



## Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

24 päivänä maaliskuuta 2022\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 9 artikla – Verovelvollinen – 295 ja 296 artikla – Maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä – Maataloustoimintaa harjoittavat aviopuolisot, jotka käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta – Mahdollisuus pitää aviopuolisoja erillisinä arvonlisäverovelvollisina – Jommankumman aviopuolison valinta luopua vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan asemasta ja siirtää toimintansa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin – Se, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman

Asiassa C-697/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 22.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**W.G.**

vastaan

**Dyrektor Izby Skarbowej w L.,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Ziemele sekä tuomarit T. von Danwitz ja A. Kumin (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Emiliou,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- W.G., edustajanaan T. Miłek, doradca podatkowy,
- Dyrektor Izby Skarbowej w L., edustajanaan M. Kołaciński,

\* Oikeudenkäyntikieli: puola.

- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
  - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja M. Siekierzyńska,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,  
on antanut seuraavan

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9, 295 ja 296 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat W.G. ja Dyrektor Izby Skarbowej w L. (L:n verohallinnon johtaja, Puola) ja jossa on kyse arvonlisäverosta, joka liittyy tiettyihin kuukausiin vuonna 2011.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 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 Kyseisen direktiivin XII osasto, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, sisältää muun muassa 2 luvun, jonka otsikko on ”Yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä” ja johon sisältyvät mainitun direktiivin 295–305 artikla.
- 5 Arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:  
”Tässä luvussa tarkoitetaan:  
1) ’maataloustuottajalla’ verovelvollista, joka harjoittaa toimintaansa maa-, metsä- tai kalatalouden alalla;  
2) ’maa-, metsä- tai kalatalouden harjoittamisella’ kussakin jäsenvaltiossa sellaiseksi talouden harjoittamiseksi liitteessä VII mainittujen tuotantotoimintojen puitteissa katsottua toimintaa;  
3) ’vakiokantajärjestelmän alaisella maataloustuottajalla’ maataloustuottajaa, johon sovelletaan tässä luvussa tarkoitettua vakiokantajärjestelmää;

– –”

- 6 Kyseisen direktiivin 296 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai 1 luvun mukaisen erityisjärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat tämän luvun mukaisesti soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.

2. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.”

### ***Puolan oikeus***

- 7 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. 2004, nro 54, järjestysnumero 535), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisaatioyksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

– –

4. Yksinomaan maa-, metsä- tai kalataloutta harjoittavien luonnollisten henkilöiden tapauksessa verovelvollisena pidetään henkilöä, joka jättää 96 §:n 1 momentissa tarkoitettun rekisteröinti-ilmoituksen.

5. Edellä 4 momentin säännöksiä sovelletaan vastaavasti luonnollisiin henkilöihin, jotka harjoittavat yksinomaan maataloustoimintaa muissa kuin 4 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa.

– –”

- 8 Kyseisen lain 43 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja ovat:

– –

3) vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan suorittama omasta maataloustoiminnasta peräisin olevien maataloustuotteiden luovutus sekä hänen suorittamansa maatalouspalvelut;

– –”

9 Mainitun lain 96 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 15 §:ssä tarkoitettujen toimijoiden on ennen 5 §:ssä tarkoitetun ensimmäisen liiketoimen toteuttamispäivää toimitettava rekisteröinti-ilmoitus verotoimiston johtajalle, jollei 3 momentista muuta johdu.

2. Edellä 15 §:n 4 ja 5 momentissa tarkoitettujen luonnollisten henkilöiden tapauksessa rekisteröinti-ilmoituksen voi tehdä ainoastaan yksi niistä henkilöistä, joille laskut tavaroiden ja palvelujen ostosta osoitetaan ja jotka laskuttavat maataloustuotteiden myynnistä.

