

Asia C-312/19**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

16.4.2019

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettua)

Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksen tekemispäivä:

10.4.2019

Kantaja:

XT

Vastaaja:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen valtion verotarkastusvirasto)

Pääasian kohde

Veroriita, joka koskee Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcijan (Vilnan valtion verotarkastusvirasto; jäljempänä Vilnan verotarkastusvirasto) 3.11.2015 tekemää päätöstä, jolla hyväksytään tarkastusraportti, jossa muun muassa vaadittiin kantajaa maksamaan arvonlisäveroa 39 586,71 euroa ja arvonlisäveron viivästyskorkoa 11 695 euroa ja jossa hänelle määrättiin arvonlisäveroseuraamuksena 3 959 euroa.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla esitetty pyyntö, joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) säännösten tulkittamista siltä osin kuin ne koskevat yhteisen toiminnan osapuolen harjoittaman toiminnan

”itsenäisyyden” vahvistamista ja verovelvoitteiden jakamista yhteisen toiminnan osapuolten kesken.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 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 itse arvonlisäveroa riidanalaisista liiketoimista, toisin sanoen onko direktiivin 2006/112/EY 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/EY 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 – kustakin maksusta, jonka osapuoli on saanut (tai saa tai joka hänelle on maksettava) vastikkeena kiinteän omaisuuden verollisista luovutuksista? Onko direktiivin 2006/112/EY 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)?

Unionin oikeussäännöt, joihin on viitattu

Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohta sekä 193 ja 287 artikla.

Kansalliset oikeussäännöt, joihin on viitattu

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Liettuan tasavallan arvonlisäveroa koskeva laki, jäljempänä arvonlisäverolaki) seuraavia säännöksiä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin:

- 2 §:n 2 momentti: ”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan Liettuan tasavallan tai vieraan valtion verovelvollista”;

- 2 §:n 15 momentti: ”’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”;
- 71 §:n 1 momentti: ”Verovelvollisen, joka luovuttaa tavaroita ja suorittaa palveluja maan alueella, on rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi, laskettava arvonlisävero ja maksettava se talousarvioon – – Henkilön, joka on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, on tehtävä alv-rekisteröintiä koskeva hakemus.”
- 71 §:n 2 momentti: ”Sen estämättä, mitä [arvonlisäverolain 71 §:n] 1 momentissa säädetään, Liettuan tasavallan verovelvollinen ei ole velvollinen hakemaan alv-rekisteröintiä eikä laskemaan arvonlisäveroa ja maksamaan sitä talousarvioon – – säädetyllä tavalla, jos viimeisten 12 kuukauden aikana kyseisen maan alueella luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista maksettujen vastikkeiden vuotuinen kokonaismäärä ei ole liiketoiminnan harjoittamisen aikana ylittänyt 155 000 Liettuan litia vuodessa. 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 litia. – –”
- 71 §:n 4 momentti: ”Alv-rekisteröintiä koskevan hakemuksen tekemättä jättäminen – – ei vapauta verovelvollista velvollisuudesta laskea luovutettuihin tavaroihin ja/tai suoritettuihin palveluihin liittyvää arvonlisäveroa – – ja maksaa se talousarvioon – –”
- 79 §:n 1 momentti: ”Verovelvollisen – – on dokumentoitava tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus, joka on tapahtunut arvonlisäverolaskun perusteella – –”;
- 79 §:n 5 momentti: ”Liettuan tasavallan hallituksen tai sen valtuuttaman laitoksen määrittelemällä tavalla ja määrittelemissä tapauksissa useiden arvonlisäverovelvollisten yhdessä luovuttamat tavarat tai suorittamat palvelut voidaan kirjata yhteen laskuun.”

