

Asia C-213/24 [Grzera]ⁱ

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

19.3.2024

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Voivodikunnan
hallintotuomioistuin, Wrocław, Puola)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

28.12.2023

Kantaja:

E. T.

Menettelyn toinen osapuoli:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Pääasian kohde

Kanne, joka koskee Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu
(Wrocławin verohallinnon johtaja, Puola; jäljempänä verohallinnon johtaja)
19.12.2022 tekemää arvonlisäverotuspäätöstä.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, erityisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä
arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan 1 kohdan tulkinta, SEUT
267 artiklan nojalla.

ⁱ Tämän asian nimi on kuvitteellinen nimi. Se ei vastaa oikeudenkäynnin minkään asianosaisen todellista nimeä.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko direktiivin [2006/112] säännöksiä ja erityisesti sen 2 artiklan 1 kohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että henkilö, joka myy kiinteää omaisuutta, jota ei ole aiemmin käytetty liiketoimintaan, ja antaa myynnin valmistelun toimeksiantona ammattimaisen elinkeinonharjoittajan tehtäväksi, joka tämän jälkeen mainitun henkilön valtuuttamana asiamiehenä suorittaa järjestelmällisesti useita toimia, joiden tarkoituksena on kiinteän omaisuuden jakaminen ja myyminen korkeampaan hintaan, harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa?

2. Onko direktiivin [2006/112] säännöksiä ja erityisesti sen 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että itsenäisesti liiketoimintaa harjoittavana henkilönä on pidettävä erikseen kumpaakin yhdessä toimivista aviopuolisoista?

Unionin oikeuden säännökset, joihin viitataan

Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohta ja 9 artiklan 1 kohta; yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohta, 4 artiklan 1 ja 2 kohta ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohta.

Kansallisen oikeuden säännökset, joihin viitataan

Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annettu laki (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2017, järjestysnumero 1221; jäljempänä arvonlisäverolaki), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2017–31.7.2021:

15 §:n 1 mom.: ”Verovelvollisia ovat oikeushenkilöt, organisatoriset yksiköt, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, sekä luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat itsenäisesti 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

15 §:n 2 mom.: ”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien luonnonvarojen hyödyntäminen, maataloustoiminta ja vapaiden ammattien harjoittaminen. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

Perhe- ja huoltosuhdekoodeksista 25.2.1964 annettu laki (Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz. U. 2017, järjestysnumero 682, jäljempänä perhe- ja huoltosuhdekoodeksi), sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2017–31.7.2021:

31 §: 1 mom.: ”Kun avioliitto solmitaan, aviopuolisoiden omaisuudesta tulee lain nojalla yhteistä (lakisääteinen yhteisomistus) sen omaisuuden osalta, jonka aviopuolisot yhdessä tai jompikumpi aviopuoliso hankkii avioliiton aikana (yhteinen omaisuus). Omaisuuserät, jotka eivät kuulu lakisääteisen yhteisomistuksen alaan, ovat aviopuolisoiden henkilökohtaista omaisuutta.”

35 §: ”Lakisääteisen yhteisomistuksen aikana kumpikaan aviopuolisosta ei voi vaatia yhteisen omaisuuden jakamista. Aviopuoliso ei voi myöskään määrätä tai sitoutua määräämään tietyllä tavalla osuudesta, joka hänelle jää yhteisestä omaisuudesta tai yksittäisestä kyseiseen omaisuuteen kuuluvasta omaisuuserästä yhteisomistuksen lakatessa.”