– –”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

- 10 W.G, joka harjoitti maataloutta kahdessa kuudesta kanalasta maatilalla, jonka hän omisti yhdessä aviopuolionsa kanssa ja jolla hän kasvatti broilereita, rekisteröityi 31.12.2010 arvonlisäverorekisteriin arvonlisäverolain 96 §:n mukaisesti ja luopui siten vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan asemasta, joka hänellä oli siihen saakka ollut. Sitä vastoin W.G:n aviopuoliso, joka myös harjoitti maataloutta ja kasvatti broilereita kyseisen tilan neljässä muussa kanalassa vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman nojalla, ei luopunut tästä asemasta.
- 11 W.G. haki muutosta arvonlisäverotukseen 29.8.2016 jättämillään oikaisuvaatimuksilla, joissa hän vaati toteamaan vuoden 2011 helmi-, huhti-, kesä-, elo-, loka- ja marraskuulta maksetun arvonlisäveron ylijäämät.
- 12 Verotoimiston toimivaltainen johtaja hylkäsi oikaisuvaatimukset 26.10.2016 tekemällään päätöksellä. L:n verohallinnon toimivaltainen johtaja vahvisti kyseisen hylkäävän päätöksen 28.2.2017 tekemällään päätöksellä. Viimeksi mainittu viranomaiskatsoi, että siitä syystä, että W.G. oli rekisteröitynyt arvonlisäverorekisteriin ja että hän oli verovelvollinen tavallisessa arvonlisäverojärjestelmässä, hän oli se, jolla oli arvonlisäverovelvollisen asema maataloustoiminnan harjoittamisessa aviopuolisoiden yhteiseen omaisuuteen kuuluvalla maatilalla. Näin ollen sillä, että W.G. rekisteröityi arvonlisäverorekisteriin, oli vaikutusta myös hänen aviopuolisoonsa, joka menetti tästä syystä vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman.
- 13 W.G:n kyseisestä päätöksestä Wojewódzki Sąd Administracyjny w L:lle (L:n voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) tekemä valitus hylättiin 17.8.2017 annetulla tuomiolla. Kyseinen tuomioistuin nimittäin totesi, että kun aviopuolisot, joihin sovelletaan lakisääteistä järjestelmää yhteisestä aviovarallisuudesta, harjoittavat yhteisellä maatilalla samankaltaista maataloustoimintaa, vain yksi heistä voi olla arvonlisäverovelvollinen. Tältä osin sillä, että W.G. ja hänen aviopuolionsa harjoittivat maataloutta eri kanaloissa, ei ollut merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa.
- 14 W.G. teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin, Puola), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

- 15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että esitetty kysymys koskee sitä, voidaanko silloin, kun avioparilla on yhteinen maatila, yhtä puolisoista verottaa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti ja toiseen heistä soveltaa maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää, vai onko sillä, että yksi heistä luopuu vakiokantajärjestelmästä, väistämättä vaikutuksia myös toiselle.
- 16 Kyseisen tuomioistuimen mukaan arvonlisäverolain 15 §:n 1 ja 2 momentista sekä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklasta ilmenee, että yksikön luokittelu verovelvolliseksi edellyttää, että se harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti. Näin ollen kyseiset säännökset eivät ole erikseen tarkasteltuina esteenä kahden erillisen verovelvollisen toiminnalle samalla maatilalla, kunhan ne harjoittavat toimintaansa itsenäisesti.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää kuitenkin, että arvonlisäverolain 15 §:n 4 ja 5 momentissa tarkoitettujen luonnollisten henkilöiden osalta kyseisen lain 96 §:ssä säädetään, että rekisteröinti-ilmoituksen voi tehdä ainoastaan yksi niistä henkilöistä, joille laskut tavaroiden ja palvelujen ostosta osoitetaan ja jotka laskuttavat maataloustuotteiden tai palvelujen myynnistä. Kuten kansallisessa oikeuskäytännössä on vahvistettu, näistä säännöksistä seuraa, että ainoastaan se henkilö, joka on rekisteröitynyt arvonlisäverorekisteriin, voi olla verovelvollinen ja että samalla maatilalla ei näin ollen voi olla kahta verovelvollista.
- 18 Kyseinen tuomioistuin katsoo, ettei yhdessäkään arvonlisäverodirektiivin säännöksessä sallita nimenomaisesti tällaisen järjestelmän käyttöönottoa, joka johtaa maatilojen erityiskohteluun. Sen mukaan tällä järjestelmällä voidaan kuitenkin yhtäältä estää väärinkäytökset, joissa maatila jaettaisiin useaan yksikköön, ja toisaalta panna täytäntöön maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän tavoitteet, kuten maataloustuottajien hallinnollisten menettelyjen yksinkertaistaminen.
- 19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, mikä merkitys on sillä, että W.G:llä ja hänen aviopuolisolla oli erilliset pankkitilit broilerinkasvatusta varten ja että he hoitivat kasvatukseen tarkoitettuja varoja erikseen. Kasvatussyksiköt ovat siten taloudellisesti, rahoituksellisesti ja organisatorisesti erillisiä, koska jokainen niistä toimii kuten itsenäinen yritys.
- 20 Koska Naczelný Sąd Administracyjny on epävarma siitä, onko arvonlisäverolain 15 §:n 4 ja 5 momentissa säädetty järjestelmä arvonlisäverodirektiivin mukainen, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] säännöksiä ja erityisesti direktiivin 9, 295 ja 296 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä [arvonlisäverolain] 15 §:n 4 ja 5 momenttiin perustuvalla kansallisella käytännöllä, jonka mukaan maataloustoimintaa maatilalla harjoitettavia aviopuolisoita, jotka käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, ei voida pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että kansallisen käytännön mukaan silloin, kun aviopuoliso valitsee yleisten verosäännösten mukaisen verotuksen toimintaansa varten, toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan asemansa?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että omaisuus, jota kukin aviopuolisoista käyttää erikseen ja itsenäisesti liiketoiminnassaan, voidaan selvästi erotella?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuun tiedustele kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 9, 295 ja 296 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion käytännölle, jonka mukaan maataloustoimintaa samalla maatilalla harjoittavia aviopuolisoita, jotka käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, ei voida pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina edes siinä tapauksessa, että omaisuus, jota kukin aviopuolisosta käyttää omassa toiminnassaan, voidaan erotella, mistä kyseisen käytännön mukaan seuraa sellaisessa tilanteessa, jossa aviopuolisot harjoittavat maataloustoimintaa maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän piirissä, että aviopuolison valinta siirtää toimintansa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin johtaa siihen, että toinen aviopuolisosta menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman.
- 22 Tähän kysymykseen vastaamiseksi 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.
- 23 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron soveltamisala määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa erittäin laajaksi (tuomio 21.4.2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, 40 kohta ja tuomio 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toiminta katsotaan yleensä liiketoiminnaksi kyseisessä 9 artiklassa tarkoitettussa merkityksessä, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 13.6.2018, Polfarmex, C-421/17, EU:C:2018:432, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Jotta voidaan lisäksi todeta, että liiketoimintaa harjoitetaan itsenäisesti, on selvitetävä, 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). Verovelvollisuutta on arvioitava yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa vahvistettujen kriteerien valossa (ks. vastaavasti tuomio 21.4.2005, HE, C-25/03, EU:C:2005:241, 41 kohta).
- 24 Edellisessä kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että henkilö, joka harjoittaa maataloustoimintaa aviopuolisonsa kanssa omistamallaan ja yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvalla maatilalla, on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, kun kyseistä toimintaa harjoitetaan itsenäisesti eli kyseinen henkilö toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan sekä kantaa yksin toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin.
- 25 Tässä yhteydessä merkityksellinen seikka voi olla se, että aviopuolisot hoitavat kasvatusyksiköihin, jotka ovat taloudellisesti, rahoituksellisesti ja organisatorisesti erillisiä, varten tarkoitettuja varoja erikseen. Merkitystä ei sitä vastoin ole pelkästään sillä seikalla, että aviopuolisot harjoittavat toimintaansa samalla maatilalla, joka kuuluu heidän yhteiseen aviovarallisuuteensa.
- 26 Tämän tuomion 24 kohdassa tehtyä päätelmää ei kyseenalaisteta arvonlisäverodirektiivin 295 ja 296 artiklalla, jotka kuuluvat yhteisestä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmästä annettuihin kyseisen direktiivin säännöksiin.

