



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

16 päivänä syyskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – 9 artiklan 1 kohta – 193 artikla – Verovelvollisen käsite – Yhteistä toimintaa koskeva sopimus – Yhtymä – Liiketoimen kohdistaminen yhdelle liikekumppanille – Veron maksavan verovelvollisen määrittäminen

Asiassa C-312/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylin hallintotuomioistuin) on esittänyt 10.4.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.4.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

XT

vastaaan

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi, kolmannen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomari F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Liettuan hallitus, asiamiehinään K. Dieninis ja V. Vasiliauskienė,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.4.2020 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU (EUVL 2013, L 201, s. 4) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 9 artiklan 1 kohdan, 193 artiklan ja 287 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat XT ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen valtion verotarkastusvirasto) ja joka koskee Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan (Vilnan alueen verotarkastusvirasto; jäljempänä Vilnan veroviranomainen) XT:lle osoittamaa päätöstä, jossa häntä vaaditaan maksamaan arvonlisävero viivästyskorokoinen ja suorittamaan verotuksellinen seuraamusmaksu ilmoittamatta jätettyjen kiinteistökauppojen takia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 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.”
- 4 Tämän 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.
3. Jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tavaroiden luovutuksena.”
- 5 Saman direktiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:
”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suorittamiseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

6 Direktiivin 2006/112 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

7 Kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

--

5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;

--”

8 Saman direktiivin 287 artiklassa 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]

--”

9 Liettuan tasavallalle annettavasta luvasta soveltaa direktiivin 2006/112 287 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 30.5.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2011/335/EU (EUVL 2011, L 150, s. 6) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

10 ”Poiketen siitä, mitä direktiivin [2006/112] 287 artiklan 11 kohdassa säädetään, Liettuan tasavallalle annetaan lupa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittaisen liikevaihdon vasta-arvo kansallisena valuuttana on enintään 45 000 [euroa] Liettuan tasavallan Euroopan unioniin liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan laskettuna.”

Liettuan oikeus

Arvonlisäverolaki

11 Liettuan tasavallan arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas) (Žin., 2002, nro 35-1271), sellaisena kuin se oli voimassa verovuosina 2010–2013) (jäljempänä arvonlisäverolaki), 2 §:n sanamuoto oli seuraava:

12 ”--

13 2. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan Liettuan tasavallan tai ulkomaista verovelvollista

14 – –

15. 'Liettuan tasavallan verovelvollisella' tarkoitetaan Liettuan tasavallan oikeushenkilöä tai luonnollista henkilöä, joka harjoittaa mitä tahansa liiketoimintaa, sekä Liettuan tasavaltaan sijoittautunutta yhteistä sijoitustoimintaa harjoittavaa yritystä, jolla ei ole oikeushenkilön asemaa ja joka toimii sijoitusrahaston muodossa.”

– –”

15 Arvonlisäverolain 71 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisten, jotka luovuttavat tavaroita tai suorittavat palveluja maan alueella, on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi, laskettava arvonlisävero ja suoritettava se valtiolle. – – Henkilön, joka on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, on jätettävä hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä varten.

2. Sen estämättä, mitä [71 §:n] 1 momentissa säädetään, – – Liettuan tasavallan verovelvollinen ei ole velvollinen jättämään hakemusta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä varten eikä laskemaan arvonlisäveroa ja suorittamaan sitä valtiolle – –, 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) (n. 45 000 euroa)]. 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 [litiä]. – –

– –

4. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä koskevan hakemuksen esittämättä jättäminen – – ei vapauta verovelvollista velvollisuudesta laskea luovuttamiinsa tavaroihin tai suorittamiinsa palveluihin liittyvää arvonlisäveroa – – ja suorittaa se valtiolle – –”

16 Arvonlisäverolain 79 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. – – Tavaroiden luovuttaneen tai palveluita suorittaneen verovelvollisen on annettava lasku, josta ilmenee arvonlisävero – –

5. Liettuan tasavallan hallituksen tai kyseiseltä hallitukselta sitä varten valtuudet saaneen viranomaisen määrittelemissä tapauksissa useiden arvonlisäverovelvollisten yhdessä luovuttamat tavarat tai suorittamat palvelut voidaan kirjata yhteen ainoaan laskuun kyseisen hallituksen tai viranomaisen määrittelemällä tavalla.”

