

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

20 päivänä tammikuuta 2021 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 2 artikla – 9 artikla – Käsitteet ”liiketoiminta” ja ”verovelvollinen” – Liiketoimet, joilla hyödynnetään omaisuutta jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa – Tilanne, jossa velkoja hankkii kiinnelainojen takaisinperimiseksi aloitetun pakkotäytäntöönpanomenettelyn kohteena olevia kiinteistöjä ja myy kyseiset kiinteistöt – Pelkkä omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttäminen

Asiassa C-655/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulian ylioikeus, Romania) on esittänyt 22.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.8.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Sibiu ja

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bra?ov

vastaan

LN,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit C. Toader ja N. Jääskinen (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- LN, edustajanaan G. Com?ni??, avocat,
- Romanian hallitus, asiamiehinnään E. Gane, A. Rot?reanu ja S.-A. Purza,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia ja R. Lyal,

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) 2 ja 9 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Administra²ia Jude²ean² a Finan²elor Publice Sibiu (AJFP Sibiu) (Sibiun maakunnallinen verotoimisto, Romania; jäljempänä AJFP SB) ja Direc²ia General² Regional² a Finan²elor Publice Bra²ov (DGRFP Bra²ov) (Bra²ovin alueellinen verovirasto, Romania) ja toisaalta LN ja jossa on kyse arvonlisäveron lisämäärästä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

4 Kyseisen direktiivin 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.”

Romanian oikeus

5 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikastoon (jäljempänä verokoodeksi), 1251 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jäljempänä mainittavilla ilmaisuilla tarkoitetaan tässä säädöksessä seuraavaa:

— —

18. 127 §:n 1 momentissa tarkoitettu ’verovelvollinen’ on luonnollinen henkilö, henkilöryhmä, julkinen laitos, oikeushenkilö tai mikä tahansa muu liiketoimintaa mahdollisesti harjoittava henkilö

— —

20. ’ei-verovelvollinen’ on henkilö, joka ei täytä 127 §:n 1 momentissa säädettyjä verovelvollisena pitämisen edellytyksiä

21. ’henkilö’ on verovelvollinen, ei-verovelvollinen oikeushenkilö tai ei-verovelvollinen

— —”

6 Verokoodeksin 127 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisena pidetään jokaista, joka itsenäisesti ja missä tahansa harjoittaa 2 momentissa tarkoitetun tyyppistä liiketoimintaa riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Tässä luvussa tarkoitettuna liiketoimintana pidetään 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.

21. Tapaukset, joissa kiinteää omaisuutta luovuttavat luonnolliset henkilöt tulevat verovelvollisiksi, täsmennetään asetuksella.

— —”

7 Verokoodeksin 152 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Romaniaan sijoittautunut verovelvollinen, jonka ilmoitettu tai toteutunut vuosittainen liikevaihto on alle 35 000 euroa, joka vastaa Banca Națională a României [(Romanian keskuspankki)] liittymispäivänä ilmoittaman vaihtokurssin mukaisesti vahvistettua ja seuraavaan tuhannesosaan pyöristettyä [Romanian leun (RON)] määrää, voi soveltaa verovapautusta, josta käytetään jäljempänä nimeä ’erityinen vapautusjärjestelmä’, 126 §:n 1 momentissa tarkoitettujen liiketoimien osalta lukuun ottamatta 143 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti verosta vapautettuja uusien kulkuneuvojen yhteisöluovutuksia.

2. Edellä 1 momentin soveltamisen viitearvona 7 ja 71 momenteissa tarkoitetuissa tilanteissa käytettävä liikevaihto muodostuu verovelvollisen kalenterivuoden aikana suorittamien verotettavien – tai sellaisten, jotka olisivat verotettavia, ellei niitä olisi suorittanut pieni yritys – tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten, toimintaan, jossa luovutus- tai suorituspaikan katsotaan sijaitsevan ulkomailla, kuuluvien liiketoimien – mikäli vero olisi vähennyskelpoinen, jos liiketoimet olisi suoritettu Romaniassa 145 §:n 2 momentin b kohdassa tarkoitettulla tavalla –, verosta vapautettujen mutta vähennykseen oikeuttavien liiketoimien sekä verosta vapautettujen mutta vähennykseen oikeuttamattomien liiketoimien, joista säädetään 141 §:n 2 momentin a, b, e ja f kohdassa – elleivät ne ole pääasialliseen toimintaan nähden liitännäisiä – kokonaismäärästä ilman arvonlisäveroa, ellei kyse ole seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen suorittamat aineellisen tai aineettoman omaisuuden luovutukset, sellaisina kuin ne määritellään 1251 §:n 1 momentin 3 kohdassa