- 27 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdassa määritellään kyseisen järjestelmän soveltamisen kannalta merkitykselliset käsitteet, kun taas mainitun direktiivin 296 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos muun muassa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi, ja kyseisen artiklan 2 kohdassa lisätään, että jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille muun muassa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.
- 28 Näistä säännöksistä ei kuitenkaan voida päätellä, että jäsenvaltio voi silloin, kun on kyse maatilalla harjoitetusta toiminnasta, rajoittaa henkilön mahdollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi pelkästään sillä perusteella, että hänen aviopuolisonsa käyttää tätä samaa maatilaa omaan arvonlisäverolliseen toimintaansa.
- 29 Näin ollen jäsenvaltion käytäntö, jossa suljetaan pois se, että aviopuolisoita, jotka harjoittavat maataloustoimintaa samalla maatilalla ja käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, voitaisiin pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina, ei lähtökohtaisesti ole arvonlisäverodirektiivin mukainen.
- 30 Pääasian erityispiirre on kuitenkin se, että yksi aviopuolisoista harjoittaa toimintaansa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä, kun taas toinen heistä aikoo jäädä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän piiriin. Näin ollen on tarkasteltava, voiko jäsenvaltio sen välttämiseksi, että aviopuolisoilla olisi samanaikaisesti kaksi eri asemaa, säätää, että se, että aviopuoliso luopuu maataloustuottajien vakiokantajärjestelmästä, johtaa siihen, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan asemansa.
- 31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että pääasiassa kyseessä olevalla käytännöllä pyritään estämään väärinkäytökset, joissa voi olla kyse maatilalla jakamisesta useaan yksikköön siinä tarkoituksessa, että yksi aviopuolisoista hyötyisi maataloustuottajien vakiokantajärjestelmästä, kun taas toisella olisi tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen.
- 32 Tältä osin on todettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten torjuminen on päämäärä, joka on arvonlisäverodirektiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (tuomio 4.6.2020, C.F. (Verotarkastus), C-430/19, EU:C:2020:429, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Koska pääasiassa kyseessä oleva käytäntö johtaa aviopuolison rekisteröityessä tavalliseen arvonlisäverojärjestelmään joka tapauksessa siihen, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman, se merkitsee lopulta yleistä petoksen olettamaa, jonka on katsottava olevan suhteeton petosten estämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi (ks. analogisesti tuomio 11.6.2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 63 kohta).
- 33 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa toimivaltaisen veroviranomaisen on tutkittava, onko – kun otetaan huomioon konkreettinen tilanne – se, että aviopuoliso menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman, tarpeen väärinkäytösten ja petosten sellaisten riskien torjumiseksi, joita aviopuolisot eivät voi poistaa esittämällä asianmukaista näyttöä, joka osoittaa muun muassa sen, että kumpikin heistä harjoittaa toimintaansa itsenäisesti.

