



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

23 päivänä huhtikuuta 2020¹

Asia C-312/19

XT,

muina osapuolina

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

ja

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Ennakkoratkaisupyyntö – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 9 artiklan 1 kohta – Verovelvollisen käsite – Verovelvolliskelpoisuus – Oikeuskelpoisuus – Liiketoimen kohdistaminen tietyille verovelvolliselle – Useiden henkilöiden yhteinen toiminta – Sisäisen yhtymän toiminta

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa kaksi henkilöä suunnittelivat ja toteuttivat useampia rakennuksia koskevan rakennushankkeen, jonka yhteydessä kuitenkin vain toinen heistä – pääasian kantaja – esiintyi aktiivisesti suhteessa kolmansiin. Sen sijaan hänen liikekumppaninsa vain rahoitti 70-prosenttisesti hankintakustannukset mutta osallistui kuitenkin hankkeen päätöksentekoon ja sai yhteisen hankkeen lopettamisen jälkeen ja kantajan myytyä rakennetut rakennukset vastaavan osuuden tuotoista.

2. Kuka on siis palvelun suorittava verovelvollinen, jonka on suoritettava arvonlisävero, kun kaksi henkilöä toimivat yhdessä mutta vain toinen heistä esiintyy omissa nimissään suhteessa kolmansiin? Vastauksella tähän kysymykseen ei ole merkitystä pelkästään palvelun suorittajan verovelan kannalta vaan myös palvelun vastaanottajan ostoihin sisältyvän veron vähentämisen kannalta. Viimeksi mainitun on nimittäin saatava vähennyksen tekemistä varten lasku, jossa on mainittava myyjänä olevan verovelvollisen nimi ja osoite.

3. Unionin tuomioistuimen tähänastisessa oikeuskäytännössä ei ole käsitelty tilannetta, jossa joku on osallistunut taustavaikuttajana (eli hiljaisesti) toimintaan, jota toinen on yksin harjoittanut omissa nimissään. Unionin tuomioistuin on käsitellyt aiemmin vain yhteisomistusyksikön

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

määräosaisen yhteisomistusoikeuden haltijan (osittaista) vähennysoikeutta laskusta, joka osoitettiin molemmille yhteisomistusoikeuksien haltijoille.² Siten tässä asiassa on tilaisuus kehittää oikeuskäytäntöä, joka koskee sitä hyvin perustavanlaatuista ongelmaa, miten määritellään, kuka on verovelvollinen, tilanteessa, jossa verovelvollisen toimintaan on osallistunut myös kolmansia.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt ovat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY³ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohta, 193 artikla ja 287 artikla.

5. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. – –”

6. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään siitä, kuka on veronmaksuvelvollinen, ja riidanalaisina vuosina siinä säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun – –”

7. Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetään niin sanotusta pienyritysten verovapautuksesta, ja sen 11 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään: – –

11. Liettua: 29 000 euroa; – –”

B Liettuan oikeus

8. Liettuan tasavallan arvonlisäverosta annetun lain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 2 §:n 15 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liettuan tasavallan verovelvollisella’ tarkoitetaan Liettuan tasavallan oikeushenkilöä tai luonnollista henkilöä, joka harjoittaa mitä tahansa taloudellista toimintaa, sekä Liettuan tasavaltaan sijoittautunutta yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavaa yritystä, jolla ei ole oikeushenkilön asemaa ja joka toimii sijoitusrahastona.”

² Tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

³ EUVL 2006, L 347, s. 1.

9. Arvonlisäverolain 71 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja maan alueella, on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi, laskettava arvonlisävero ja suoritettava se valtiolle. – – Henkilön, joka on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, on tehtävä alv-rekisteröintiä koskeva hakemus.”

10. Arvonlisäverolain 71 §:n 2 momentissa säädetään seuraava poikkeus edellä mainitusta:

”Sen estämättä, mitä [arvonlisäverolain 71 §:n] 1 momentissa säädetään, Liettuan tasavallan verovelvollinen ei ole velvollinen hakemaan alv-rekisteröintiä eikä laskemaan arvonlisäveroa ja suorittamaan sitä valtiolle – – säädetyllä tavalla, jos viimeisten 12 kuukauden aikana maan alueella liiketoiminnan yhteydessä luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista saatujen vastikkeiden vuotuinen kokonaismäärä ei ole ylittänyt 155 000 Liettuan litiä [(LTL)]. Arvonlisäveron laskeminen aloitetaan siitä kuukaudesta, jona kyseinen raja ylittyy. Luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista ei lasketa arvonlisäveroa, jos niistä saatu vastike ei ylitä 155 000 Liettuan litiä. – –”

III Pääasian oikeudenkäynti

11. Pääasian kantaja (jäljempänä kantaja) ja toinen luonnollinen henkilö (jäljempänä liikekumppani) tekivät 19.2.2010 yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen, joka koski yhteistyötä asuinkiinteistön rakentamiseksi Vilnaan (Liettua) tai sen ympäristöön.