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 E.T (jäljempänä kantaja) hankki yhdessä aviomiehensä W. T:n kanssa 21.4.1989 maatilana luovuttamista toiminnan jatkajalle koskevan sopimuksen perusteella pääasiassa kyseessä olevat tonteiksi jaetut alueet. Kantaja ja hänen aviomiehensä myivät tarkastelun kohteena olevana aikana 19 rakentamatonta tonttia, jotka sijaitsevat L:n kylässä. Näistä transaktioista ei peritty arvonlisäveroa.
- 2 Kantaja ja hänen aviomiehensä (toimeksiantajat) tekivät 11.1.2011 yrityksen B. A. Z. (toimeksisaaja) kanssa toimeksiantosopimuksen, joka koski yhteistyötä L:ssä, Z:n kunnassa sijaitsevien asuin- ja palveluasuntorakentamiseen kaavoitettujen maiden kehittämisessä ja myymisessä. Sopimuksessa määriteltiin tietyt tonteiksi jaettavat alueet, joita se koski. Tontit oli tarkoitus myydä vuoden 2017 loppuun mennessä. Sopimuksen perusteella toimeksisaajalle annettiin valtakirja, jolla se valtuutettiin toteuttamaan kaikki tarvittavat toimenpiteet. Suunnitelman toteuttamiseksi toimeksiantaja antoi toimeksisaajayrityksen tehtäväksi suorittaa useita toimia, mukaan lukien seuraavat toimet:
 - edellä mainitun kiinteistön jakamista tonteiksi koskevan suunnitelman toteuttaminen ja tähän liittyen sellaisten välttämättömien toimien toteuttaminen, joiden perusteella tontit merkitään muodollisesti maa- ja kiinteistörekisteriin;
 - kiinteistöjen liittäminen yhdyskuntaverkkoihin, maiden hoito, puiden ja pensaiden hakkuut;
 - edellä mainittujen töiden suorittamisen edellyttämien lupien ja päätösten hankkiminen viranomaisilta ja elimiltä;
 - asianmukainen mainostaminen tonttien mahdollisille ostajille;
 - kiinteistöä koskevien tarvittavien asiakirjojen laatiminen, jotta toimeksiantaja voi tehdä kyseisten tonttien hankinnasta kiinnostuneiden henkilöiden kanssa notaarin vahvistamia sopimuksia.

- 3 Sopimuksesta ilmeni myös, että toimeksisaaja vastasi toimeksiannon suorittamisesta aiheutuneista kuluista. Lisäksi toimeksisaajalle oli annettava notaarin vahvistama valtakirja, jonka nojalla se saattoi toimia hallintoviranomaisissa ja hallinnollisissa elimissä sopimuksen kohdetta koskevissa asioissa. Sopimuksessa määrättiin, että toimeksisaajan palkkio muodostui sopimuksessa sovitut myyntihinnat ylittävistä määrätistä – joko kokonaan tai yksittäisten tonttien osalta sovittujen sääntöjen mukaan määritetyssä suhteessa – ja kyseinen palkkio oli maksettava toimeksisaajan esittämien laskujen perusteella, joissa arvonlisäveroä veloitetiin kyseisen palkkion bruttomäärän lisäksi.
- 4 Sopimuspuolet tekivät 25.5.2015 mainitun sopimuksen liitteen nro 1, jolla tonttien myymisen määräaikaä pidennettiin vuoden 2021 loppuun.
- 5 Verohallinnon arvioinnin mukaan kantajan kiinteistöjen myymistä on pidettävä liiketoiminnan harjoittamisena eikä henkilökohtaisen varallisuuden hallintana, ja tällä perusteella myynnit olivat arvonlisäverollisia. Näin ollen ensimmäisen asteen veroviranomainen on määrännyt kantajan maksamaan tonttien myynneistä arvonlisäveroä, joka on laskettu kantajan osuutta myyntihinnasta vastaavasta määrätistä tietyiltä kuukausilta, jotka sijoittuvat joulukuun 2017 ja heinäkuun 2021 väliselle ajanjaksolle. Kantajan aviomiehen osalta on tehty vastaava päätös. Verohallinnon johtaja on pysyttänyt toisen asteen veroviranomaisena 19.12.2022 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 6 Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nostamassaan kanteessa kantaja vetoaa siihen, että erityisesti arvonlisäverolain 15 §:n 1 ja 2 momenttia, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohtaa ja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittu virheellisesti ja niitä on rikottu. Kantajan mukaan asian olosuhteista kokonaisuudessaan tarkasteltuina ei ilmene, että kantaja on harjoittanut arvonlisäverollista liiketoimintaa. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse yksityisen omaisuuden myynnistä. Kyseinen omaisuus hankittiin henkilön omiin tarpeisiin eikä kaupallista toimintaa varten, joten sen myyntiä ei voida pitää siten kaupallisena toimintana, että kyseisen henkilön on katsottava olevan arvonlisäverovelvollinen. Kantajan mukaan häntä ei voida pitää arvonlisäverovelvollisena, koska hänen toimintansa liittyy tavanomaiseen omistusoikeuden käyttöön eikä kantajan tarkoituksena ole ollut harjoittaa liiketoimintaa tai käyttää kiinteää omaisuuttaan liiketoimintaan, ja myynneistä saadut rahat oli tarkoitus käyttää hänen yksityisten tarpeidensa tyydyttämiseen. Kantaja ei myöskään hankkinut kyseisiä kiinteistöjä jälleenmyyntitarkoituksessa vaan hän sai kiinteistöt maatilän luovutuksensaajana.
- 7 Verohallinnon johtaja on kanteen perusteella antamassaan vastaselityksessä vaatinut, että kanne hylätään, ja pysynyt täysin tähän asti edustamassaan kannassa. Verohallinnon mukaan kiinteistöjä myytiin ainakin vuodesta 2017 vuoteen 2021, mikä osoittaa, että toiminta on ollut osa jatkumoa ja toistuvaa, ja kantaja on