b) uusien kulkuneuvojen yhteisöluovutukset, jotka on vapautettu verosta 143 §:n 2 momentin b kohdan nojalla.

— —

6. Verovelvollisen, johon sovelletaan erityistä vapautusjärjestelmää ja jonka 2 momentissa tarkoitettu liikevaihto kalenterivuonna vastaa vähintään vapautuksen enimmäisrajaa, on haettava rekisteröintiä arvonlisäverovelvolliseksi 153 §:n mukaisesti 10 vuorokauden kuluessa siitä päivästä, jona enimmäisraja saavutettiin tai ylitettiin. – – Erityistä vapautusjärjestelmää sovelletaan 153 §:n mukaisesti siihen ajankohtaan saakka, jona arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidytään. Jos kyseinen verovelvollinen ei hae rekisteröintiä tai hakee sitä myöhässä, toimivaltaisilla veroviranomaisilla on oikeus velvoittaa tämä suorittamaan vero sekä asiaankuuluvat lisämaksut siitä päivästä lähtien, jona verovelvollisen olisi pitänyt 153 §:n perusteella rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi.

— —”

8 Verokoodeksin 153 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Romaniaaan 1251 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti sijoittautunut verovelvollinen, joka harjoittaa tai aikoo harjoittaa liiketoimintaa, johon kuuluu arvonlisäveron alaisia ja/tai arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, joihin liittyy vähennysoikeus, on velvollinen hakemaan toimivaltaiselta veroviranomaiselta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröintiä seuraavasti:

--

b) jos verovelvollinen jonain kalenterivuonna saavuttaa tai ylittää 152 §:n 1 momentissa säädetyn vapautuksen kynnysarvon 10 vuorokauden kuluessa sen kuukauden päättymisestä, jona kynnysarvo saavutettiin tai ylitettiin

--

6. Toimivaltaiset veroviranomaiset rekisteröivät tämän pykälän nojalla arvonlisäverovelvollisiksi kaikki ne henkilöt, jotka tämän luvun säännösten mukaan ovat velvollisia hakemaan rekisteröintiä 1, 2, 4 tai 5 momentin perusteella.

7. Jos henkilö, joka on velvollinen rekisteröitymään 1, 2, 4 tai 5 momentin perusteella, ei hae rekisteröintiä, toimivaltaiset veroviranomaiset rekisteröivät henkilön viran puolesta.

--"

9 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosäännösten hyväksymisestä annetun hallituksen asetuksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Verokoodeksin 127 §:n 2 momentissa tarkoitettulla aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisellä arvonlisäverojärjestelmän peruserätyksen, jonka mukaan veron on oltava neutraali, mukaisesti tarkoitetaan kaikenlaisia liiketoimia niiden oikeudellisesta muodosta riippumatta, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asioissa C-186/89, van Tiem, C-306/94, Régie dauphinoise ja C-77/01, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

2. Edellä olevan 1 momentin säännöksiä sovellettaessa on katsottava, että luonnolliset henkilöt eivät harjoita arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa, jos he saavat tuloja henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluvien asuntojen tai muiden henkilökohtaisiin tarpeisiinsa käyttämänsä omaisuuden myynnistä. Henkilökohtaisiin tarpeisiin käytettävänä omaisuutena pidetään rakennuksia ja tarvittaessa niihin liittyviä maa-alueita, jotka kuuluvat luonnollisille henkilöille henkilökohtaisesti ja joita on käytetty asumistarkoituksiin, mukaan lukien loma-asunnot, ja muita luonnollisen henkilön henkilökohtaisesti käyttämiä hyödykkeitä sekä kaikenlaista omaisuutta, jotka on laillisesti peritty tai hankittu omistusoikeuden uudelleen perustamiseen liittyvissä laeissa säädettyjen korjaavien toimenpiteiden mukaisesti.