Siviilikoodeksi

- 17 Liettuun tasavallan siviilikoodeksin (Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas), sellaisena kuin se on muutettuna 18.7.2000 annetulla lailla nro VIII-1864 (jäljempänä siviilikoodeksi), 6.969 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:
- 18 ”Yhteistä toimintaa (yhtymä) koskevalla sopimuksella kaksi tai useampi henkilö (kumppanit), jotka tekevät yhteistyötä käyttämällä omaisuuttaan, työtään tai tietämystään, sitoutuu toimimaan yhdessä saavuttaakseen tietyn tavoitteen tai toteuttaakseen tiettyjä toimia, jotka eivät ole ristiriidassa lain kanssa.”
- 19 Siviilikoodeksin 6.971 §:ssä säädetään seuraavaa:
- 20 ”1. Kumppanien yhteiseen toimintaan luovuttama omaisuus sekä yhteisen toiminnan aikana tapahtuva tuotanto ja siitä saatavat tulot ja tuotokset ovat kaikkien kumppanien yhteisomistuksessa, jollei laissa tai yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa toisin määrätä.
- –
3. Yhteisen omaisuuden tilinpidosta on vastuussa kaikkien kumppanien yhteisymmärryksessä nimeämä kumppani.
4. Yhteiseen omaisuuteen kuuluvia esineitä käytetään, hallinnoidaan ja niistä määrätään kaikkien kumppanien yhteisymmärryksessä sopimalla tavalla. Jos yhteisymmärrystä ei synny, tuomioistuim vahvistaa kyseisen tavan yhden kumppanin tekemästä hakemuksesta. – –”
- 21 Siviilikoodeksin 6.972 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:
- 22 ”1. Yhteisiä asioita hoidettaessa kullakin kumppanilla on oikeus toimia kaikkien kumppaneiden nimissä, paitsi jos yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa määrätään, että yhteisiä asioita hoitaa ainoastaan yksi kumppaneista tai niitä hoitavat kaikki kumppanit yhdessä. Jos kumppanit voivat hoitaa asioita ainoastaan yhdessä, kaikkiin toimiin tarvitaan kaikkien suostumus.
- 23 2. Kun kyse on suhteista kolmansiin osapuoliin, kumppanin oikeus toimia kaikkien kumppaneiden nimissä on vahvistettava muiden kumppanien antamassa valtakirjassa tai yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa.”
- 24 Siviilikoodeksin 6.974 §:n, jonka otsikkona on ”Yhteiset kustannukset ja tappiot”, sanamuoto on seuraava:
- ”1. Yhteiseen toimintaan liittyvien yhteisten kustannusten ja tappioiden jakamisesta sovitaan yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa. Jos sopimuksessa ei ole tästä määräyksiä, kukin kumppani osallistuu yhteisiin kustannuksiin ja tappioihin osuutensa mukaisessa suhteessa.
2. Määräys, jolla kumppani vapautetaan kokonaan velvollisuudesta osallistua yhteisiin kustannuksiin ja tappioihin, on pätemätön.”
- 25 Siviilikoodeksin 6.975 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:
- ”Jos yhteistä toimintaa koskeva sopimus liittyy kumppaneiden kaupalliseen toimintaan, kaikki kumppanit ovat yhteisvastuussa yhteisistä veloista niiden lajista riippumatta.”