toteuttanut useita toimia, joiden tarkoituksena oli kiinteistöjen myymisestä saatavien tuottojen maksimointi. Tonttien hankkimisen (lahjoituksena) ja niiden myynnin välisenä aikana kyseiset tontit muutettiin maatalousmaista rakentamiseen tarkoitetuiksi tonteiksi (paikalliskaavaan tehdyillä muutoksilla), mitä koskevan hakemuksen toimeksisaaja esitti kantajan ja hänen aviomiehensä nimissä. Lisäksi ostettiin vielä tontti tarkoituksessa rakentaa tie jakamisella määriteltyjen tonttien välille ja pois niiltä. Seikkoina, joista ilmenee, että kyse on ammattimaisesta, jatkuvasta, suunnitelmallisesta ja järjestelmällisestä kyseisten kiinteistöjen myyntitoiminnasta, jota on tosiasiallisesti pidettävä liiketoiminnan harjoittamisena, verohallinto viittaa erityisesti seuraaviin olosuhteisiin:

- rakennusalan yrityksen kanssa tehtiin toimeksiantosopimus, jonka nojalla toimeksisaaja sitoutui toteuttamaan useita toimia, joiden tarkoituksena oli tehdä sopimuksen kohteena olevista tonteista houkuttelevia ja valmistella niitä myyntiä varten, mistä sen oli tarkoitus saada sopimuksen mukainen korvaus,
- toimeksisaajalle maksettiin palkkio siitä, että se oli toteuttanut edellä mainitussa sopimuksessa toimeksiantona sen tehtäväksi annetut toimet, toimeksisaajan W. T:lle esittämien arvonlisäverollisten laskujen perusteella,
- toimeksisaajalle annettiin valtuutus toteuttaa edellä mainitut toimet ja edustaa toimeksiantajia viranomaisissa ja elimissä sopimuksen kohteena olevia tontteja koskevilla asioilla.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 8 Arvonlisäverodirektiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (ks. tuomio 10.6.2010, C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 9 Pääasiassa kyseessä olevat luovutukset suoritettiin pääasian kantajan nimissä ja lukuun.
- 10 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu liiketoiminnan käsitteestä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käsite on objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, C-223/03, University of Huddersfield, EU:C:2006:124, 47 ja 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 11 Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

