

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

9 päivänä heinäkuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 2 artiklan 1 alakohhta ja 4 artiklan 1 kohta – Verovelvollisuus – Kiinteistöjen vaihdanta – Itsenäistä yritystoimintaa harjoittavan luonnollisen henkilön yksityisomaisuuteen kuuluvien tonttien myynti – Verovelvollinen, joka toimii tässä ominaisuudessaan

Asiassa C-331/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Vrhovno sodiš?e (Slovenia) on esittänyt 12.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma

vastaa

Slovenian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J. C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma, edustajanaan odvetnica B. Ozimek,
- Slovenian hallitus, asiamiehenään A. Grum,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B. Rous Demiri,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 2 artiklan 1 alakohdan ja 4 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Petar Kezi?, s.p., Trgovina

Prizma (Petar Kezi?, luonnollinen henkilö, joka harjoittaa ammattiaan itsenäisenä yrittäjänä toiminimellä Trgovina Prizma) ja Slovenian valtio, edustajanaan Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista tonttien myynnistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

?Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

– –?

4 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

?1. ?Verovelvollisella? tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.?

Slovenian oikeus

5 Kuudes direktiivi on saatettu osaksi Slovenian oikeusjärjestystä arvonlisäverolailla (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, s. 8433; jäljempänä ZDDV), jonka 3 §:n 1 momentissa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen Slovenian tasavallan alueella elinkeinotoiminnassaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

6 Tämän lain 27 §:n mukaan kiinteistöjen vaihdanta on vapautettu arvonlisäverosta ensimmäistä omistusoikeuden tai uuden rakennuksen hallintaoikeuden siirtoa lukuun ottamatta.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

7 Kezi? on vuodesta 1995 lähtien rekisteröity itsenäinen yrittäjä, joka harjoittaa ammattitoimintaansa luonnollisena henkilönä toiminimellä ?Trgovina Prizma?.

8 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että Kezi? osti vuosina 1998–2002 seitsemän tonttia yksityishenkilönä eikä itsenäisenä yrittäjänä. Näistä tonteista kaksi ostettiin vuosina 1998–2000 luonnolliselta henkilöltä ja viisi muuta tonttia vuosina 2001 ja 2002 liikeyhtiöltä. Kezi? ei joutunut maksamaan arvonlisäveroa näistä hankinnoista.

9 Vuosina 2001–2003 Kezi? sai tarvittavat hallinnolliset luvat kauppakeskuksen rakentamiseen edellä mainituille seitsemälle tontille. Sen jälkeen hän ryhtyi rakennuttamiseen itsenäisenä yrittäjänä toukokuussa 2003.

10 Kesäkuussa 2003 Kezi? kirjasi viisi viimeksi ostettua tonttia liikeomaisuuteensa

tuomioistuimen hyväksymän asiantuntijan tekemän tonttien arvonmäärityksen perusteella. Sen sijaan hän pysytti kaksi muuta tonttia (jäljempänä riidanalaiset tontit) yksityisomaisuutenaan.

11 Vuonna 2004 Kezi? myi kahdelle liikeyhtiölle liikekeskuksen ja ne seitsemän tonttia, joille se on rakennettu. Näin ollen hän myi yhtäältä osan liikekeskuksesta ja ne viisi tonttia, joille tämä osa on rakennettu, itsenäisenä yrittäjänä laskuttaen ostajilta myynnistä arvonlisäveron sekä toisaalta yksityisenä luonnollisena henkilönä riidanalaiset tontit ja kauppakeskuksesta niille rakennetun osan laskuttamatta myynnistä arvonlisäveroa.

12 Toimivaltainen veroviranomainen katsoi 26.10.2004 tekemällään päätöksellä, että riidanalaisten tonttien myynti kuului taloudelliseen toimintaan, jota Kezi? harjoitti itsenäisenä yrittäjänä, ja vaati sen vuoksi häntä maksamaan arvonlisäveron tästä myynnistä.

13 Valtiovarainministeriö hylkäsi 18.7.2007 antamallaan päätöksellä perusteettomana valituksen, jonka Kezi? oli tehnyt edellä mainitusta päätöksestä.