- 26 Siviilikoodeksin 6.976 §:n 1 momentissa säädetään, että ”jollei yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa toisin määrätä, yhteisestä toiminnasta saadut voitot jaetaan kumppanien kesken kunkin kumppanin yhteiseen toimintaan sijoittaman panoksen arvon mukaisessa suhteessa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 27 XT ja toinen luonnollinen henkilö (jäljempänä liikekumppani) tekivät 19.2.2010 siviilikoodeksin 6.969 §:n 1 momentissa tarkoitetun, yhtymäksi nimettyä yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen (jäljempänä kyseinen sopimus), jonka kohteena oli asuinrakennuksen rakentamiseksi tehtävä yhteistyö (jäljempänä kyseinen yhtymä).
- 28 XT päätti 25.4.2010 yhdessä liikekumppaninsa kanssa ostaa maa-alan Vilnan (Liettua) alueelta. XT allekirjoitti 27.4.2010 yksin kyseisen kiinteistön kauppakirjan kyseisen maa-alan omistajien kanssa. XT osallistui kaupan kustannuksiin 30 prosentilla ja liikekumppani 70 prosentilla; liikekumppani suoritti osuutensa kustannuksista luovuttamalla panoksensa XT:lle. He päättivät rekisteröidä maa-alan omistusoikeuden kiinteistörekisterissä yksistään XT:n nimiin.
- 29 XT ja hänen liikekumppaninsa päättivät 5.5.2010 rakentaa viidestä rakennuksesta koostuvan kokonaisuuden, velvoittaa XT:n hoitamaan kaikki rakentamiseen tarvittavat hallinnolliset muodollisuudet ja nimetä rakennuttajayhtiön, jonka toimitusjohtaja XT oli, hoitamaan rakentamisen. Tämän yhtiön kanssa tehtiin 22.5.2010 rakennustöitä koskeva sopimus, jossa XT esiintyi sekä rakennuttajana että edellä mainitun yhtiön edustajana.
- 30 XT sai 2.11.2010 hänen nimiinsä myönnetyn rakennusluvan viiden rakennuksen rakentamista varten kyseiselle maa-alalle.
- 31 XT ja hänen liikekumppaninsa päättivät 2.12.2010 myydä ensimmäisen rakennuksen ja osan maa-alueesta ja käyttää kaupasta saadut varat tulevaan rakentamiseen. Ensimmäisen rakennuksen kauppakirja allekirjoitettiin 14.12.2010 XT:n ja ostajien (luonnollisia henkilöitä) välillä.
- 32 XT ja hänen liikekumppaninsa tekivät 10.1.2011 sopimuksen, jossa he sopivat kyseisen yhtymän lakkauttamisesta ja varojen ja velkojen jaosta. Tässä sopimuksessa sovittiin, että liikekumppanille palautetaan oikeudet tiettyihin valmistettuihin varallisuuskohteisiin eli neljänteen ja viidenteen rakennukseen. XT sitoutui myös maksamaan liikekumppanilleen vuoteen 2017 mennessä 300 000 litiä (noin 86 886 euroa) korvauksena kummankin liikekumppanin panosten välisestä erotuksesta ja niiden osuuksien, jotka heille kuuluivat yhteisestä varallisuudesta, välisestä erotuksesta. Edellä mainitun sopimuksen mukaan ensimmäinen, toinen ja kolmas rakennus annettiin XT:lle.
- 33 Rakennuttajayhtiö antoi 15.2.2011 laskun, josta ilmeni ensimmäisen, toisen, kolmannen ja neljännen rakennuksen rakentamisesta maksettavan arvonlisäveron määrä. Se antoi 11.2.2013 viidennen rakennuksen rakentamisen osalta laskun, josta ilmeni maksettavan arvonlisäveron määrä.
- 34 Toinen ja kolmas rakennus myytiin XT:n ja luonnollisten henkilöiden välillä 30.5.2011 ja 13.11.2012 tehdyillä sopimuksilla.