3. Luonnollinen henkilö, joka ei ole muun toiminnan osalta verovelvollinen, harjoittaa liiketoimintaa, kun hän hyödyntää aineellista tai aineetonta omaisuutta toimien itsenäisesti, jos kyseistä toimintaa harjoitetaan verokoodeksin 127 §:n 2 momentissa tarkoitettussa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

4. Jos luonnolliset henkilöt rakentavat kiinteistöjä myyntiä varten, liiketoiminnan katsotaan alkavan sillä hetkellä, jona kyseinen luonnollinen henkilö aikoo aloittaa kyseisen toiminnan, ja hänen aikomuksensa arvioimisessa otetaan huomioon objektiiviset seikat, esimerkiksi se, että hänelle on alkanut syntyä kuluja ja/tai hän on alkanut tehdä valmistelevia investointeja

liiketoiminnan aloittamista varten. Liiketoimintaa pidetään jatkuvaluontoisena sen aloittamisesta rakennetun kiinteistön tai sen osien luovuttamiseen saakka, vaikka kyseessä olisi yksi ainoa kiinteistö.

5. Jos luonnolliset henkilöt hankkivat maa-alueita ja/tai rakennuksia myyntiä varten, niiden luovutuksia pidetään jatkuvaluontoisena liiketoimintana, jos luonnollinen henkilö toteuttaa enemmän kuin yhden liiketoimen kalenterivuoden aikana. Jos luonnollinen henkilö kuitenkin 4 momentin mukaisesti rakentaa kiinteistön myyntiä varten ja jos liiketoiminnan on katsottava jo alkaneen ja olevan jatkuvaluontoista, myöhemmin toteutettuja liiketoimia ei voida enää pitää satunnaisina. Vaikka ensimmäistä luovutusta pidetään satunnaisena eikä sitä veroteta, se otetaan huomioon laskettaessa verokoodeksin 152 §:ssä säädettyä enimmäismäärää siinä tapauksessa, että samana vuonna tapahtuu toinen luovutus. Verokoodeksin 141 §:n 2 momentin f kohdan nojalla verosta vapautetut rakennusten ja maa-alueiden luovutukset otetaan huomioon sekä näyttönä liiketoiminnan jatkuvuudesta että verokoodeksin 152 §:ssä säädetyn vapautuksen kynnysarvon laskemiseksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 LN myönsi vuonna 2009 kolmannelle osapuolelle useita lainoja, joiden kokonaismäärä oli 80 400 euroa ja joiden vakuudeksi kiinnitettiin useita kiinteistöjä. Koska lainoja ei voitu maksaa takaisin, kyseiset kiinteistöt huutokaupattiin ja kolme niistä myytiin LN:lle.

11 LN teki vuonna 2010 kaksi kauppasopimusta, joista ensimmäinen koski yhtä edellisessä kohdassa mainituista kolmesta kiinteistöstä ja toinen erästä vuonna 2005 hankittua maa-aluetta. Kahdesta muusta LN:lle pakkohuutokaupalla myydystä kiinteistöstä tehtiin vuosina 2011 ja 2012 erilliset kauppasopimukset.

12 AJFP Sibiu totesi vuonna 2016 tehdyn verotarkastuksen yhteydessä, että vuodesta 2010 alkaen suoritetuista liiketoimista oli 30.6.2010 lähtien kertynyt 611 364 RON:n (n. 145 000 euron) suuruiset tulot, joten kyseiset liiketoimet luokiteltiin tulonsaantitarkoituksessa harjoitettavaksi jatkuvaluontoiseksi liiketoiminnaksi. AJFP Sibiu katsoi siten, että LN:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi 10.7.2010 alkaen sillä perusteella, että liikevaihdon 35 000 euron kynnysarvo, johon saakka sovellettiin verokoodeksin 152 §:n 1 ja 2 momentissa säädettyä erityistä vapautusjärjestelmää, oli ylittynyt.