12. Kantaja päätti 25.4.2010 yhdessä liikekumppaninsa kanssa ostaa 0,5 hehtaarin suuruisen maatalousmaa-alueen Vilnan alueelta. Kantaja ja kyseisen maa-alueen omistajat allekirjoittivat 27.4.2010 kyseisen maa-alueen kauppaa koskevan sopimuksen. Liikekumppanin osuus oli 70 prosenttia ja kantajan 30 prosenttia ostohinnasta. He päättivät rekisteröidä maa-alueen omistusoikeuden kantajan nimiin.

13. Kantaja ja liikekumppani päättivät 5.5.2010 rakentaa viiden rakennuksen kokonaisuuden, velvoittaa kantajan hoitamaan kaikki rakentamista varten tarvittavat asiakirjat ja nimetä rajavastuuyhtiö Konselan (jäljempänä Konsela UAB), jonka toimitusjohtaja kantaja oli, hallinnoimaan rakentamista.

14. Kantaja sai 2.11.2010 Vilnan kunnanviranomaisilta hänen nimellään myönnetyn rakennusluvan, jossa annettiin lupa rakentaa viisi rakennusta maa-alueelle. Rakennustöitä koskeva sopimus tehtiin 22.4.2010, ja kantaja allekirjoitti sen asiakkaana ja Konsela UAB:n edustajana. Urakoitsija laati arvonlisäverolaskun rakennusten nro 1–4 rakentamisesta 15.2.2011 sekä rakennuksen nro 5 rakentamisesta 11.2.2013.

15. Kantaja ja hänen liikekumppaninsa päättivät 2.12.2010 myydä rakennuksen nro 1 ja osan maa-alueesta ja käyttää kaupasta saadun määrän rakentamiseen. Kiinteistö myytiin 14.12.2010 tehdyllä kantajan ja ostajien (luonnollisia henkilöitä) välisellä kauppasopimuksella.

16. Kantaja ja liikekumppani tekivät 10.1.2011 sopimuksen, joka koski 19.2.2010 tehdyn yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen lopettamista ja omaisuuden ja velkojen jakoa. Tässä sopimuksessa päätettiin lopettaa yhteistä toimintaa koskeva sopimus ja myöntää oikeudet

valmistettuihin varallisuuseriin (rakennukset nro 4 ja nro 5) liikekumppanille, kun taas kantaja sitoutui korvaamaan liikekumppanille vuoteen 2017 mennessä hänen maksuosuutensa ja saatujen yhteisten varallisuuserien osuuden välisen erotuksen, eli 300 000 Liettuan litiä (86 886 euroa).

17. Rakennukset nro 2 ja nro 3 jäivät sopimuksen mukaan kantajalle, ja ne myytiin niihin kuuluvine maa-alueen osineen 30.5.2011 ja 13.11.2012.

18. Kantaja ja hänen liikekumppaninsa laativat 1.2.2013 omaisuuden siirtoa (luovutusta) koskevan asiakirjan, jossa todetaan, että 10.1.2011 tehdyn sopimuksen mukaisesti kantaja siirsi liikekumppanille rakennukset nro 4 ja nro 5 sekä niihin liittyvät maa-alueen osat.

19. Kantaja ja hänen liikekumppaninsa päättivät 6.2.2013 tekemällään päätöksellä 19.2.2010 tehdyn yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen mukaisesti, että kantaja myy rakennuksen nro 5 ja siihen kuuluvan maa-alueen osan, joka oli rekisteröity hänen nimiinsä, ja siirtää saamansa määrän välittömästi liikekumppanille. Kyseinen kiinteistö myytiin 13.2.2013 tehdyllä kauppasopimuksella Liettuaan sijoittautuneelle oikeushenkilölle.

20. Kantaja ja hänen liikekumppaninsa eivät pitäneet kyseisiä 14.12.2010, 30.5.2011, 13.11.2012 ja 13.2.2013 toteutettuja kiinteistömyyntejä arvonlisäverollisena toimintana (eli liiketoimintana), minkä vuoksi he eivät laskeneet ja ilmoittaneet ostajien maksettavaksi tulevaa arvonlisäveron määrää, ilmoittaneet ja maksaneet arvonlisäveroa tai tehneet vähennystä ostoistaan.

21. Tehtyään kantajan henkilökohtaista tuloveroa ja arvonlisäveroa koskevan verotarkastuksen vuosien 2010–2013 osalta paikallinen veroviranomainen luokitteli riidanalaiset luovutukset yhdeksi arvonlisäverolliseksi toiminnaksi ja päätti, että kantaja on verovelvollisena velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikista kyseisistä luovutuksista.

22. Suoritettavaa arvonlisäveroa laskiessaan paikallinen veroviranomainen otti viran puolesta huomioon kantajan oikeuden vähentää Konsela UAB:n laatimien arvonlisäverolaskujen sisältämä arvonlisävero ja laski riidanalaiset arvonlisäveron määrät siten, että se vähensi rakennusten hankintakustannuksiin (rakentamiseen) sisältyneen arvonlisäveron määrän suoritettavan arvonlisäveron määrästä.

