovutuksen siten, että myyjä, hankkija tai joku näiden puolesta lähettää tai kuljettaa kulkuneuvon hankkijalle jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, mutta kuitenkin yhteisön alueen sisällä."

5 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

- a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;
- b) rakennusmaan luovutus.”

6 Kyseisen direktiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

--

- c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

--”

Bulgarian oikeus

7 Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) nojautuu seuraaviin arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) säännöksiin.

8 ZDDS:n 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisävero on suoritettava:

- 1. kaikista vastikkeellisista, veronalaisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista

--”

9 ZDDS:n 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

(2) Itsenäisenä liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta, mukaan lukien itsenäisen ulosottomiehen tai notaarin toiminta. Itsenäisenä liiketoimintana pidetään myös kaikkea sellaista toimintaa, jota vastikkeellisesti harjoitetaan järjestelmällisesti tai ammattimaisesti, mukaan lukien aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. --”

10 ZDDS:n 6 §:n 2 momentin 4 kohdassa määritellään tavaroiden luovutus ”tavaran tosiasialliseksi antamiseksi henkilön, joka toimii omissa nimissään ja kolmannen henkilön lukuun, käyttöön”.

- 11 ZDDS:n 8 §:n mukaan kyseisessä laissa tarkoitettulla palvelulla tarkoitetaan kaikkea, jolla on arvo ja joka eroaa tavarasta sekä liikkeessä olevasta rahasta ja ulkomaanvaluutoista, joita käytetään maksuvälineinä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 12 Kostov harjoittaa Bulgariassa yksityisen ulosottomiehen ammattia itsenäisenä ammatinharjoittajana. Hänet on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi ZDDS:n 96 §:n 1 momentin nojalla.
- 13 Kostov teki 13.11.2008 Bon Marin AD:n (jäljempänä Bon Marin) kanssa toimeksiantosopimuksen (jäljempänä sopimus). Kyseisen sopimuksen mukaan Kostov sitoutui esittämään Bon Marinin edustajana tarjouksia kolmessa huutokauppamenettelyssä, jotka koskevat kolmea osittain rakennettua valtion omistamaa yksityisoikeudellista kiinteistöä, joita puolustusministeriö hoitaa ja joiden pinta-ala on noin 40 000 m². Hän sitoutui myös siinä tapauksessa, että kiinteistöt huutokaupattaisiin hänelle, siirtämään Bon Marinille omistusoikeuden kyseisiin kiinteistöihin.
- 14 Toimeksiantaja, Bon Marin, sitoutui tarjoamaan sopimuksessa määrättyjä ostoja varten tarvittavat taloudelliset resurssit, hankkimaan omistusoikeuden Kostovin toimeksiantonsa yhteydessä hankkimiin kiinteistöihin ja maksamaan hänelle 50 000 Bulgarian levin (BGN) (noin 25 500 euroa) suuruiseksi sovittun korvauksen.
- 15 Kyseinen korvaus maksettiin sopimuksen allekirjoituspäivänä; kyseisessä sopimuksessa määrättiin myös, että Kostov saa pitää kyseisen korvauksen, jos tarjoukset eivät menesty.
- 16 Kostov hankki toukokuussa 2009 valtiolta sopimuksessa mainittujen kiinteistöjen omistusoikeuden.
- 17 Bon Marin siirsi 30.6.2009 toimeksisaajan suostumuksella Bleyk Siy Kepital EOOD:lle kaikki sopimukseen perustuvat oikeutensa ja velvoitteensa.
- 18 Arvonlisäveroa koskeva riita-asia sai alkunsa Varnan kaupungin toimivaltaisen verotarkastusviraston veronoikaisupäätöksestä. Kyseisen päätöksen mukaan Kostov oli saanut 50 000 BGN:n suuruisen korvauksensa ZDDS:n 12 §:ssä tarkoitettusta verollisesta palvelujen suorituksesta, oli suorittanut palvelut arvonlisäverovelvollisena ja hänen oli siis maksettava arvonlisävero kyseisestä summasta.
- 19 Hallinnon sisäisen valituksen seurauksena Direktor vahvisti veronoikaisupäätöksen.
- 20 Kostov nosti kyseisestä Direktorin päätöksestä kanteen ja väitti, että hän oli suorittanut palveluja satunnaisesti eikä tällä ollut yhteyttä hänen yksityisenä ulosottomiehenä itsenäisesti harjoittamaansa liiketoimintaan, joka oli ainoaa liiketoimintaa, jonka osalta hän oli rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.
- 21 Tässä tilanteessa Administrativen sad – Varna päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko luonnollista henkilöä, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi yksityisenä ulosottomiehenä toimimisen vuoksi, pidettävä [arvonlisävero]direktiivin – – 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena ja onko hän velvollinen maksamaan arvonlisäveroa [arvonlisävero]direktiivin – – 193 artiklan mukaisesti sellaisen palvelun yhteydessä, jonka hän on suorittanut satunnaisesti muussa yhteydessä kuin yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 22 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että henkilöä, joka on arvonlisäverovelvollinen yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan, on pidettävä ”verovelvollisena” kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta.