13 AJFP Sibiun mukaan LN:n vuonna 2010 myymiä kahta kiinteistöä ei ollut käytetty henkilökohtaisesti vaan niiden hankinnan tarkoituksena oli ollut myydä ne edelleen tulonsaantitarkoituksessa.

14 AJFP Sibiu katsoi vuonna 2011 toteutetun kaupan osalta, että se oli vapautettava arvonlisäverosta, koska siihen liittyvä tavaran luovutus oli tapahtunut sen ensimmäistä käyttöönottoa seuraavan vuoden joulukuun 31 päivän jälkeen. Vuonna 2012 toteutettua kauppaa veroviranomainen sitä vastoin piti arvonlisäverollisena liiketoimena.

15 Tässä tilanteessa AJFP Sibiu määräsi 28.3.2016 tekemällään päätöksellä LN:n maksamaan arvonlisäveron lisämäärän korkoineen ja viivästysseuraamuksineen.

16 LN:n kyseisestä verotuspäätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin Brasovin alueellisen veroviraston 8.11.2016 tekemällä päätöksellä.

17 LN nosti Tribunalul Sibiussa (Sibiun alioikeus, Romania) kanteen, jossa hän riitautti muun muassa verohallinnon toimivallan verottaa luonnollista henkilöä, joka ei ole vapaaehtoisesti rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, ja luokitella pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset

kiinteistöjen kauppaa koskevat oikeustoimet liiketoiminnaksi.

18 Tribunalul Sibiu hyväksyi LN:n nostaman kanteen. Kyseinen tuomioistuin katsoi nimittäin, että liiketoiminnalle on ominaista jatkuvaluontoinen tulonsaanti, eikä pelkkä kiinteistön ostaminen ja myyminen siten voi itsessään olla liiketoimintaa. Lisäksi se katsoi, että nyt käsiteltävässä tapauksessa huutokaupalla hankittujen kiinteistöjen myöhempi myyminen oli yksinkertaisesti tapa, joka pääasian vastaajalla oli käytettävissään sen vuonna 2009 myöntämien lainojen takaisinperimiseksi.

19 Verohallinto on valittanut kyseisestä tuomiosta Curtea de Apel Alba Iuliaan (Alba Iulian ylioikeus, Romania).

20 Kyseisen tuomioistuimen mukaan esiin nousee kysymys siitä, onko oikeustoimea, jolla lainoja, joiden vakuudeksi on kiinnitetty kiinteistöjä, myöntänyt velkoja saa kyseiset kiinteistöt omistukseensa pakkotäytäntöönpanomenettelyssä ja myy ne tämän jälkeen, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana, josta on kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla suoritettava arvonlisävero. Tässä yhteydessä kyseinen tuomioistuin pohtii myös sitä, onko kyseisen oikeustoimen tehnyttä henkilöä pidettävä mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.

21 Tässä tilanteessa Curtea de Apel Alba Iulia on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artikla esteenä sille, että oikeustoimea, jolla sellainen verovelvollinen, joka velkojana lunastaa itselleen pakkotäytäntöönpanon kohteena olevan kiinteistön ja jonkin ajan kuluttua myy sen saadakseen takaisin velaksi antamansa määrän, pidetään liiketoimintana eli aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisenä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa?

2) Voidaanko tällaisen oikeustoimen tehnyttä henkilöä pitää [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklassa tarkoitettuna verovelvollisena?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että oikeustoimi, jolla henkilö lunastaa kiinteistön aiemmin myönnetyin lainan perimiseksi vireille saatetussa pakkotäytäntöönpanomenettelyssä ja myy kyseisen kiinteistön tämän jälkeen, on liiketoimintaa, ja onko mainittua henkilöä kyseisen liiketoimen vuoksi pidettävä verovelvollisena.