- 12 Kantaja väittää, että hän myy henkilökohtaista omaisuuttaan. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on näin ollen epävarma siitä, voidaanko sitä, että tämän tyyppisten transaktioiden toteuttamisessa käytetään asianmukaiset pätevyydet hankkineen henkilön apua kiinteistöjen valmistelemiseksi myyntiä varten ja niistä saatavan hinnan maksimoimiseksi, pitää yksiselitteisesti jatkuvaluonteisen elinkeinotoiminnan järjestämisenä, ja onko sillä seikalla merkitystä, että toimeksisaajan toiminta oli osa sen elinkeinotoimintaa ja sen palkkio on lähinnä myyjän odottaman hinnan ylittävä hinnanosa.
- 13 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen, joka myy omaisuutta, joka oli osa hänen henkilökohtaiseen käyttöönsä varattua omaisuuttaan, ei toimi tämän osan myynnin osalta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla verovelvollisen ominaisuudessa (ks. tuomio C-291/92, Armbrrecht, EU:C:1995:304).
- 14 Arvonlisäverodirektiivissä säädetään mahdollisuudesta pitää verovelvollisena myös henkilöä, joka satunnaisesti toteuttaa sen 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä transaktioita, erityisesti, kun on kyse rakennusmaan luovutusta koskevista transaktioista (12 artiklan 1 kohdan b alakohta).
- 15 Puolan lainsäädännössä ei ole erityissäännöstä rakennusmaan luovutusten verollisuudesta. Ainoat maa-alueet, joihin ei sovelleta arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädettyä vapautusta arvonlisäverosta, ovat rakennusmaan luovutukset ja rakennettavaksi kaavoitettujen maa-alueiden luovutukset. Lähtökohtaisesti tämä merkitsee, että Puolan lain mukaan kaikki rakennettavaksi kaavoitetun maan luovutustoimet ovat arvonlisäverollisia. Maan luovuttajan on kuitenkin oltava arvonlisäverovelvollinen, eli luovutuksen on liityttävä kaupalliseen liiketoimintaan.
- 16 On kuitenkin epäselvää, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan kannalta hyväksyttävää, että veroa on suoritettava sellaisten rakennettavaksi kaavoitettujen maa-alueiden luovutuksista, joita ei ole aiemmin käytetty liiketoimintaan.
- 17 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että pelkkä objektiivisista todisteista ilmenevä aikomus aloittaa liiketoiminta merkitsee, että henkilöä on pidettävä arvonlisäverovelvollisena, silloinkin, kun verohallinto tietää, että aiottua liiketoimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan (tuomio 8.6.2000, C-400/98, Breitsohl, EU:C:2000:304). Tällaisen aikomuksen puuttuminen puolestaan merkitsee, ettei henkilöä voida pitää arvonlisäverovelvollisena.
- 18 On kuitenkin niin, että se, että pääasian kantaja on hankkinut kyseisen aineellisen omaisuuden omaan käyttöönsä, ei ole esteenä sille, että kyseistä omaisuutta käytetään myöhemmin liiketoiminnan harjoittamiseen. Kysymys siitä, onko yksityinen tietystä tapauksessa hankkinut tavaran liiketoimintansa tarpeisiin vai

omiin tarpeisiinsa, nousee esiin silloin, kun tämä yksityinen vaatii oikeutta vähentää kyseisen tavaran ostohintaan sisältyneen veron (tuomio 19.7.2012, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497, [3]9 kohta).

- 19 Koska kantaja ei hankkinut maa-alueita maataloustoiminnan harjoittamista varten, ei voida katsoa, että hän aikoi harjoittaa kaupallista toimintaa. Kantaja ei ole käyttänyt kyseisiä arvonlisäverottomasti maatalousmaina hankittuja maa-alueita millään tavalla. On kuitenkin avoin kysymys, voidaanko kantajan toimintaa luokitella liiketoiminnaksi (kaupalliseksi toiminnaksi) sillä perusteella, että kantajan ”omaisuuteen kuuluvien” tonttien myymisestä toistuvasti on ilmennyt kantajan aikomus myydä tontit sen jälkeen, kun niiden kaavoitettu tarkoitus oli muutettu rakentamiseksi ja maa-alueet oli poistettu maataloustuotannon käyttötarkoituksesta. On epäselvää, onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, että maiden kaavoitettua tarkoitusta muutettiin kantajan, jota edusti ammattitoimintaa harjoittava toimeksisaaja, aloitteesta.
- 20 Jos tällaista myyntiä on pidettävä kaupallisena, herää kysymys siitä, kuinka monen transaktion perusteella on katsottava, että kyse on liiketoiminnasta, koska tietty maa-alue voidaan – hinnan ja kysynnän mukaan – myydä kokonaan yhdellä transaktiolla tai muutamalla tai muutamalla kymmenellä transaktiolla riippuen siitä, kuinka moneksi tontiksi kyseinen maa-alue jaetaan.
- 21 Kansalliset tuomioistuimet ovat antaneet useita ratkaisuja siitä, onko kiinteistöjen myymistä pidettävä liiketoimintana. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) antoi 31.1.2013 tuomion, jossa se katsoi, että ammattimaista myyntitoimintaa voidaan harjoittaa myös sellaisilla osilla omaisuutta, jotka alun perin hankittiin henkilökohtaisiin tarkoituksiin ja joita on käytetty kyseisiin tarkoituksiin. On tärkeää, että verovelvollinen on maa-alueiden myyntihetkellä tosiasiallisesti harjoittanut aktiivista ja suunnitelmallista kiinteistöjen myyntitoimintaa, johon se on käyttänyt varojaan samalla tavalla kuin kauppiaatkin (ks. NSA:n tuomio 15.1.2019). NSA katsoi vastaavasti, että tarkoitus, johon omaisuus on alun perin hankittu, ei merkitse, että omaisuutta ei voitaisi kohdella eri tavalla myöhemmin. Merkitystä ei ole myöskään sillä, oliko omistajalla kiinteistön hankkimishetkellä aikomusta laittaa kiinteistö myyntiin tarkoituksessa saada voittoa, vaan sillä, että verovelvollinen on tehnyt jatkuvaluonteisia ja järjestelmällisiä toimia, joiden tarkoituksena on ollut voiton saaminen kiinteistön myymisestä.
- 22 On myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklaa koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että arvioitaessa, harjoittaako henkilö liiketoimintaa itsenäisesti, on selvítettävä, vallitseeko tätä toimintaa harjoitettaessa alisteisuussuhde (tuomio 13.6.2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Arvioitaessa tämän alisteisuussuhteen olemassaoloa on selvítettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin. Todetakseen kyseessä olevan toiminnan harjoittamisen olevan itsenäistä unionin tuomioistuin on ottanut näin ollen huomioon sen, että ei ole minkäänlaista hierarkkista alisteisuussuhdetta ja