Alustava huomautus

- 23 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi todettava, että sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin että Direktor ja Bulgarian ja Romanian hallitukset perustavat väitteensä toimeksiantosopimukseen ja siihen, että toimeksisaaja suorittaa palveluja, kun taas Euroopan komissio katsoo, että pääasiassa on kyseessä arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettu komissiota koskeva sopimus ja että käsiteltävä asia koskee näin ollen tavaroiden luovutusta.
- 24 Tässä yhteydessä on muistutettava, ettei unionin tuomioistuimen asiana ole ottaa kantaa kansallisten säännösten tulkintaan ja soveltamiseen tai vahvistaa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisiä tosiseikkoja.
- 25 Unionin tuomioistuimen tehtävänä on unionin tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymykseen liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on ennakkoratkaisupyynnössä esitetty (ks. asia C-153/02, Neri, tuomio 13.11.2003, Kok., s. I-13555, 34 ja 35 kohta ja yhdistetyt asiat C-482/01 ja C-493/01, Orfanopoulos ja Oliveri, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5257, 42 kohta).
- 26 Tässä tilanteessa on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään luokitellut sopimuksen ”toimeksiantosopimukseksi”. Näin ollen seuraavaksi esitettävissä toteamuksissa oletetaan, että kyseessä on toimeksiantosopimus ja näin ollen palvelujen suoritus.

Asiakysymys

- 27 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan ”’verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Lisäksi kyseisen säännöksen toisen alakohdan mukaan liiketoimintana pidetään ”kaikkea” tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa.
- 28 Vaikka onkin totta, että arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdan a contrario -tulkinnasta voi seurata, että henkilöä, joka suorittaa ainoastaan satunnaisesti liiketoimintaa, joita tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja yleensä suorittaa, ei ole lähtökohtaisesti pidettävä kyseisessä direktiivissä tarkoitettuna ”verovelvollisena”, kyseisestä säännöksestä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että verovelvollinen, joka toimii tietyllä toimialalla ja joka suorittaa satunnaisesti toiseen toimialaan liittyviä liiketoimintaa, ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kyseisistä liiketoimista.
- 29 Päinvastoin on muistutettava, että – kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennestä perustelukappaleesta ilmenee – ”arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti”. Lisäksi kyseisen direktiivin johdanto-osan 13 perustelukappaleessa korostetaan sitä, että ”verovelvollisen käsite olisi määriteltävä siten, että verotuksen [neutraalisuuden] tehostamiseksi jäsenvaltiot voisivat ulottaa sen koskemaan myös satunnaisesti tiettyjä liiketoimintaa suorittavia henkilöitä”.

- 30 Tässä tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että se koskee ainoastaan henkilöitä, jotka eivät jo ole velvollisia maksamaan arvonlisäveroa pääasiallisesta liiketoiminnastaan. Kun on sen sijaan kyse Kostovin kaltaisesta arvonlisäverovelvollisesta, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan tulkitseminen siten, että kyseisessä säännöksessä oleva liiketoiminnan käsite ei käsitä toimintaa, joka – vaikka sitä harjoitetaan ainoastaan satunnaisesti – kuuluu kyseisen säännöksen ensimmäisessä virkkeessä olevan kyseisen käsitteen yleisen määritelmän alaan ja jota harjoittaa verovelvollinen, joka myös harjoittaa pysyvästi muuta arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua liiketoimintaa, ei sovi yhteen etenkin tavoitteen, joka koskee arvonlisäveron yksinkertaista ja mahdollisimman yleisesti toimitettavaa kantamista, kanssa.
- 31 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että luonnollista henkilöä, joka on jo arvonlisäverovelvollinen yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan, on pidettävä ”verovelvollisena” kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta sillä edellytyksellä, että kyseinen toiminta on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua toimintaa.

Oikeudenkäyntikulut

- 32 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että luonnollista henkilöä, joka on jo arvonlisäverovelvollinen yksityisenä ulosottomiehenä toimiessaan, on pidettävä ”verovelvollisena” kaikesta muusta, satunnaisesti harjoittamastaan liiketoiminnasta sillä edellytyksellä, että kyseinen toiminta on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua toimintaa.

Allekirjoitukset