- 35 XT ja hänen liikekumppaninsa allekirjoittivat 1.2.2013 varallisuuden siirtoa (jakoa) koskevan asiakirjan, jossa todettiin nimenomaisesti, että XT siirsi liikekumppanilleen neljännen ja viidennen rakennuksen 10.1.2011 tehdyn sopimuksen mukaisesti.
- 36 XT ja hänen liikekumppaninsa päättivät 6.2.2013 kyseisen sopimuksen mukaisesti, että XT myy viidennen rakennuksen, jonka omistajaksi se oli merkitty kiinteistörekisteriin, ja luovuttaa liikekumppanilleen kaupasta saamansa summan. Rakennus myytiin 13.2.2013.
- 37 Koska XT ja hänen liikekumppaninsa eivät pitäneet rakennusten myyntiä kolmansille (jäljempänä kyseiset luovutukset) liiketoimintana, josta oli suoritettava arvonlisäveroa, ostajille annettuihin laskuihin ei lisätty arvonlisäveroa. He eivät myöskään ilmoittaneet tai maksaneet arvonlisäveroa eivätkä vähentäneet ostoisiin sisältyvää arvonlisäveroa.
- 38 Vilnan veroviranomainen katsoi XT:n vuosien 2010–2013 tuloveroa ja arvonlisäveroa koskeneen verotarkastuksen jälkeen, että toiminta, johon kyseiset luovutukset kuuluvat, ja kyseiset tavaroiden luovutukset itsessään oli katsottava yhdessä yhdeksi ainoaksi liiketoiminnaksi arvonlisäverotuksen kannalta. Katsottuaan, että XT oli ”verovelvollisena” vastuussa arvonlisäverotusta koskevien velvoitteiden täyttämistä, Vilnan veroviranomainen määräsi, että XT:n oli maksettava näistä liiketoimista arvonlisävero viivästyskorkeineen ja suoritettava verotuksellinen seuraamusmaksu, mutta katsoi kuitenkin, että tällä oli oikeus vähentää ostoista maksamansa arvonlisäveron määrä rakennuttajayhtiön antamien laskujen mukaisesti.
- 39 Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen valtion verotarkastusvirasto, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Liettuan tasavallan hallituksen alainen verotuksen oikaisulautakunta) ja Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuim, Liettua) pysyttivät sen jälkeen tämän päätöksen. XT vaatii Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasissa (Liettuan ylin hallintotuomioistuim), että sen on kumottava kyseisen tuomioistuimen antama tuomio.
- 40 Tätä valitusta tutkiessaan ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä sen suhteen, että arvonlisäverovelvolliseksi olisi määrättävä – kun otetaan huomioon, että yhtymällä ei ole Liettuan oikeuden mukaan oikeushenkilöllisyyttä – XT tai kyseinen liikekumppani, jotka ovat kyseisellä sopimuksella perustetun yksikön kaksi liikekumppania.
- 41 Nämä epäilykset pohjautuvat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin seikkoihin, joiden mukaan ensinnäkään Vilnan veroviranomainen ei ole kyseenalaistanut kyseistä yhtymää, toiseksi kyseisessä sopimuksessa mainitaan, että XT toimii suhteessa kolmansiin osapuoliin kummankin liikekumppanin nimissä, ja kolmanneksi, että XT:n suorittamien toimien perustana olivat XT:n ja hänen liikekumppaninsa tämän sopimuksen täytäntöönpanemiseksi tekemät erilaiset päätökset, joten on katsottava, että esitettyjen tosiseikkojen perusteella XT ei harjoittanut itsenäisesti liiketoimintaa. Sen sijaan kyseinen yhtymä täyttää direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa mainitut edellytykset.
- 42 Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuim toteaa, että ainoastaan XT toimi suhteessa kolmansiin osapuoliin ja näin tapahtui myös kyseisissä luovutuksissa ja että XT:n liikekumppani ainoastaan pääasiallisesti osarahoitti maa-alueen hankkimista ja että näihin luovutuksiin osallistuneet ostajat olivat tietämättömiä liikekumppanin olemassaolosta.