23 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevissa oikeustoimissa oli kyse lainanantaja-velkojan aiemmin pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, jonka kohteena olivat sen kiinteistöjen aikaisemmalta omistajalta olevan saatavan vakuudeksi annetut kiinteistökiinnitykset, lunastamien kiinteistöjen myynnistä.

24 Aluksi on korostettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa. Niinpä kyseisen direktiivin 2 artiklassa, joka koskee verollisia liiketoimia, säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava paitsi tavaroiden maahantuonnista ja jäsenvaltion alueella tapahtuneesta vastikkeellisesta tavaroiden yhteisöhankeinnasta myös verovelvollisen jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta

(tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 20 ja 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että tässä yhteydessä verovelvollisen käsite on määriteltävä suhteessa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun liiketoiminnan käsitteeseen. Tästä seuraa, että nimenomaan liiketoiminta on peruste verovelvollisena pitämiselle (ks. analogisesti tuomio 15.9.2011, S?aby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), sillä verovelvollisena pidetään kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa.

26 Liiketoiminnan käsite määritellään kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa siten, että se käsittää kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan, ja lisäksi siinä täsmennetään, että liiketoimintana pidetään erityisesti "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".

27 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa käytetyllä hyödyntämisen käsitteellä viitataan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatteen vaatimusten mukaisesti kaikkiin liiketoimiin, joilla on tarkoitus saada kyseisestä omaisuudesta jatkuvaluonteisia tuloja, näiden liiketoimien oikeudellisesta muodosta riippumatta (tuomio 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Sitä vastoin pelkkä tavaran hankkiminen ja myyminen ei voi olla arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua tavaran hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska omaisuudesta myytäessä mahdollisesti saatava voitto muodostaa ainoan näistä liiketoimista saatavan vastikkeen (tuomio 15.9.2011, S?aby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Samoin pelkän omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttämisen ei itsessään voida katsoa merkitsevän liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 15.9.2011, S?aby ym., C-180/10 ja C-181/10, EU:C:2011:589, 36 kohta; tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, 23 kohta ja tuomio 13.6.2019, IO (ALV – hallintoneuvoston jäsenen toiminta), C-420/18, EU:C:2019:490, 29 kohta).

30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee yhtäältä kriteereistä, jotka voidaan ottaa huomioon sen määrittämiseksi, onko jokin toiminta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, että liiketoimien lukumäärää ja laajuutta ei voida pitää arviointiperusteena, jolla yksityisessä ominaisuudessa harjoitettu toimijan toiminta, joka on kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolella, erotetaan sellaisen toimijan toiminnasta, jonka toiminta on liiketoimintaa (tuomio 15.9.2011, S?aby ym., C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, 37 kohta ja tuomio 17.10.2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, 25 kohta).

31 Toisaalta rakennusmaan myynnin osalta unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että asian arvioinnissa on merkitystä sillä seikalla, että asianomainen taho on ryhtynyt aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää. Tällaiset markkinointitoimet eivät nimittäin yleensä kuulu yksityisomaisuuden hallinnointiin, joten niistä seuraavia liiketoimia ei voida pitää pelkkänä omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttämisenä (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Markkinointitoimet liittyvät pikemminkin toimintaan, jota harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa ja jota voidaan näin ollen pitää liiketoimintana.

32 Näiden seikkojen valossa on ratkaistava, onko oikeustoimi, jolla velkoja, joka on myöntänyt lainoja, joiden vakuudeksi on annettu kiinteistökiinnityksiä, ja joka on lunastanut kyseiset kiinteistöt pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, myy kyseiset kiinteistöt tietyn ajan kuluttua, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa vai pelkkää omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttämistä.

33 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että pääasian vastaaja oli vuonna 2009 myöntänyt samalle luonnolliselle henkilölle useita lainoja, joiden vakuudeksi oli annettu kiinteistökiinnityksiä, ja että koska kyseisiä lainoja ei ollut maksettu takaisin, kolme näistä kiinteistöistä myytiin velkojalle samana vuonna 2009 järjestetyissä huutokauppamenettelyissä. Tämän jälkeen velkoja myi kyseiset kolme kiinteistöä vuosina 2010–2012.