Pääasian tosiseikkoihin sovelletaan Lietuvos Respublikos civilinis kodeksasin (Liettuan tasavallan siviililaki) seuraavia säännöksiä:

- 6969 §:n 1 momentti: ”Yhteistä toimintaa (yhtymä) koskevalla sopimuksella kaksi tai useampi henkilö (kumppani), jotka tekevät yhteistyötä käyttämällä omaisuuttaan, työtään tai tietämystään, sitoutuu toimimaan yhdessä saavuttaakseen tietyn tavoitteen tai toteuttaakseen tiettyjä toimia, jotka eivät ole ristiriidassa lain kanssa”;
- 6971 §:n 1 momentti: ”Kumppanien yhteiseen toimintaan luovuttaman omaisuuden, joka oli aiemmin heidän omistuksessaan, sekä yhteisen

toiminnan aikana tapahtuvan tuotannon ja siitä saatavien tulojen ja tuotosten on oltava kaikkien kumppanien jaollisessa yhteisomistuksessa, jollei laissa tai yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa toisin määrätä”;

- 6972 §:n 1 ja 2 momentti: ”Yhteisiä asioita hoidettaessa kullakin kumppanilla on oikeus toimia kaikkien kumppaneiden puolesta, paitsi jos yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa määrätään, että yhteisiä asioita hoitaa yksi kumppaneista tai kaikki kumppanit yhdessä. Kun kyse on suhteista kolmansiin osapuoliin, kumppanin oikeus tehdä liiketoimia kaikkien kumppaneiden puolesta on vahvistettava muiden kumppanien antamassa valtakirjassa tai yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa”;
- 6974 §:n 1 momentti: ”Yhteiseen toimintaan liittyvien yhteisten kustannusten ja yhteisten tappioiden jakaminen vahvistetaan yhteistä toimintaa koskevassa sopimuksessa. Jos tällaista sopimusta ei ole, kukin kumppani vastaa yhteisistä kustannuksista ja yhteisistä tappioista osuutensa mukaisessa suhteessa”;
- 6975 §:n 3 momentti: ”Jos yhteistä toimintaa koskeva sopimus liittyy kumppaneiden kaupalliseen toimintaan, kaikki kumppanit ovat yhteisvastuussa yhteisten velvoitteiden mukaisesti riippumatta siitä, millä perusteella nämä velvoitteet syntyvät.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Asiassa on todettu, että kantaja ja toinen luonnollinen henkilö (jäljempänä liikeyumppani) tekivät 19.2.2010 yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen, joka koski yhteistyötä asuinkiinteistön rakentamiseksi Vilnaan tai sen ympäristöön.
- 2 Kantaja päätti 25.4.2010 yhdessä liikeyumppaninsa kanssa ostaa 0,5 hehtaarin suuruisen maatalousmaan Vilnan alueelta. Kantaja ja kyseisen maa-alueen omistajat allekirjoittivat 27.4.2010 kyseisen maa-alueen kauppaa koskevan sopimuksen. Liikeyumppanin osuus oli 70 prosenttia ja kantajan 30 prosenttia kaupan määrästä. He päättivät rekisteröidä maa-alueen omistusoikeuden kantajan nimiin.
- 3 Kantaja ja liikeyumppani päättivät 5.5.2010 rakentaa viiden rakennuksen kokonaisuuden, velvoittaa kantajan hoitamaan kaikki rakentamista varten tarvittavat asiakirjat ja nimetä yksityisen osakeyhtiön Konselan (jäljempänä Konsela UAB), jonka johtaja kantaja oli, hallinnoimaan rakentamista.
- 4 Kantaja sai 2.11.2020 Vilnan kunnanviranomaisilta hänen nimellään myönnetyn rakennuslupan, jossa annettiin lupa rakentaa viisi rakennusta 0,5 hehtaarin maa-alueelle. Rakennustöitä koskeva sopimus tehtiin 22.4.2010, ja sen allekirjoittivat kantaja asiakkaana ja Konsela UAB:n edustaja. Urakoitsija laati 15.2.2011 arvonlisäverolaskun rakennusten nro 1–4 rakentamisesta sekä rakennuksen nro 5 rakentamisesta 11.2.2013.