- 43 Siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin toteaa, että kyseinen yhtymä on katsottava arvonlisäverovelvolliseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää toisella kysymyksellään, millä tavalla verovelvoitteet jakaantuvat. Se pohtii tässä yhteydessä, onko kunkin liikekumppanin katsottava olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa erikseen suhteessa osuuteensa siitä vastikkeesta, joka on saatu liiketoiminnan yhteydessä toimitetuista tavaroista, ja millä perusteella direktiivin 2006/112 287 artiklassa säädetty arvonlisäveron verovapautus lasketaan.
- 44 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausysis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [direktiivin 2006/112] 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa valittajan kaltaisen luonnollisen henkilön ei voida katsoa harjoittaneen ’itsenäisesti’ kyseessä olevaa (taloudellista) toimintaa (ts. liiketoimintaa) eikä hänen voida katsoa olevan velvollinen maksamaan yksin arvonlisäveroa kyseisistä luovutuksista, 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 yhdessä; nyt käsiteltävässä tapauksessa valittajaa ja hänen liikekumppaniaan yhdessä) – jota ei kansallisen oikeuden mukaan pidetä verovelvollisena eikä sillä ole sen mukaan oikeushenkilöllisyyttä – eikä ainoastaan valittajan 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 osapuoli erikseen (tässä tapauksessa valittaja ja hänen liikekumppaninsa) – sillä kyseistä yhteistä toimintaa (yhtymää) ei kansallisen lainsäädännön mukaan pidetä verovelvollisena eikä sillä ole sen mukaan oikeushenkilöllisyyttä – siitä osasta kustakin maksusta, jonka osapuoli on saanut (tai saa tai joka on hänelle maksettava) vastikkeena (kummallekin heistä kuuluneen) kiinteän omaisuuden verollisista luovutuksista? Onko direktiivin 2006/112 287 artiklaa tulkittava siten, että nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vuosittainen liikevaihto määritetään ottamalla huomioon yhteisen toiminnan kaikki tulot (jotka yhteisen toiminnan osapuolet saavat yhdessä)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa tulkittava siten, että luonnollinen henkilö, joka on tehnyt toisen luonnollisen henkilön kanssa yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen, jolla perustetaan yhtymä, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä ja jossa ensiksi mainitulla henkilöllä on oikeus toimia molempien liikekumppaneiden nimissä mutta hän toimii yksin ja omissa nimissään suhteissa kolmansiin osapuoliin suorittaessaan toimia, joista yhtymän liiketoiminta muodostuu, harjoittaa tätä toimintaa itsenäisesti ja hänet on katsottava näin ollen direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi ”verovelvolliseksi” ja henkilöksi, jonka on yksin suoritettava maksettava arvonlisävero tämän direktiivin 193 artiklan mukaisesti.