23. Kantajaa vaadittiin maksamaan laskettu suoritettavan arvonlisäveron määrä, joka oli 39 586,71 euroa, lisättynä viivästyskoroilla, joiden määrä oli 11 695 euroa. Verotuspäätös vahvistettiin 3.11.2015 tehdyllä Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan (valtion verotarkastusvirasto, Vilna) päätöksellä. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen valtion verotarkastusvirasto) hylkäsi kyseisestä päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen 3.3.2016 tekemälään päätöksellä.

24. Kantajan myöhemmät muutoksenhaut hylättiin 18.7.2016 tehdyllä Mokestinių ginčų komisijos (veroriitalautakunta) päätöksellä ja Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) tuomiolla. Valittaja on valittanut mainitusta hylkäämistuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua).

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

25. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas esitti 10.4.2019 tehdyllä välipäätöksellä unionin tuomioistuimelle SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa kantajan kaltaisen luonnollisen henkilön ei voida katsoa harjoittaneen 'itsenäisesti' kyseessä olevaa (taloudellista) toimintaa (ts. liiketoimintaa) eikä hänen voida katsoa olevan velvollinen maksamaan yksin arvonlisäveroa riidanalaisista liiketoimista, toisin sanoen onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa sovellettaessa kyseisistä velvoitteista vastuussa olevana verovelvollisena pidettävä yhteistä toimintaa / yhtymää (yhteisen toiminnan osapuolia kollektiivisesti; nyt käsiteltävässä tapauksessa kantajaa ja hänen liikekumppaniaan kollektiivisesti) – jota ei pidetä verovelvollisena ja joka ei ole oikeushenkilö kansallisen lainsäädännön mukaan – eikä ainoastaan kantajan kaltaista luonnollista henkilöä?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko direktiivin 2006/112 193 artiklaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäveron maksaa jokainen yhteisen toiminnan / yhtymän osapuoli erikseen (tässä tapauksessa kantaja ja hänen liikekumppaninsa) – sillä kyseistä yhteistä toimintaa / yhtymää ei kansallisen lainsäädännön mukaan pidetä verovelvollisena eikä sillä ole oikeushenkilöllisyyttä – siitä osasta kustakin maksusta, jonka osapuoli on saanut (tai saa tai joka hänelle on maksettava) vastikkeena kiinteän omaisuuden verollisista luovutuksista? Onko direktiivin 2006/112 287 artiklaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vuotuinen liikevaihto määritetään ottamalla huomioon yhteisen toiminnan kaikki tulot (jotka yhteisen toiminnan osapuolet saavat yhteensä)?”

26. Ainoastaan Liettuan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle.

V Oikeudellinen arviointi

A Ensimmäinen kysymys ja toisen kysymyksen ensimmäinen osa: Kuka on oikea verovelvollinen käsiteltävässä asiassa?

27. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään ja toisen kysymyksensä ensimmäisessä osassa – joita voidaan tarkastella yhdessä – ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, kuka on käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, jonka on suoritettava arvonlisäveroa tonttien luovutuksista.

28. Verovelvollisia voivat olla kantaja yksin (kuten Liettuan veroviranomaiset ovat tulkinneet), kantajan ja liikekumppanin muodostama yhtymä (kuten komissio tulkitsee osin), kantaja ja liikekumppani yhdessä (kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen tulkitsemaan) tai – ainakin osittain – liikekumppani yksin (kuten komissio tulkitsee osin myös).

29. Tähän kysymykseen vastaaminen edellyttää, että ainakin yhden neljästä vaihtoehdosta (kantaja, liikekumppani, kantajan ja liikekumppanin muodostama yhtymä, kantaja ja liikekumppani yhdessä) voidaan katsoa täyttävän edellytykset sille, että hänen tai sen ylipäänsä

voidaan katsoa olevan arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen (tätä käsitellään jäljempänä 1 alajaksossa). Tämän jälkeen on kysyttävä, minkä kriteerien mukaisesti käsiteltävässä asiassa on ratkaistava, kenen kyseisistä mahdollisista verovelvollisista on suoritettava arvonlisävero tonttien myynneistä. Tältä osin on viime kädessä kysymys kyseisten liiketoimien kohdistamisesta yhdelle mahdollisista verovelvollisista (tätä käsitellään jäljempänä 2 alajaksossa).

1. Verovelvolliskelpoisuus

30. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa taloudellista toimintaa (ts. liiketoimintaa), riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.⁴

31. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä.⁵ Määritelmässä korostetaan taloudellisen toiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia niin julkisia kuin yksityisiäkin luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä sekä yksiköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetyt edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina.⁶

32. Näin ollen unionin tuomioistuimen mukaan on niin, että jotta voidaan todeta, että taloudellista toimintaa harjoitetaan itsenäisesti, on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin.⁷

33. Viimeksi mainittu koskee tosin enemmän kysymystä liiketoimien kohdistamisesta tietyille henkilölle ja vähemmän verovelvollisen ominaisuutta, mutta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se on kuitenkin perustavanlaatuisen edellytys sille, että toiminta on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. Ratkaisevaa ei sen sijaan ole se, missä oikeudellisessa muodossa toimintaa harjoitetaan (luonnollisena henkilönä, oikeushenkilönä vai yhtymänä) tai muodostaako oikeudellinen muoto kansallisen oikeuden mukaan erillisen oikeussubjektin.⁸

34. Liiketoiminta edellyttää kuitenkin, että kyseisessä kansallisessa oikeusjärjestyksessä annetaan kelpoisuus olla osallisena (taloudellisissa) oikeustoimissa (ts. vaihdannassa).⁹ Oikeustoimissa voivat olla osallisina kuitenkin vain rakenteet, joilla voi olla oikeuksia ja velvollisuuksia ja jotka siten ovat oikeuskelpoisia.