- 5 Kantaja ja liikeyumppani päättivät 2.12.2010 tekemällään päätöksellä myydä rakennuksen nro 1 ja osan maa-alueesta ja käyttää saadun määrän rakentamiseen yhdessä urakoitsijan kanssa. Tämä kiinteä omaisuus myytiin 14.12.2010 tehdyllä kantajan ja ostajien (luonnolliset henkilöt) välisellä kauppasopimuksella, jossa määrättiin rakennuksen ja maa-alueen osan myynnistä sekä vahvistettiin maa-alueen käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.
- 6 Kantaja ja liikeyumppani tekivät 10.1.2011 sopimuksen, joka koski 19.2.2010 tehdyn yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen päättämistä ja omaisuuden ja velkojen jakoa. Tässä sopimuksessa päätettiin lopettaa yhteistä toimintaa koskeva sopimus ja myöntää oikeus valmistettuihin varallisuuseriin (rakennukset nro 4 ja 5) liikeyumppanille, kun kantaja sitoutui korvaamaan liikeyumppanille vuoteen 2017 mennessä hänen maksuosuutensa ja saatujen yhteisten varojen osuuden, eli 300 000 Liettuan litin (86 886 euron), välisen erotuksen. Kyseisen sopimuksen mukaan rakennukset nro 1–3 kuuluivat kantajalle.
- 7 Rakennukset nro 2 ja 3 sekä niihin kuuluvat maa-alueen osat myytiin 30.5.2011 ja 13.11.2012 tehtyjen hakijan ja luonnollisten henkilöiden välisillä kauppasopimuksilla.
- 8 Kantaja ja liikeyumppani laativat 1.2.2013 omaisuuden siirtoa (luovutusta) koskevan asiakirjan, jossa todetaan, että 10.1.2011 tehdyn sopimuksen mukaisesti kantaja siirsi liikeyumppanille rakennukset nro 4 ja 5 sekä niihin liittyvät maa-alueen osat.
- 9 Kantaja ja liikeyumppani 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 on rekisteröity hänen nimiinsä, ja siirtää saamansa määrän välittömästi liikeyumppanille. Kyseinen kiinteä omaisuus myytiin 13.2.2013 tehdyllä kauppasopimuksella Liettuaan sijoittautuneelle oikeushenkilölle.
- 10 Kantaja ja liikeyumppani eivät pitäneet kyseisiä 14.12.2010, 30.5.2011, 13.11.2012 ja 13.2.2013 toteutettuja kiinteän omaisuuden myyntejä (jäljempänä yhteisesti 'riidanalaiset luovutukset') arvonlisäverollisena (taloudellisena) toimintana, minkä vuoksi he eivät laskeneet ja määrittäneet arvonlisäveroa, jonka ostajien olisi pitänyt maksaa (eivät laatineet arvonlisäverolaskua), eivät ilmoittaneet ja maksaneet arvonlisäveroa eivätkä tehneet alv-vähennystä.
- 11 Tehtyään vuosien 2010–2013 kantajan henkilökohtaista tuloveroa ja arvonlisäveroa koskevan verotarkastuksen paikallinen veroviranomainen määritteli riidanalaiset luovutukset yhdeksi arvonlisäverolliseksi toiminnaksi ja katsoi kantajan olevan verovelvollinen, joka vastaa (kaikkiin) näihin luovutuksiin liittyvien arvonlisäverovelvoitteiden täyttämisestä. Vilnan verotarkastusvirasto vahvisti 3.11.2015 tekemällään päätöksellä, jolla tarkastusraportti hyväksyttiin, tarkastusraportissa lasketun arvonlisäveron korotuksen ja siihen liittyvät määrät (viivästyskorko ja sakko).

- 12 Tutkittuaan paikallisen veroviranomaisen päätöstä koskevan valituksen vastaaja pysytti 3.3.2016 tekemällään päätöksellä Vilnan verotarkastusviraston päätöksen. Kantajan valitukset hylättiin myös 18.7.2016 tehdyllä Mokestinių ginčų komisijan (verotusriitoja käsittelevä lautakunta) päätöksellä sekä Vilniaus apygardos administracinis teismasin (alueellinen hallinto-oikeus, Vilna) päätöksellä, jotka on riitautettu muutoksenhaussa.
- 13 On erityisesti huomattava, että arvonlisäveroa laskiessaan paikallinen veroviranomainen tunnusti omasta aloitteestaan kantajan oikeuden vähentää edellä mainittujen Konsela UAB:n laatimien arvonlisäverolaskujen arvonlisävero ja laski riidanalaiset arvonlisäveron määrät, jotka on maksettava edellä mainittujen rakennusten hankintoihin (rakentamiseen) liittyvän arvonlisäveron vähentämisen jälkeen.