14 Upravno sodiš?e (hallintotuomioistuin) vahvisti tämän päätöksen, ja Vrhovno sodiš?e (ylin tuomioistuin) hylkäsi Kezi?in revisiovalituksen 25.5.2011 antamallaan tuomiolla. Ustavno sodiš?e (perustuslakituomioistuin) kuitenkin kumosi tämän tuomion ja palautti 21.11.2013 antamallaan päätöksellä asian Vrhovno sodiš?en uudelleen käsiteltäväksi.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä oleva asia edellyttää niiden edellytysten määrittämistä, joilla kuudennessa direktiivissä sallitaan verovelvollisen jättävän taloudellisen toimintansa harjoittamiseen käyttämänsä omaisuuden arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

16 Tässä tilanteessa Vrhovno sodiš?e päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

Onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan ja 4 artiklan 1 kohdan säännöksiä tulkittava siten, että nyt käsiteltävään asiaan liittyvien kaltaisissa olosuhteissa – joissa henkilö ostaa tontteja luonnollisena henkilönä, ilman että häneltä kannettaisiin siinä yhteydessä arvonlisäveroa, ja rakentaa myöhemmin näille tonteille kauppakeskuksen itsenäisenä yrittäjänä, jolloin hän kirjaa yrityksensä kiinteään omaisuuteen kansallisten kirjanpitosäännösten perusteella vain osan tonteista, joille hän rakentaa kauppakeskuksen, ja myy myöhemmin tämän kauppakeskuksen kaikkine tontteineen rakennustyön tilaajalle – on katsottava, että tämä henkilö ei sisällytä näitä tontteja arvonlisäverojärjestelmään jo sillä perusteella, että hän ei ole kirjannut tontteja yrityksensä kiinteään omaisuuteen, eikä näin ollen ole niiden myynnin yhteydessä verovelvollinen, joka olisi velvollinen laskuttamaan myynnistä arvonlisäveron ja maksamaan sen??

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on ostanut tontteja, joista osa on kirjattu hänen yksityisomaisuudekseen ja osa hänen liikeyhtiönsä omaisuudekseen, ja jossa hän on verovelvollisen ominaisuudessaan rakennuttanut tonttien yhdessä muodostamalle alueelle kauppakeskuksen ja myöhemmin myynyt sekä kauppakeskuksen että tontit, joilla tämä rakennus sijaitsee, tämän verovelvollisen yksityisomaisuudeksi kirjattujen tonttien myynnistä on kannettava arvonlisäveroa.

18 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan sanamuodosta ilmenee, että arvonlisäveron kantaminen liiketoimesta edellyttää, että verovelvollisen on toimittava tässä ominaisuudessaan?.

Verovelvollinen, joka toteuttaa yksityisluonteisen liiketoimen, ei sen sijaan toimi verovelvollisen ominaisuudessaan, eikä tämä liiketoimi kuulu arvonlisäverotuksen piiriin (ks. vastaavasti tuomio Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, 16–18 kohta ja tuomio Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, 24 kohta).

19 Lisäksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "verovelvollisen" käsite on määritelty suhteessa "liiketoiminnan" käsitteeseen, johon kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa vahvistetun määritelmän mukaisesti kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja erityisesti liiketoimet, jotka käsittävät aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa (ks. vastaavasti tuomio Saby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 43 ja 44 kohta).

20 Lisäksi tilanteessa, jossa investointihyödykettä käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän hyödykkeen liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (ks. tuomio Charles ja Charles-Toms, C-434/03, EU:C:2005:463, 23 kohta). Tällainen hyödyke voidaan siis jättää arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle, vaikka sitä osittain käytettäisiin liiketoimintaan, mutta tällöin sen perusteella ei kuitenkaan ole vähennysoikeutta (ks. tuomio Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, 27 kohta).

21 Jos lisäksi verovelvollinen myy tavaran, josta hän oli valinnut pitävänsä osan yksityisessä käytössään, hän ei toimi tämän osan myynnin osalta verovelvollisen ominaisuudessa (ks. vastaavasti tuomio Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, 24 kohta). Verovelvollisen on kuitenkin osoitettava koko sen ajan, jonka kyseinen tavara on hänellä, aikomuksensa pitää siitä osa yksityisomaisuutenaan (tuomio Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, 21 kohta).

22 Edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan voi tehdä sellaista johtopäätöstä, että jos verovelvollinen myy yksityisomaisuuteensa kuuluvan tontin, myynti jäisi pelkästään tällä perusteella arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Koska verovelvollisen suorittamat vastikkeelliset liiketoimet ovat lähtökohtaisesti arvonlisäveron alaisia verovelvollisen toimiessa tässä ominaisuudessaan, tämä edellyttää yksityisomaisuuteen kuulumisen lisäksi myös sitä, ettei kyseessä olevan verovelvollisen suorittama tällainen myynti liity hänen taloudellisen toimintansa harjoittamiseen vaan hänen yksityisomaisuutensa hoitoon ja hallintoon.