⁴ Ks. tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 26 kohta); tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 27 kohta) ja tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 35 kohta).

⁵ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 28 kohta).

⁶ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta).

⁷ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 28 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta). Vastaavasti myös tuomio 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, 23 kohta).

⁸ Näin nimenomaisesti tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta); tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 28 kohta) ja tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 kohta).

⁹ Unionin tuomioistuin puhuu toimijasta, joka on tosiasiallisesti oikeutettu toimimaan itsenäisesti, vaikka se ei olekaan oikeushenkilö – ks. tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 kohta).

35. Luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt ovat määritelmällisesti oikeuskelpoisia. Muut rakenteet (eli muut toiminnan harjoittamisen muodot) voivat myös olla oikeuskelpoisia kulloinkin kyseessä olevan kansallisen oikeusjärjestyksen nojalla ilman, että – kuten unionin tuomioistuin perustellusti on korostanut – niiden on oltava erillisiä oikeussubjekteja. Jos rakenne ei ole itse oikeuskelpoinen, ei se kuitenkaan voi olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettu verovelvollinen.

36. Tämä vahvistetaan yhtäältä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee veronalaisen suorituksen olemassaoloa. Kyseisessä oikeuskäytännössä unionin tuomioistuin on korostanut, että jotta kyse on verovelvollisen veronalaisesta liiketoimesta, osapuolten välillä on oltava oikeussuhde, johon liittyy suoritusten ja vastikkeen vaihdanta.¹⁰ Oikeussuhteen voi kuitenkin perustaa vain henkilö, joka on myös oikeuskelpoinen.

37. Toisaalta tämä vahvistetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, joka koskee verovelvollisen tehtävää arvonlisäverojärjestelmässä.¹¹ Kyseisessä oikeuskäytännössä unionin tuomioistuin on katsonut, että verovelvollisen tehtävänä on kerätä veroja valtion lukuun.¹² Vain oikeuskelpoinen rakenne voi kuitenkin ilmoittaa verojen määrän laskussa, kerätä verot osana hintaa tai vaatia niiden täytäntöönpanoa.

38. Siltä osin kuin komissio sen sijaan väittää, että unionin tuomioistuin on jo katsonut, että (ei-oikeuskelpoista) elämäkumppanuuteen/avioliittoon perustuvaa yhtymää oli pidettävä verovelvollisena,¹³ on väite mielestäni hylättävä.

39. Komission viittaama yhteisöjen tuomioistuimen tuomio¹⁴ ei nimittäin koskenut kysymystä siitä, ketä oli pidettävä käsiteltävänä olleessa asiassa verovelvollisena, jonka on suoritettava arvonlisävero. Sen sijaan tuomio koski Saksan oikeuden mukaista yhteisömuotoa, jonka yhteydessä hyödykkeen määräraosaisten yhteisömuotojen haltijoina oli useampia henkilöitä. Kyseinen määräraosaisten yhteisömuoto liittyy ainoastaan hyödykkeen esineoikeudelliseen osastamiseen, eikä se voinut sellaisenaan olla osallisena oikeustoimissa.¹⁵ Yksi yhteisömuotoista oli kuitenkin jo verovelvollinen ja halusi tehdä vähennyksen yritystoimintaan käytetyn omaisuuden osan valmistamiskustannuksista.

¹⁰ Tuomio 27.3.2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, 29 kohta); tuomio 3.5.2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, 27 kohta) ja tuomio 3.3.1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 14 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen 29.10.2009 annettussa tuomiossa komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 43 kohta) puhutaan jopa liiketoimesta, johon sisältyy hinnan määrääminen. Tällaisia liiketoimia voivat kuitenkin tehdä vain oikeuskelpoiset henkilöt.

¹¹ Ks. tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta); tuomio 20.10.1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja ratkaisuehdotukseni *Dong Yang Electronics* (C-547/18, EU:C:2019:976, 41 kohta).

¹² Ks. tuomio 8.5.2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

Ks. tästä myös ratkaisuehdotukseni *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, 21 kohta).

¹³ Komissio viittaa osoituksena tästä väitteestä 21.4.2005 annettuun tuomioon *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 58 kohta). Kyseisessä tuomiossa todetaan tarkalleen ottaen seuraavaa: ”Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kun avioliittoon perustuva yhteisömuoto, joka ei ole oikeushenkilö ja joka ei itse harjoita kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, tilaa investointihyödykkeen, kyseisen yhteisömuotojen muodostavia yhteisömuotoja on pidettävä suorituksen vastaanottajina kyseistä direktiiviä sovellettaessa.” Minulle ei aukene, miten yhteisöjen tuomioistuin olisi tässä kohtaa katsonut, että avioliittoon perustuvaa yhteisömuotoa oli pidettävä verovelvollisena.