Kansallisen tuomioistuimen perustelut

- 14 Käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa herää kysymys ensinnäkin siitä, onko velvoitteista vastuussa olevana verovelvollisena pidettävä ainoastaan kantajaa vai yhteisen toiminnan molempia osapuolia, toisin sanoen yhteistä toimintaa / yhtymää (kantajaa ja liikekumppania kollektiivisesti). Käsiteltävässä asiassa paikallinen veroviranomainen ja vastaaja eivät selvittäneet eivätkä kyseenalaistaneet yhteisen toiminnan paikkansapitävyyttä.

Yhteisen toiminnan osapuolen harjoittaman toiminnan ”itsenäisyys”

- 15 Arvonlisäverolailla, jota sovelletaan kyseisiin oikeussuhteisiin, muun muassa pannaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivi, jonka 193 artiklassa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun.
- 16 Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa 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 (tuomio 12.10.2016, Nigl ym., C-340/15, 27 kohta).
- 17 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa osoitetaan, että verovelvollisen yksi välttämätön edellytys on hänen taloudellisen toimintansa itsenäisyys, joka on osoitettava selvittämällä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa taloudellisen riskin (ks. esimerkiksi tuomio 27.1.2000, Heerma, C-23/98, 18 kohta; tuomio 18.10.2007, Van der Steen, C-355/06, 23 kohta ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, 34 kohta). Toiminnan itsenäisyys on osoitettava ottaen huomioon tuomion 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, 34 ja 35 kohdassa luetellut perusteet.

- 18 Se, että veroviranomaiset eivät kiistäneet edellä mainittuun yhteistä toimintaa koskevaan sopimukseen liittyviä olosuhteita, sekä se, että asiakirja-aineisto ei sisällä tietoja, joilla nämä olosuhteet osoitetaan vääriksi, antavat aihetta epäillä sitä, harjoittiko kantaja arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettua ”itsenäistä” taloudellista toimintaa. On todettava, että:

(1) kuten ilmenee esimerkiksi edellä mainitusta yhteistä toimintaa koskevasta sopimuksesta, toiminnan aikana muodostetut yhteiset varat ja syntyneet velat jaettiin osapuolten kesken vakiintuneen menetelmän mukaisesti, mikä tarkoittaa sitä, ettei – koska yhteistä toimintaa ei ole kiistetty – todennäköisesti ole perusteita päätelmälle, jonka mukaan kantaja suoritti kiistanalaiset luovutukset yksinomaan omalla taloudellisella riskillään;

(2) koska veroviranomainen ei kyseenalaistanut ja jopa olennaisin osin vahvisti, että kantaja päätti yhdessä liikeyumppanin kanssa kyseisen kiinteän omaisuuden ostoon, valmistamiseen (rakentamiseen) tai myyntiin liittyvistä asioista ja koska asiakirja-aineisto ei sisällä mitään päinvastaista tietoa, on todettava, että kantajan ei voida myöskään katsoa tehneen itsenäisesti päätöksiä, jotka koskivat riidanalaisen toiminnan aikana tehtyjä luovutuksia;

(3) koska veroviranomainen katsoi, että henkilökohtaisessa tuloverotuksessa ilmoitetut tulot – eli lähinnä myydystä kiinteästä omaisuudesta saadut vastikkeet – olivat sekä kantajan että hänen liikeyumppaninsa tuloa, riidanalaisista luovutuksista saatujen tulojen ei voida katsoa olevan pelkästään kantajan tuloja;

(4) käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa se seikka, että kantaja oli rekisteröity kiinteistörekisteriin riidanalaisen kiinteän omaisuuden omistajaksi ja että kantaja teki kauppasopimukset, ei sinänsä osoita, että kantaja teki riidanalaisia luovutuksia koskevia itsenäisiä päätöksiä;

(5) on myös katsottava, että koska edellä mainittuja olosuhteita, jotka koskevat liikeyumppanin osallisuutta, ei ole kiistetty, kantajan ei voida automaattisesti katsoa päättäneen itsenäisesti varojen määräämisvallan siirrosta eli tavaroiden luovuttamisesta (arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta) ostajille.