23 Tältä osin on sinänsä totta, ettei pelkästään sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan, voida sellaisenaan pitää taloudellisena toimintana (ks. vastaavasti tuomio Saby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 36 kohta). Tältä kannalta myöskään sillä seikalla, että verovelvollinen on hankkinut myynnin kohteen henkilökohtaisilla varoillaan, ei voi olla ratkaisevaa merkitystä.

24 Rakennettavan tontin myynnin osalta unionin tuomioistuin on sen sijaan jo täsmentänyt, että asian arvioinnissa on merkitystä sillä seikalla, että asianomainen taho on ryhtynyt aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää ja jotka voivat olla muun muassa maa-alueiden kunnostustöitä sekä tunnettujen markkinointikeinojen toteuttamista (ks. vastaavasti tuomio Saby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 39 ja 40 kohta). Tällaiset toimet eivät nimittäin yleensä kuulu yksityisomaisuuden hallinnointiin, joten rakennusmaan myyntiä ei tällaisessa tilanteessa voida pitää vain omistajan omistusoikeuden käyttönä (ks. vastaavasti tuomio Saby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 41 kohta).

25 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemista seikoista ja erityisesti siitä, että

Kezi? on ensinnäkin ostanut kaikki seitsemän ostamaansa tonttia verrattain lyhyen ajan kuluessa vuosina 1998–2002, ja toiseksi siitä, että nämä tontit yhdessä olivat välttämätön edellytys toukokuussa 2003 aloitetulle kauppakeskuksen rakentamiselle, sekä kolmanneksi siitä, että Kezi? on teettänyt riidanalaisten tonttien kunnostustöitä yli 48 000 euron arvosta, on todettava, että nämä seikat ovat omiaan osoittamaan, ettei riidanalaisten tonttien myynnissä ole ollut kyse pelkästään siitä, että Kezi? käyttää omistusoikeuttaan, vaan myynti on todellisuudessa liittynyt hänen yrittäjänä harjoittamaansa taloudelliseen toimintaan.

26 Lisäksi on syytä todeta, ettei unionin tuomioistuimelle toimitettuun asiakirja-aineistoon sisälly mitään sellaista, millä voitaisiin selittää, mistä syistä riidanalaisten tonttien myyntiä olisi pidettävä yksityisomaisuuden hallinnointina, jota olisi tällä perusteella käsiteltävä erillään niiden muiden tonttien myynnistä, joille Kezi? oli yrittäjänä harjoittamansa taloudellisen toiminnan puitteissa rakennuttanut kauppakeskuksen.

27 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistettaviksi kuuluvista seikoista muuta johdu, Kezi?in on näissä olosuhteissa katsottava toimineen arvonlisäverovelvollisen ominaisuudessaan myydessään riidanalaiset tontit, joten tästä liiketoimesta olisi ollut kannettava arvonlisävero.

28 Esitettyyn kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on ostanut tontteja, joista osa on kirjattu hänen yksityisomaisuudekseen ja osa hänen liikeomaisuudekseen, ja jossa hän on verovelvollisen ominaisuudessaan rakennuttanut tonttien yhdessä muodostamalle alueelle kauppakeskuksen ja myöhemmin myynyt sekä kauppakeskuksen että tontit, joilla tämä rakennus sijaitsee, tämän verovelvollisen yksityisomaisuudeksi kirjattujen tonttien myynnistä on kannettava arvonlisävero, koska verovelvollinen on tämän liiketoimen yhteydessä toiminut verovelvollisen ominaisuudessaan.

Oikeudenkäyntikulut

29 Pääasian asianosaisten kannalta 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 alakohtaa ja 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa verovelvollinen on ostanut tontteja, joista osa on kirjattu hänen yksityisomaisuudekseen ja osa hänen liikeomaisuudekseen, ja jossa hän on verovelvollisen ominaisuudessaan rakennuttanut tonttien yhdessä muodostamalle alueelle kauppakeskuksen ja myöhemmin myynyt sekä kauppakeskuksen että tontit, joilla tämä rakennus sijaitsee, tämän verovelvollisen yksityisomaisuudeksi kirjattujen tonttien myynnistä on kannettava arvonlisävero, koska verovelvollinen on tämän liiketoimen yhteydessä toiminut verovelvollisen ominaisuudessaan.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.