¹⁴ Tuomio 21.4.2005, *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241).

¹⁵ Ks. tästä myös yhteisöjen tuomioistuimen osuvat toteamukset 21.4.2005 annettussa tuomiossa *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241, 32 kohta). Toisin olisi, jos määräraosaisten yhteisömuotojen haltijat perustaisivat yhtymän, joka voisi olla osallisena oikeustoimissa kolmansien kanssa ja pyrkiä hankkimaan omia tulojaan. Tässä tilanteessa yhtymä olisi toimintaa harjoittava verovelvollinen kyseisen oikeuskelpoisuuden perusteella.

40. Mainitussa tuomiossa HE yhteisöjen tuomioistuin vastasi kysymykseen siitä, kenelle kyseiset liiketoimet oli suoritettu, että kahden aviopuolison muodostama määräosien yhteisomistusyksikkö ei ollut yhteisö, joka on oikeushenkilö, eikä toimija, jolla on tosiasiallisesti oikeus toimia itsenäisesti, vaikka se ei olekaan oikeushenkilö, eikä se siten harjoittanut liiketoimintaa.¹⁶ Sen sijaan liiketoimet oli suoritettu yhteisomistajille.¹⁷ Siten yhteisöjen tuomioistuin päinvastoin – ja perustellusti – katsoi, että ei-oikeuskelpoisella yhteistyömuodolla (eli yhteisöllä, jolla ei ole oikeutta tehdä oikeustoimia) ei ole verovelvolliskelpoisuutta.

41. Siten on edelleenkin niin, että tietynasteinen oikeuskelpoisuus on edellytyksenä sille, että henkilö tai yhteisö voi olla verovelvollinen arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettulla tavalla. Käsiteltävässä asiassa tällainen verovelvolliskelpoisuus on ongelmattomasti kantajalla yksin, liikekumppanilla yksin ja kantajalla ja hänen liikekumppanillaan yhdessä, koska he ovat luonnollisia ja siten oikeuskelpoisia henkilöitä.

42. Kysymys kelpoisuudesta on käsiteltävässä asiassa kuitenkin epäselvä kantajan ja liikekumppanin yhteistyömuodon osalta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista kansallisen oikeusjärjestyksen mukaisesti, voiko kyseinen yhteistyömuoto tosiasiallisesti olla osallisena oikeustoimissa vai onko pikemminkin kyse pelkästä sisäisestä yhtymästä, joka ei voi esiintyä suhteessa kolmansiin. Kyse voi nimittäin olla niin sanotusta hiljaisesta yhtiöstä, jossa liikekumppani on osallistunut kantajan harjoittamaan toimintaan ainoastaan taloudellisesti sisäisessä suhteessa, kun taas kantaja (eikä yhtiö) on toiminut suhteessa ulkopuolisiin.

43. Jos kansallisessa oikeusjärjestyksessä tunnustetaan käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan, kantajan ja hänen liikekumppaninsa välisen yhteistyömuodon kelpoisuus sellaisenaan sitoutua oikeussuhteisiin, voi kyseinen yhteistyömuoto olla myös verovelvollinen. Jos kansallisessa oikeusjärjestyksessä ei kuitenkaan ole annettu tällaiselle yhteistyömuodolle tätä mahdollisuutta (Saksassa tästä esimerkkinä olisi Saksan kauppalaain (Handelsgesetzbuch) 230 §:ssä tarkoitettu hiljainen yhtiö (stille Gesellschaft)), ei se voi myöskään olla verovelvollinen.

2. Kyseisten liiketoimien kohdistaminen yhdelle verovelvolliselle

44. On erillinen kysymys, kenen käsiteltävän asian kolmesta tai neljästä mahdollisesta verovelvollisesta liiketoimiksi verolliset liiketoimet on luokiteltava, jolloin kyseinen henkilö vastaa arvonlisäveron suorittamisesta.

45. Lähtökohdaksi voidaan ottaa edellä mainittu oikeuskäytäntö (ks. edellä 31 ja 32 kohta). Kyseisessä oikeuskäytännössä on katsottu, että jotta voidaan todeta, että taloudellista toimintaa harjoitetaan itsenäisesti, on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin.¹⁸ Kun on useampia mahdollisia verovelvollisia, on nimittäin aina niin, että viime kädessä vain yksi heistä voi täyttää kyseiset kriteerit. Tietääkseni ei ole mahdollista toimia yhtä aikaa täysimääräisesti sekä omissa että toisen nimissä.

¹⁶ Tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 54 kohta).

¹⁷ Tuomio 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, 58 kohta).

¹⁸ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 28 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta). Ks. myös tuomio 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, 23 kohta).