- 19 Tällaisissa olosuhteissa voidaan perustellusti katsoa, että – jos oletetaan tutkinnan tässä vaiheessa, että riidanalaisia luovutuksia on pidettävä arvonlisäverollisena taloudellisena toimintana – kantaja ja liikeyumppani voivat yhdessä objektiivisesti täyttää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetyt verovelvollista koskevat kriteerit toimittuaan yhdessä yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen mukaisesti, mutta ei pelkästään kantaja. Näin ollen on katsottava arvonlisäverodirektiivin 193 artiklaa sovellettaessa, ettei kantajan voida ehkä katsoa olevan yksin vastuussa riidanalaisista luovutuksista johtuvista arvonlisäverovelvoitteista.

- 20 Toisaalta, kuten asiakirja-aineistosta ilmenee, ainoastaan kantaja hoiti suhteita kolmansiin osapuoliin, myös riidanalaisten luovutusten osalta: maa-alue ostettiin, rakennuslupa myönnettiin ja urakkasopimus tehtiin hänen nimissään; hän teki

omissa nimissään edellä mainittuja rakennuksia ja niihin liittyviä maa-alueita koskevia kauppasopimuksia, eikä näissä sopimuksissa viitattu yhteistä toimintaa koskevaan sopimukseen, joten voidaan perustellusti katsoa, että riidanalaisissa luovutuksissa ostajat eivät tienneet liikekumppanista. Toisin sanoen ainoastaan kantaja toteutti rakennusten rakentamista ja myyntiä koskevat toimet, kun taas liikekumppani lähinnä pelkästään osarahoitti maa-alueen hankintaa.

- 21 On muistutettava, että unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaisen soveltamisen kannalta on erityisen tärkeää, että direktiivin III osastossa määriteltyä ”verovelvollisen” käsitettä tulkitaan itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (ks. tuomio 17.9.2014, Skandia Sverige, C-7/13, 23 kohta).
- 22 On siis aiheellista esittää unionin tuomioistuimelle ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys.

Verovelvoitteiden jako yhteisen toiminnan osapuolten kesken

- 23 Jos unionin tuomioistuin katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa ja 193 artiklaa sovellettaessa yhteisen toiminnan molempia osapuolia, ei ainoastaan kantajaa, on kuitenkin pidettävä verovelvollisina, jotka ovat vastuussa kyseisistä velvoitteista, herää kysymys siitä, miten verovelvoitteet olisi jaettava.
- 24 Kuten edellä jo mainittiin, kansallisessa lainsäädännössä vahvistetun yleisen säännön mukaan ainoastaan luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt sekä edellä mainitut yhteissijoitusrytykset tunnustetaan verovelvollisiksi Liettuan tasavallassa. Kyseisiä oikeussuhteita koskevissa kansallisissa säännöksissä ei säädetä, että yhteistä toimintaa koskevan sopimuksen nojalla toimivia luonnollisia henkilöitä olisi pidettävä arvonlisäverolaissa tarkoitettuna yhtenä verovelvollisena; niissä ei myöskään säädetä, että vain yksi näistä luonnollisista henkilöistä on vastuussa kaikista yhteiseen (verotettavaan) taloudelliseen toimintaan liittyvistä velvoitteista silloin, kun tavarat luovutetaan ilman, että laaditaan arvonlisäverolaskua, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa.
- 25 Vaikka nyt käsiteltävässä tapauksessa yhteinen toiminta / yhtymä, jolla ei kansallisen lainsäädännön mukaan ole oikeushenkilöllisyyttä, täyttää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetty verovelvollista koskevat kriteerit, edellä mainituissa kansallisissa säännöissä ei kuitenkaan pitäisi tehdä tyhjäksi kyseisen yhteisen toiminnan osapuolten velvollisuutta maksaa vastaava arvonlisävero.
- 26 Jos asiaa koskevia (erityisiä) säännöksiä ei ole, kun on kyse arvonlisäverollisesta taloudellisesta toiminnasta, jota luonnolliset henkilöt harjoittavat yhteisenä toimintana, kyseisen toiminnan kunkin osapuolen on laskettava ja maksettava osuuksiensa mukaisessa suhteessa arvonlisävero toiminnan soveltamisalaan kuuluvien tavaroiden luovutuksista, jotka suoritetaan ilman, että laaditaan arvonlisäverolaskua.