- 46 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”. Tämän direktiivin 193 artiklan mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen, lukuun ottamatta tämän direktiivin 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa ei voida soveltaa direktiivin 2006/112 näissä säännöksissä mainittuja poikkeuksia.
- 47 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 9 artiklassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla ”jokaista”, annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa korostetaan liiketoiminnan 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 (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 48 Sen ratkaisemiseksi, kuka on katsottava pääasian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverovelvolliseksi kyseisten luovutusten osalta, on selvitettävä, kuka harjoitti edellä tarkoitettua liiketoimintaa itsenäisesti. Kuten julkisasiamies on täsmentänyt ratkaisuehdotuksensa 33, 45 ja 46 kohdassa, itsenäisyyttä koskeva edellytys koskee nimittäin kysymystä kyseisen liiketoimen kohdistamisesta tietylle henkilölle tai yksikölle, jolloin tällä edellytyksellä varmistetaan lisäksi, että hankkija voi käyttää hänellä mahdollisesti olevaa vähennysoikeutta oikeudellisesti varmallalla tavalla ja hänellä on kyseisen verovelvollisen täydellinen nimi ja osoite direktiivin 2006/112 226 artiklan 5 alakohdan mukaisesti.
- 49 Tätä varten on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 50 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että käsiteltävässä asiassa XT oli hankkinut maa-alueen yksin ja omissa nimissään sen jälkeen kun rakennushankkeen toteuttamista varten oli perustettu yhtymä ja hänen liikekumppaninsa oli luovuttanut panoksensa hänelle. XT haki ja sai rakennusluvan toimivaltaisilta viranomaisilta omiin nimiinsä. Hän teki myös yksin ja omissa nimissään rakennustöitä koskevan sopimuksen. Liikekumppanit päättivät, että XT merkitään ainoaksi omistajaksi kiinteistörekisteriin. XT teki omissa nimissään kaikkien rakennusten ja niihin liittyvien kiinteistöalojen kauppasopimukset sekä ennen kyseisen yhtymän lakkauttamisesta tehtyä päätöstä että tämän päätöksen jälkeen.
- 51 Vaikka kyseisessä sopimuksessa oli sopimusmääräys, jossa XT nimettiin henkilöksi, joka toimii suhteessa kolmansien osapuoliin kummankin liikekumppanin nimissä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa erityisesti kyseisten luovutusten osalta, että XT toimi yksin näissä suhteissa liikekumppanin nimeä tai kyseistä yhtymää mainitsematta, joten tämän tuomioistuimen mukaan oli erittäin todennäköistä, että kyseisten luovutusten vastaanottajat eivät tieneet liikekumppanin olemassaolosta.
- 52 Tästä seuraa, että XT toimi omissa nimissään ja omaan lukuunsa ja otti kannettavakseen yksin kyseisiin verollisiin liiketoimiin liittyvän taloudellisen riskin.