46. Näillä unionin tuomioistuimen kehittämällä kriteereillä varmistetaan lisäksi, että hankkija voi käyttää hänellä mahdollisesti olevaa oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen oikeudellisesti varmallalla tavalla. Tätä varten hän nimittäin tarvitsee arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 alakohdan mukaan laskun, jossa mainitaan verovelvollisen täydellinen nimi ja osoite. Hankkija voi kuitenkin tarkistaa nämä laskussa olevat tiedot vain, jos hän tietää, kuka on esiintynyt suhteessa häneen (eli ulkoisesti).

47. Näin ollen käsiteltävässä asiassa on ratkaistava, kuka on luovuttanut rakennetut rakennukset kyseisten kriteerien mukaan kunkin rakennuksen ostajille.

48. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kantaja on ostanut maa-alueet yksin ja omissa nimissään, ollut merkittynä ainoana omistajana kiinteistörekisteriin, hakenut yksin rakennuslupaa ja saanut sen, on niin ikään myynyt rakennetut rakennukset yksin ja omissa nimissään ja on laatinut myynneistä tämäs sisältöiset laskut. Siinäkin tapauksessa, että kantajan ja hänen liikeympänsä yhteistyömuoto on ollut oikeuskelpoinen kansallisen oikeuden mukaan, ei se siltikään ole ollut osallisena oikeustoimissa omissa nimissään. Koska kantajan ja liikeympän yhteistyö lopetettiin jo 10.1.2011, olisi myös vaikea katsoa, että yhteistyössä olisi toteutettu vielä toukokuussa 2011, marraskuussa 2012 ja helmikuussa 2013 toteutetut liiketoimet. Kantaja ja hänen liikeympänsä eivät myöskään ole esiintyneet yhdessä – ennen tai jälkeen yhteistyön lopettamista. Siten jo näiden seikkojen perusteella on katsottava, että käsiteltävässä asiassa kantaja on toiminut yksin verovelvollisen ominaisuudessa.

49. Tähän päätelmään ei vaikuta se, että liikeympäni on osallistunut voittojen ja tappioiden sisäiseen jakoon. Toisin kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja komissio katsovat, kolmannen osapuolen sisäinen taloudellinen osallistuminen ei merkitse, että ulkoisessa suhteessa toiminut taho (tässä tapauksessa kantaja) ei enää olisi toiminut itsenäisesti. Sen sijaan hän on joka tapauksessa ensinnäkin toiminut yksin, omaan lukuunsa ja omalla riskillään ja on näin ollen verovelvollinen, jonka on suoritettava toimintaan perustuva arvonlisävero.

50. Kantajalla on vasta tämän jälkeen mahdollisuus siirtää osa riskistä toiselle henkilölle tai velvollisuus jakaa voitot toisen henkilön kanssa. Siltä osin kuin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on ongelmallista, että kantajan on yksin suoritettava koko arvonlisäverovelan määrä, on se jättänyt huomiotta, että liikeympäni on sisäisen sopimuksen sisällön mukaan mahdollisesti vastuussa myös näistä hankkeen lisäkustannuksista. Jos sisäisessä sopimuksessa on unohdettu sopia kyseisten kustannusten jakamisesta, on tämä seikka pelkästään kyseisen sopimuksen tulkintaa koskeva kysymys. Sillä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen, miten käsiteltävässä asiassa toiminut verovelvollinen määräytyy arvonlisäverotuksessa.

51. Myöskään sillä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamalla seikalla, että veroviranomaiset ovat kohdistaneet tietyt tulot tuloverotuksessa liikeympänille, ei ole tältä osin merkitystä. Kansallisella tuloverotuksella ja unionin oikeuden mukaisella arvonlisäverotuksella on eri tavoitteet. Siten tuloverotuksessa verotetaan yleensä myös sellaisten henkilöiden tuloja, jotka eivät harjoita itsenäistä toimintaa, kuten esimerkiksi työntekijöiden tuloja, kun taas arvonlisäverodirektiivissä (10 artikla) työntekijät mainitaan nimenomaisesti henkilöinä, jotka eivät ole verovelvollisia.

52. Myöskään toimintaan lisäksi liittyvä (sisäinen) mahdollisuus siirtää riskiä kolmannelle ei vaikuta sellaisenaan mitenkään siihen, että toimintaa on ensin harjoitettu omissa nimissä. Tätä voidaan havainnollistaa vakuutusmerkinnällä. Vaikka vakuutuksella turvataan kaikki yrityksen liiketoimeen liittyvät taloudelliset riskit, tämä ei vaikuta mitenkään siihen, että verovelvollisena

pidetään toimintaa harjoittavaa yritystä. Vakuutuksesta ei tule verovelvollista kyseisen liiketoimen osalta siksi, että yritys voi vakuutustapahtuman sattuessa ohjata toteutuneen tappioriskin toiselle. Sama pätee, jos vakuutukseen maksettaisiin sisäisesti osa voitoista.

53. Myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdasta ilmenee, että sisäisten yhteistyömuotojen on itse suoritettava liiketoimia, jotta niitä kohdellaan verovelvollisina. Käsiteltävässä asiassa juuri tämä edellytys ei täyty. Ilmoitettujen tosiseikkojen mukaan kantaja – eikä kantajan ja liikekumppanin yhteistyömuoto – on yksin toteuttanut verovelvollisuuden synnyttävät liiketoimet eli myynyt rakennetut rakennukset.