- 34 On lisättävä, kuten tämän tuomion 27 kohdassa on muistutettu, että arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot ”voivat soveltaa” maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää, ja kyseisen artiklan 2 kohdassa täsmennetään, että jäsenvaltio ”voi sulkea” vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle muun muassa maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.
- 35 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä on poikkeusjärjestelmä, jolla poiketaan tavallisesta arvonlisäverojärjestelmästä ja jota voidaan näin ollen soveltaa ainoastaan siltä osin kuin se on tarpeen järjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi. Tälle järjestelmälle asetettuihin kahteen tavoitteeseen kuuluu tavoite, joka liittyy yksinkertaistamista koskevaan tarpeeseen ja joka on sovitettava yhteen maataloustuottajien tuotantopanoksistaan maksaman arvonlisäveron hyvittämistä koskevan tavoitteen kanssa (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, EU:C:2016:764, 37 ja 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 36 Näin ollen on todettava, että jos pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen konkreettisen tilanteen tarkastelu osoittaa, että se, että aviopuolisot harjoittavat itsenäisesti ja kumpikin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä maataloustoimintaa samalla maatilalla ja käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia verrattuna tilanteeseen, jossa yksi heistä olisi tämän tavallisen järjestelmän ja toinen vakiokantajärjestelmän piirissä, asianomainen jäsenvaltio voi pätevästi päättää, että se, että aviopuoliso luopuu vakiokantajärjestelmästä, johtaa siihen, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan asemansa.
- 37 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9, 295 ja 296 artiklaa on tulkittava siten, että
- ne ovat esteenä jäsenvaltion käytännölle, jonka mukaan maataloustoimintaa samalla maatilalla harjoittavia aviopuolisoita, jotka käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, ei voida pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina, kun kumpikin aviopuoliso harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti
  - ne eivät ole esteenä sille, että tilanteessa, jossa aviopuolisot harjoittavat kyseistä maataloustoimintaa maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän piirissä, aviopuolison valinta siirtää toimintansa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin johtaa siihen, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman, kun se on konkreettisen tilanteen tarkastelun perusteella tarpeen väärinkäytösten ja petosten sellaisten riskien torjumiseksi, joita aviopuolisot eivät voi poistaa esittämällä asianmukaista näyttöä, tai kun se, että nämä aviopuolisot harjoittavat kyseistä toimintaa itsenäisesti ja kumpikin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä, ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia verrattuna tilanteeseen, jossa kyseisillä aviopuolisoilla on samanaikaisesti kaksi eri asemaa.



## Oikeudenkäyntikulut

- 38 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9, 295 ja 296 artiklaa on tulkittava siten, että**

- ne ovat esteenä jäsenvaltion käytännölle, jonka mukaan maataloustoimintaa samalla maatilalla harjoittavia aviopuolisoita, jotka käyttävät toiminnassaan yhteiseen aviovarallisuuteen kuuluvaa omaisuutta, ei voida pitää erillisinä arvonlisäverovelvollisina, kun kumpikin aviopuoliso harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti
- ne eivät ole esteenä sille, että tilanteessa, jossa aviopuolisot harjoittavat kyseistä maataloustoimintaa maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän piirissä, aviopuolison valinta siirtää toimintansa tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piiriin johtaa siihen, että toinen aviopuolisoista menettää vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan aseman, kun se on konkreettisen tilanteen tarkastelun perusteella tarpeen väärinkäytösten ja petosten sellaisten riskien torjumiseksi, joita aviopuolisot eivät voi poistaa esittämällä asianmukaista näyttöä, tai kun se, että nämä aviopuolisot harjoittavat kyseistä toimintaa itsenäisesti ja kumpikin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän piirissä, ei aiheuta hallinnollisia vaikeuksia verrattuna tilanteeseen, jossa kyseisillä aviopuolisoilla on samanaikaisesti kaksi eri asemaa.

Allekirjoitukset