- 53 Edellä olevista seikoista käy ilmi, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa liiketoimintaa ei voida kohdistaa yhteistä toimintaa koskevalla sopimuksella perustetulle yksikölle, koska liikekumppanit eivät toimineet yhdessä suhteissaan kolmansiin osapuoliin ja koska henkilö, jolla oli oikeus toimia kaikkien liikekumppanien nimissä, ei esiintynyt suhteissa kolmansiin osapuoliin tässä sopimuksessa vahvistettujen edustamissääntöjen mukaisesti, joten tämän yksikön ei voida katsoa suorittaneen pääasiassa kyseessä olevia verollisia liiketoimia. Koska liikekumppani ei ollut suorittanut yhtään liiketoimea itse, kaikista näistä seikoista seuraa, että käsiteltävässä asiassa ainoastaan XT:n kaltaisen henkilön on katsottava toimineen itsenäisesti ja siten verovelvollisen ominaisuudessa.
- 54 Tätä toteamusta ei muuta se, että liikekumppani toimi huomattavassa määrin maa-alueen hankinnan rahoittajana ja että yhtymän päättyessä velat ja valmistetut varallisuuskohteet päätettiin jakaa, eikä se, että liikekumppanit tekivät yhdessä päätökset pääasiassa kyseessä olevasta liiketoiminnasta, johon kyseiset luovutukset kuuluivat, kuten maa-alueen osto ja päätös käyttää ensimmäisen rakennuksen myynnistä saadut varat rakennushankkeeseen. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa, näistä samoista päätöksistä seuraavia toimia ei nimittäin pannut täytäntöön yhtymä eikä niitä pantu täytäntöön yhtymää varten vaan XT pani ne täytäntöön omaan lukuunsa sen takia, että hän esiintyi yksin suhteessa kolmansiin osapuoliin ilman, että hän olisi maininnut kyseistä yhtymää tai liikekumppaninsa nimeä.
- 55 Näin ollen XT:n liikekumppanin kaltaisen henkilön osallistumisella päätöksiin, jotka edelsivät XT:n kaltaisen henkilön suorittamia toimia, ei voi olla vaikutusta siihen, että tämä henkilö on ominaisuudeltaan verovelvollinen.
- 56 Kyseisen yhtymän perustamisesta tehdyn sopimuksen kaltaisen sopimuksen muodollinen olemassaolo ei siten sulje pois sitä, että XT:n kaltainen henkilö harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa.
- 57 Tämän tuomion 41 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä asetetusta vaatimuksesta, jonka mukaan henkilön on toimittava omaan lukuunsa, on lisäksi todettava, että direktiivin 2006/112 säännöksistä, erityisesti sen 14 artiklan 2 kohdan c alakohdasta ja 28 artiklasta, ilmenee, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 56 kohdassa, että se, että henkilö toimii komissionsaajana toisen lukuun, ei estä luokittelemasta häntä ”verovelvolliseksi”. Vaikka henkilö toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun, hänet katsotaan verovelvolliseksi tässä direktiivissä käyttöön otetun fiktion, jonka mukaan hän on ensin vastaanottanut kyseisen tavaran ennen kuin hän sitten itse luovuttaa sen, perusteella (ks. analogisesti tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 35 kohta).
- 58 Tätä sääntöä voidaan soveltaa käsiteltävässä asiassa XT:n omissa nimissään 13.2.2013 tekemällä kauppasopimuksella suorittamaan viidennen rakennuksen myyntiin, vaikka tämän rakennuksen oli katsottu jäävän liikekumppanille ja se oli siirretty sen jälkeen hänelle 1.2.2013 tehdyllä jakokirjalla, jolla kyseisen yhtymän lakkauttamisesta 10.1.2011 tehty päätös pantiin täytäntöön. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin varmistaa, voiko näin olla kansallisen oikeuden mukaan, koska ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että XT oli edelleen merkittynä rakennuksen myyntipäivänä tämän rakennuksen omistajaksi kiinteistörekisterissä.
- 59 Kaikesta edellä olevasta seuraa, että XT:n kaltaisessa tilanteessa oleva henkilö on katsottava direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi ”verovelvolliseksi” siltä osin kuin hän toimi omaan tai toisen lukuun.

- 60 Edellä olevien seikkojen perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että luonnollinen henkilö, joka on tehnyt toisen luonnollisen henkilön kanssa yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen, jolla perustetaan yhtymä, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä ja jossa ensiksi mainitulla henkilöllä on oikeus toimia molempien liikekumppaneiden nimissä mutta hän toimii yksin ja omissa nimissään suhteissa kolmansiin osapuoliin suorittaessaan toimia, joista yhtymän liiketoiminta muodostuu, on katsottava direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi ja henkilöksi, jonka on yksin suoritettava maksettava arvonlisävero tämän direktiivin 193 artiklan mukaisesti, koska hän toimii omaan lukuunsa tai toisen lukuun komissionsaajana edellä mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ja 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Toinen kysymys

- 61 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

- 62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa on tulkittava siten, että luonnollinen henkilö, joka on tehnyt toisen luonnollisen henkilön kanssa yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen, jolla perustetaan yhtymä, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä ja jossa ensiksi mainitulla henkilöllä on oikeus toimia molempien liikekumppaneiden nimissä mutta hän toimii yksin ja omissa nimissään suhteissa kolmansiin osapuoliin suorittaessaan toimia, joista yhtymän liiketoiminta muodostuu, on katsottava direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi verovelvolliseksi ja henkilöksi, jonka on yksin suoritettava maksettava arvonlisävero tämän direktiivin 193 artiklan mukaisesti, koska hän toimii omaan lukuunsa tai toisen lukuun komissionsaajana edellä mainitun direktiivin 14 artiklan 2 kohdan c alakohdassa ja 28 artiklassa tarkoitetulla tavalla.

Allekirjoitukset