- 27 Näiden osuuksien osalta on todettava, että arvonlisävero lasketaan veron perusteesta, joka yleisen säännön mukaan on koko vastike, jonka tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja sai tai saa ostajalta. Koska veron peruste on todella saatu vastike ja koska veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut (tuomio 6.12.2018, Tratave, C-672/17, 29 kohta), on katsottava, että käsiteltävässä tapauksessa yhteisen toiminnan osapuolet ovat saamiensa vastikeosuuksien mukaan vastuussa arvonlisäveroa koskevista velvoitteista, jotka lasketaan veron perusteesta.
- 28 Näin ollen on myös aiheellista esittää unionin tuomioistuimelle toisen kysymyksen ensimmäinen osa.

Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan soveltaminen

- 29 Arvonlisäverolain 71 §:n 2 momentin soveltamista koskeva kysymys on myös merkityksellinen nyt käsiteltävässä asiassa, toisin sanoen, sovelletaanko nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa kyseissä säännöksessä säädettyä vuotuisen (12 kuukautta) liikevaihdon raja-arvoa, jonka ylittyessä on kansallisen lainsäädännön mukaan velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi sekä velvollisuus laskea ja maksaa arvonlisävero, (1) yhteisesti yhteisen toiminnan osapuoliin (laskettu yhteisen toiminnan kokonaistulojen perusteella) tai (2) erikseen kunkin yhteisen toiminnan osapuoleen (laskettu yhteisen toiminnan kunkin osapuolen henkilökohtaisten tulojen perusteella).
- 30 Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 11 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1.1.1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on Liettuassa enintään 29 000 euroa. Todettakoon, että 30.5.2011 annetussa neuvoston täytäntöönpanopäätöksessä 2011/335/EU tämä määrä korotettiin 45 000 euroon.
- 31 Tältä osin on todettava, että, kuten arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan viidennestä perustelukappaleesta ilmenee, arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja neutraali verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti. Tämä näyttää viittaavan siihen, että jos nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa yhteistä toimintaa / yhtymää (yhteisen toiminnan osapuolet yhdessä) pidetään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena, kunkin osapuolen erityisvelvoitteista olisi päätettävä ottamalla huomioon vuosittaisen liikevaihdon raja-arvo, joka on vahvistettu arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa, suhteessa koko yhteisen toiminnan laajuuteen (arvonlisäverodirektiivin 288 artiklassa tarkoitettuun liikevaihtoon) riippumatta siitä, miten kyseisestä toiminnasta saadut tulot jaetaan osapuolten kesken.
- 32 Toisaalta kansallisessa lainsäädännössä yhteistä toimintaa / yhtymää, jolla ei ole oikeushenkilöllisyyttä, ei pidetä verovelvollisena. Lisäksi, kuten hallintokäytännöstä ilmenee, kun puoliset, jotka luovuttavat yhteisomistuksessa olevaa omaisuutta, suorittavat veronalaisen luovutuksen, heitä pidetään erillisinä

verovelvollisina ja heidän liikevaihtonsa sovellettaessa kansallisia säännöksiä, jotka on yhdenmukaistettu arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan kanssa ja/tai joilla kyseinen artikla saatetaan osaksi kansallista lainsäädäntöä, arvioidaan erikseen: puoliso on vapautettu arvonlisäveron maksamisvelvollisuudesta, jos hänen osuutensa luovutuksesta ei ylitä edellä mainittua liikevaihdon raja-arvoa, vaikka puolisojen yhteinen luovutus ylittää kyseisen raja-arvon.

- 33 Näin ollen myös toisen kysymyksen toinen osa on saatettava unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi.

TYÖASIAKIRJA