54. Myöskään kansallisen tuomioistuimen korostama liikekumppanin osallistuminen yritystoiminnan päätöksentekoon sisäisessä suhteessa ei voi vaikuttaa mitenkään tähän päätelmään. Tällä seikalla ei ole ulkoisia vaikutuksia, eikä se voi siten myöskään mitenkään vaikuttaa sen henkilön verovelvollisen ominaisuuteen, joka on toiminut ulkoisessa suhteessa. Yhtäältä on tuskin mahdollista määritellä oikeusvarmuuden edellytykset täyttävällä tavalla, mikä on tämän vaikutuksen syntymisen kannalta ratkaisevaa kolmannen henkilön vaikuttamista päätöksentekoon. Toisaalta suorituksen vastaanottaja ei voi olla mitenkään tietoinen tästä sisäisestä vaikutuksesta, jolloin sen tekemä ostoihin sisältyvän veron vähennys vaarantuisi jatkuvasti, koska sille ei olisi annettu asianmukaista laskua. Tämä olisi ristiriidassa sen tavoitteen kanssa, että arvonlisäverojärjestelmän on oltava yksinkertainen ja tehokas.¹⁹

55. Kuten unionin tuomioistuin on jo muutenkin katsonut, pelkästään sillä, että ”tehdään tietynlaista yhteistyötä”, ei voida kyseenalaistaa toimintaa harjoittavan henkilön itsenäisyyttä.²⁰ Myöskään yhden henkilön merkittävällä roolilla tuotannossa ei voida kyseenalaistaa toteamusta, jonka mukaan henkilöt harjoittavat toimintaansa itsenäisesti, koska jokainen heistä toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan.²¹ Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on pitänyt arvonlisäverovelvollisina itsenäisinä yrittäjinä myös henkilöitä, jotka esiintyvät toimittajiinsa, viranomaisiin ja jossain määrin asiakkaisiinsa nähden itsenäisinä, vaikka he suurimmaksi osaksi myivät tuotteitaan yhteisellä tavaramerkillä itse omistamansa pääomayhtiön kautta.²² Sama tulkinta pätee varsinkin käsiteltävässä asiassa, jossa kantaja on ensin esiintynyt itsenäisesti maa-alueen myyjiin, sittemmin rakennusvirastoon ja lopuksi ostajiinsa nähden.

56. Se, että merkitystä on esiintymisellä suhteessa kolmansiin, ilmenee lisäksi arvonlisäverodirektiivin osto- ja myyntikomissiota koskevista säännöksistä (14 artiklan 2 kohdan c alakohta ja 28 artikla). Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 28 artiklasta²³ ilmenee selvästi, että ratkaisevaa merkitystä on pikemminkin toimimisella omissa nimissä kuin omaan lukuun. Siinäkin tapauksessa, että henkilö toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun, hän nimittäin luovuttaa tavaran tai suorittaa palvelun ja on tältä osin itsenäinen verovelvollinen.

¹⁹ Ks. tästä arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viides perustelukappale.

²⁰ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 31 kohta). Samansuuntaista todettiin myös julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotuksessa Nigl (C-340/15, EU:C:2016:505, 21 kohta), jonka mukaan ”pelkkä – vaikka tiiviskin – yhteistyö” ei viittaa siihen, että verovelvollinen ei ole enää itsenäinen verovelvollinen.

²¹ Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 33 kohta).

²² Tuomio 12.10.2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, 34 kohta).

²³ Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

57. Tällä voi olla merkitystä erityisesti siltä osin kuin on kyse 10.1.2011 tehdystä yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen lopettamista koskevasta sopimuksesta ja 1.2.2013 tehdystä omaisuuden siirtoa koskevasta asiakirjasta, joka koski rakennuksia nro 4 ja nro 5. Siinä, että kantaja myi rakennuksen nro 5 tämän jälkeen kolmansille, voi nimittäin olla kyse myös arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettusta komissiokaupasta.

58. Siinäkin tapauksessa, että käsiteltävässä asiassa olisi ollut kyse tällaisesta komissiokaupasta, tämä ei vaikuttaisi mitenkään kantajan ominaisuuteen itsenäisesti toimivana verovelvollisena. Kantaja toimi rakennusten myynnin yhteydessä joko omissa nimissään ja omaan lukuunsa (ns. oma kauppa) tai omissa nimissään mutta toisen lukuun (ns. komissiokauppa).

3. Välipäätelmä

59. Näin ollen käsiteltävässä asiassa kantajaa voidaan mahdollisesti pitää henkilönä, joka konkreettisesti vastaa arvonlisäveron suorittamisesta verovelvollisena. Vain kantaja on toiminut yksin omissa nimissään ja omaan lukuunsa (tai mahdollisesti myös toisen lukuun) ja siten omalla riskillään suhteessa asiakkaisiinsa (eli ulkoisesti).