että kyseinen henkilö toimii omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, järjestää vapaasti työnsä toteuttamistavat ja kantaa itse ne palkkiot, joista hänen ansionsa muodostuvat. Unionin tuomioistuimen mukaan taloudellinen riski liittyy aina välittömästi sellaisen henkilön kantamaan taloudelliseen riskiin, jonka taloudellisen toiminnan itsenäisyyttä on arvioitava (tuomio 21.12.2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024). Nyt käsiteltävässä asiassa kantajaan kohdistuva taloudellinen riski minimoitiin toimeksiantosopimuksella, ja toimeksisaaja kantoi koko riskin siitä, että myynneistä ei saataisi sopimuksessa määriteltyä vähimmäishintaa korkeampaa hintaa.

- 23 Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, tulee esiin seuraava kysymys: ketä on pidettävä tällaisen toiminnan harjoittajana, kun myyntitoimintaa on harjoitettu yhteisomistukseen kuuluvalla omaisuudella.
- 24 Tähän asti kansallinen verohallinto on soveltanut käytäntöä, jonka mukaan aviopuolisoita on pidettävä erikseen verovelvollisina, ja kullekin aviopuolisolle on kohdennettu aina puolet myynnin arvosta. Kansalliset tuomioistuimet ovat hyväksyneet tämän käytännön. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin kuitenkin katsoo, että kyseinen käytäntö on edellä mainittujen Puolan perhe- ja huoltosuhdekoodeksin säännösten vastainen. Kyseisistä säännöksistä nimittäin ilmenee yksiselitteisesti, että avioliiton aikana aviopuolisoiden yhteisomistus voidaan lakkauttaa vain heidän tekemällään sopimuksella. Koska tuomioistuin ei voi purkaa tätä yhteisomistusta pakolla, ei varsinkaan voida katsoa, että verohallinto voisi kyseenalaistaa sen. Näin ollen on katsottava, että yhteisomistuksen alaisten omaisuseriensä myynnin osalta aviopuolisot toimivat aina yhdessä.
- 25 Kun arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa todetaan, että ”verovelvollisella” tarkoitetaan ”jokaista”, tulee esiin kysymys siitä, onko verovelvollinen luonnollisten henkilöiden tapauksessa aina erikseen kukin liiketoimeen osallistuva henkilö. Vai onko niin, että aviovarallisuussuhteita koskevan kansallisen lainsäädännön valossa käsitteellä ”jokainen” voidaan katsoa viitattavan myös ”yhdessä toimivien luonnollisten henkilöiden ryhmään”.
- 26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että ”[arvonlisävero]direktiivin – – 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 [arvonlisävero]direktiivin – – 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

tarkoitettulla tavalla” (tuomio 16.9.2020, C-312/19, Valstybinè mokesçig inspekcija, EU:C:2020:711). A contrario olisi katsottava, että jos kaksi henkilöä toteuttaa hankkeen yhdessä ja he toimivat yhdessä suhteessa sopimuspuoliinsa, kyseiset henkilöt ovat velvollisia maksamaan arvonlisäveron yhteisvastuullisesti. Koska heidän osuuksiaan kaupan kohteesta ei voida erottaa toisistaan, myös heidän osuutensa arvonlisäverovelasta on oltava kokonaisvaltainen.

- 27 Koska ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on epävarma edellä mainituista seikoista, unionin tuomioistuimelle on perusteltua esittää edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset.

TYÖASIAKIRJA