34 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ilmenee myös ensinnäkin, että pääasian vastaaja toteutti pääasiassa kyseessä olevat oikeustoimet varallisuusasemansa ennallistamiseksi ja saataviensa perimiseksi sen jälkeen, kun myönnettyjä lainoja ei ollut maksettu takaisin. Toiseksi niistä ilmenee, että koska pääasian vastaajan tarkoituksena oli saataviensa periminen ja varallisuusasemansa ennallistaminen, se ei ollut ryhtynyt aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa muun muassa käyttämällä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua tavalla samankaltaisia keinoja kuin ne, joita tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää.

35 Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamassa tarkistuksessa muuta ilmene, nämä seikat näyttävät osoittavan, että pääasiassa kyseessä olevat kiinteistöjen myynnit olivat todellisuudessa pelkkää omistusoikeuden käyttämistä ja yksityisen omaisuuden hyvää hallinnointia eivätkä ne näin ollen kuulu liiketoiminnan harjoittamiseen.

36 Mikään muukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä seikoista ei ole sellainen, joka osoittaisi, että pääasian vastaajan harjoittama toiminta olisi arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

37 Niinpä ei voida hyväksyä Romanian hallituksen kantaa, jonka mukaan se, että pääasian vastaaja oli itse osallistunut huutokauppamenettelyyn ja hankkinut kiinnitetyt kiinteistöt kyseisissä menettelyissä odottamatta lainattujen määrien takaisinperimistä velallisensa antamien vakuuksien pakkotäytäntöönpanossa, vahvistaa sen, että aineellista omaisuutta oli hyödynnetty jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa ja että pääasian vastaajaa oli pidettävä arvonlisäverovelvollisena.

38 Viimeksi mainittu seikka näyttää nimittäin puhuvan pikemminkin sen puolesta, että pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen kaupat kuuluivat pääasian vastaajan henkilökohtaisen omaisuuden hallintaan, kun otetaan huomioon tämän tuomion edeltävissä kohdissa mainitut kyseisten liiketoimien erityispiirteet.

39 Pääasian vastaajan suorittamien oikeustoimien on siten katsottava kuuluvan yksityisen omaisuuden hallintaan, koska – kuten unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, ilmenee – ensinnäkin asianomaisen henkilön tarkoituksena oli hänen saataviensa periminen ja varallisuusasemansa ennallistaminen ja koska toiseksi hän ei ollut ryhtynyt aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa. Tästä seuraa, ettei asianomaista voida pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen myymisen perusteella, joten kyseisistä liiketoimista ei olisi pitänyt kantaa arvonlisäveroa.

40 Kaiken varalta on täsmennettävä, että pääasia, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen esitellyt, ja sen esittämät ennakkoratkaisukysymykset eivät koske sellaista kiinteistön myyntiä, jota olisi pidettävä LN:n harjoittaman lainojen myöntämisestä koskevan liiketoiminnan välittömänä jatkeena.

41 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että oikeustoimi, jolla henkilö lunastaa kiinteistön aiemmin myönnetyn lainan perimiseksi vireille saatetussa pakkotäytäntöönpanomenettelyssä ja myy kyseisen kiinteistön tämän jälkeen, ei itsessään ole liiketoimintaa, kun kyseinen oikeustoimi on pelkkää omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttämistä ja yksityisen omaisuuden hyvää hallinnointia, joten mainittua henkilöä ei voida kyseisen oikeustoimen vuoksi pitää verovelvollisena.

Oikeudenkäyntikulut

42 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 2 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että oikeustoimi, jolla henkilö lunastaa kiinteistön aiemmin myönnetyn lainan perimiseksi vireille saatetussa pakkotäytäntöönpanomenettelyssä ja myy kyseisen kiinteistön tämän jälkeen, ei itsessään ole liiketoimintaa, kun kyseinen oikeustoimi on pelkkää omistajalle kuuluvan omistusoikeuden käyttämistä ja yksityisen omaisuuden hyvää hallinnointia, joten mainittua henkilöä ei voida kyseisen oikeustoimen vuoksi pitää verovelvollisena.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.