B Toisen ennakkoratkaisukysymyksen toinen osa: vuotuisen liikevaihdon laskeminen pienyritysten verovapautuksen soveltamista varten

60. Koska olen esittänyt, että vain kantajaa voidaan pitää verovelvollisena, ei toisen kysymyksen toiseen osaan ole tarvetta vastata.

61. Vain siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että verovelvollisena voidaan pitää joko kantajan ja hänen liikekumppaninsa muodostamaa (hiljaista) yhtiötä tai kantajaa ja liikekumppania erikseen, on tähän kysymykseen vastattava toissijaisesti. Kysymys koskee vuotuisen liikevaihdon laskemista pienyritysten verovapautusta varten tilanteessa, jossa useampi henkilö on osallistunut liiketoimiin.

62. Kuten komissio tältä osin perustellusti esittää, niin sanottu pienyritysten verovapautus koskee yksittäistä verovelvollista ja hänen liiketoimiaan. Tämä ilmenee arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn verovapautuksen sanamuodosta ja tarkoituksesta.

63. Koska verovapautusta ei ole sidottu objektiivisesti toiminnan laatuun vaan ainoastaan siihen, että yksittäinen verovelvollinen ei itse saavuta tiettyä liikevaihdon raja-arvoa, arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetään subjektiivisesta verovapautuksesta. Kuten unionin tuomioistuin on jo katsonut,²⁴ ja minäkin olen esittänyt muualla,²⁵ kyseisen subjektiivisen verovapautuksen ensisijaisena tarkoituksena on hallinnon yksinkertaistaminen.

64. Jos tällaista rajaa ei olisi, veroviranomaisten olisi kohdeltava jo ensimmäisestä eurosta alkaen verovelvollisina kaikkia, jotka harjoittavat hyvin vähäistäkin arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa tarkoitettua liiketoimintaa. Tämä aiheuttaisi paitsi verovelvolliselle myös veroviranomaisille

²⁴ Tuomio 2.5.2019, Jarmuškiené (C-265/18, EU:C:2019:348, erityisesti 37 kohta) ja tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 63 kohta).

²⁵ Ratkaisuehdotus Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspekție Persoane Fizice und Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, erityisesti 33 kohta).

hallintokuluja, joiden vastapainona ei olisi mitenkään vastaavia verotuloja.²⁶ Nimenomaan tämä on tilanne, jonka välttämiseksi on säädetty arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa tarkoitettu vähäisen liiketoiminnan raja.²⁷

65. Tämä tulkinta pätee myös, kun kaksi verovelvollista toimivat yhdessä – mutta kumpikin omaan lukuunsa – eikä niitä ole pidettävä yhdessä itsenäisenä verovelvollisena. Samoin on silloin, kun yhteisen toiminnan perusteella on syntynyt uusi verovelvollinen, joka on oman oikeuskelpoisuutensa perusteella erotettava ”perustajistaan” ja jonka liikevaihto ei ylitä vähäisen liiketoiminnan rajaa.

66. Näin ollen on niin, että jos kantajan ja hänen liikekumppaninsa muodostama yhteisö on toimintaa harjoittava verovelvollinen, arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa tarkoitettujen vuotuisen liikevaihdon määrittämisessä ratkaisevana pidetään kyseisen yhteisön liikevaihtoa. Jos verovelvollisena pidetään kantajaa ja hänen liikekumppaniaan heidän osittaista osallistumistaan yhteisiin liiketoimiin vastaavilta osin, myös vuotuinen liikevaihto on arvioitava kummankin osalta erikseen. Edellyttäen, että oikeana pidettyyn hahmottamistapaan ei nähtävästi liity väärinkäytöksiä²⁸ – mistä käsiteltävässä asiassa ei ole viitteitä –, asian lopputulos on myös tällainen.

67. Toissijaisesti toisen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan olisi siis vastattava seuraavasti: arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetään subjektiivisesta verovapautuksesta. Näin ollen vuotuinen liikevaihto viittaa kunkin liiketoimintaa harjoittaneen verovelvollisen liikevaihtoon.

VI Ratkaisuehdotus

68. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä tarkoitettujen verovelvollisten on voitava sitoutua oikeussuhteisiin, ilmoittaa arvonlisäveron määrä laskussa ja kerätä se sovitun hinnan perusteella. Tämä edellyttää, että verovelvollinen voi kansallisen oikeusjärjestyksen mukaan sellaisenaan olla osallisena oikeustoimissa ja on siten oikeuskelpoinen.
- 2) Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että henkilö, joka voi olla verovelvollinen, harjoittaa kyseistä liiketoimintaa ”itsenäisesti”, jos hän – kuten on käsiteltävässä asiassa kantajan osalta – toimii omissa nimissään ja omaan lukuunsa (tai jopa vieraan lukuun, jos kyse on komissiokaupasta).

²⁶ Vastaavasti nimenomaisesti tuomio 2.5.2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, 38 kohta).

²⁷ Ks. 25 artiklan (pienyrietykset) perustelut 20.6.1973 annetussa komission ehdotuksessa (KOM(73) 950 lopullinen, s. 27).

²⁸ Ks. tästä erityisesti tuomio 22.11.2017, Cussens ym. (C-251/16, EU:C:2017:881, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat).