

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

16 päivänä helmikuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Yhteenliittymän, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, rakentama kiinteistökokonaisuus – Yhteenliittymäsopimus – Se, että tietyt yhteenliittymän osakkaat myyvät mainittuun kiinteistökokonaisuuteen kuuluvia asuntoja – Verovelvollisen määrittäminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Oikeus vähentää arvonlisävero

Asiassa C-519/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Cluj (Clujin ylioikeus, Romania) on esittänyt 28.6.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.8.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

ASA

vastaan

DGRFP Cluj,

ja jossa asian käsittelyyn osallistuvat

BP ja

MB,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. L. Arastey Sahún (esittelevä tuomari) sekä tuomarit F. Biltgen ja J. Passer,

julkisasiamies: N. Emiliou,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- ASA, edustajanaan S. I. Pu?, avocat,
- Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane, A. Rot?reanu ja A. Wellman,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja J. Jokubauskait?,

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) sekä suhteellisuusperiaatteen, verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat luonnollinen henkilö ASA ja Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca (Cluj-Napocan alueellinen veroviranomainen, Romania; jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee arvonlisäveron kantamista asuntojen myynneistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavarain tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

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, kauppiain tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, jäljempänä ’arvonlisäverokomitea’, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

Jäsenvaltio, joka käyttää ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä säännöstä soveltamalla.”

6 Saman direktiivin 12 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jonkin seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen sen ensimmäistä käyttöönottoa;

b) rakennusmaan luovutus.

2. Edellä 1 kohdan a alakohdassa 'rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan perustettua rakennelmaa.

Jäsenvaltiot voivat vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetun perusteen soveltamisesta rakennuksen muutostöihin, ja määritellä mitä ilmaisulla 'siihen liittyvä maapohja' tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin viisi vuotta, tai ensimmäisen käyttöönoton ja sitä seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos tämä aika ei ole pidempi kuin kaksi vuotta.

3. Edellä 1 kohdan b alakohdassa 'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

7 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa."

8 Kyseisen direktiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä."

9 Mainitun direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."

10 Saman direktiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan."

11 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

12 Kyseisen direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

- a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;
- b) sivukustannukset, kuten luovuttajan hankkijalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset.

Sovellettaessa ensimmäisen kohdan b alakohtaa jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.”

13 Mainitun direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

14 Saman direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan seuraavat määrät:

- a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

— —”

15 Arvonlisäverodirektiivin 178 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

- a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

— —”

16 Kyseisen direktiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

17 Mainitun direktiivin 226 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

- 1) laskun laatimispäivä;
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä;

- 3) edellä 214 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut;
- 4) edellä 214 artiklassa tarkoitettu hankkijan arvonlisäverotunniste, jolla tämä on ottanut vastaan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen, josta tämä on veronmaksuvelvollinen, taikka 138 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutuksen;
- 5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;
- 6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;
- 7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu taikka 220 artiklan 4 ja 5 alakohdassa tarkoitettu ennakkomaksu on maksettu, jos kyseinen päivä voidaan määrittää ja se on muu kuin laskun laatimispäivä;
- 8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;
- 9) sovellettava arvonlisäverokanta;
- 10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

— —”

Romanian oikeus

18 Verokoodeksista 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 tosiseikkoihin (jäljempänä verokoodeksi), 86 §:n 2–5 momentissa säädettiin seuraavaa:

”(2) Lain mukaan perustetun sellaisen yhteenliittymän, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, osakkaiden on toiminnan alkaessa tehtävä kirjallinen yhteenliittymäsopimus, jossa mainitaan erityisesti:

- a) sopimuspuolet
- b) yhteenliittymän toimiala ja kotipaikka
- c) osakkaiden panokset omaisuutena ja oikeuksina
- d) kunkin osakkaan prosentuaalinen osuus yhteenliittymän voitoista/tappioista suhteessa kunkin osakkaan yhteenliittymään tuomaan panokseen
- e) yhteenliittymän viranomaisvelvoitteista vastaava osakas
- f) yhteenliittymän lakkauttamisen edellytykset. Osakkaiden yhteenliittymäsopimuksen nojalla sijoittamien panosten ei katsota olevan yhteenliittymän tuloa. Yhteenliittymäsopimus on rekisteröitävä toimivaltaisissa veroviranomaisissa 15 päivän kuluessa sen tekemisestä. Veroviranomaisella on oikeus kieltäytyä rekisteröimästä sopimuksia, jos ne eivät sisällä tässä momentissa tarkoitettuja tietoja.

(3) Jos yhteenliittymän osakkaiden välillä on sukulaisuussuhde neljänteen polveen saakka, osakkaiden on esitettävä näyttö siitä, että he osallistuvat voitontavoitteluun omalla omaisuudellaan

tai omilla oikeuksillaan. Yhteenliittymän osakkaita voivat olla myös rajoitetusti oikeustoimikelpoiset luonnolliset henkilöt.

(4) Yhteenliittymien on toimitettava toimivaltaiselle veroviranomaiselle viimeistään seuraavan vuoden maaliskuun 15 päivänä valtiovarainministeriön laatiman mallin mukaiset vuosittaiset tuloveroilmoitukset, joihin kuuluu myös nettomääräisen voiton tai tappion jakaminen yhteenliittymän osakkaiden kesken.

(5) Yhteenliittymän vuosittainen voitto/tappio jaetaan osakkaille kunkin panoksia vastaavassa suhteessa prosenttiosuuksina yhteenliittymäsopimuksen mukaisesti.”

19 Verokoodeksin 125 bis §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tässä osastossa jäljempänä käytetyillä termeillä ja ilmaisuilla tarkoitetaan seuraavaa:

— —

18. ’verovelvollisella’ tarkoitetaan samaa kuin 127 §:n 1 momentissa. Verovelvollinen voi olla luonnollinen henkilö, henkilöryhmä, julkinen laitos, oikeushenkilö ja mikä tahansa muu toimija, joka harjoittaa liiketoimintaa

— —”

20 Kyseisen koodeksin 127 §:n 8 ja 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”(8) Sääntöjen mukaisin edellytyksin ja rajoituksin sellaista Romaniaan sijoittautuneiden verovelvollisten ryhmää, jolla oikeudellisesta tilanteesta riippumatta on läheiset hallinnolliset, rahoitukselliset ja taloudelliset suhteet toisiinsa, pidetään yhtenä verovelvollisena.

(9) Yhteenliittymän tai organisaation, joka ei ole oikeushenkilö, osakasta tai jäsentä on pidettävä erillisenä verovelvollisena sellaisen liiketoiminnan osalta, jota ei harjoiteta tällaisen yhteenliittymän tai organisaation lukuun.”

21 Mainitun koodeksin 152 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Romaniaan sijoittautunut verovelvollinen, jonka ilmoitettu tai toteutunut vuosittainen liikevaihto on alle 35 000 euroa, jota vastaava Romanian leun (RON) määrää vahvistetaan Banca Națională a României [(Romanian keskuspankki)] liittymispäivänä ilmoittaman vaihtokurssin mukaisesti siten, että määrä pyöristetään seuraavaan tuhannesosaan, 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.”

22 Verokoodeksin nro 571/2003 soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun hallituksen päätöksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä hallituksen päätös nro 44/2004), 4 kohdassa, joka annettiin verokoodeksin 127 §:n säännösten nojalla, säädettiin seuraavaa:

”(1) Verokoodeksin 127 §:n 8 momenttia sovellettaessa Romaniaaan sijoittautuneiden verovelvollisten, jotka ovat oikeudellisesti riippumattomia ja joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ryhmää voidaan kohdella yhtenä verovelvollisena, jota nimitetään verotukselliseksi ryhmäksi, seuraavin edellytyksin:

- a) verovelvollinen voi kuulua ainoastaan yhteen verotukselliseen ryhmään; ja
- b) valinta on tehtävä vähintään kahden vuoden ajaksi; ja
- c) kaikkien ryhmään kuuluvien verovelvollisten on sovellettava samaa verokautta.

(2) Verotuksellinen ryhmä voi koostua kahdesta viiteen verovelvollisesta.

(3) Verotuksellisen ryhmän voivat 1.1.2009 saakka muodostaa ainoastaan suurina verovelvollisina pidettävät verovelvolliset.

(4) Edellä 1 momentissa tarkoitettuina verovelvollisina, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, pidetään (1) verovelvollisia, joiden pääomasta samat omistajat omistavat suoraan tai välillisesti yli 50 prosenttia.

(5) Verotuksellisen ryhmän perustamista varten toimivaltaiselle veroviranomaiselle on toimitettava ryhmän kaikkien jäsenten allekirjoittama hakemus, joka sisältää seuraavat tiedot:

- a) kunkin jäsenen nimi, osoite, toimiala ja arvonlisäverotunniste
- b) todisteet siitä, että jäsenet ovat läheisesti sidoksissa toisiinsa 2 momentissa tarkoitettulla tavalla
- c) edustajaksi nimetyn jäsenen nimi.

(6) Toimivaltainen veroviranomainen tekee virallisen päätöksen, jolla hyväksytään tai hylätään verotuksellisen ryhmän perustaminen, ja toimittaa kyseisen päätöksen ryhmän edustajalle ja kullekin veroviranomaiselle, jonka alueella verotuksellisen ryhmän jäsenet asuvat, 60 päivän kuluessa 5 momentissa tarkoitettua hakemuksen vastaanottamisesta.

(7) Verotuksellisen ryhmän perustaminen tulee voimaan edellä 6 momentissa tarkoitettua päätöstä seuraavan toisen kuukauden ensimmäisenä päivänä.

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

23 Sisarukset ASA ja PP olivat Romaniassa sijaitsevan tontin yhteisomistajia.

24 He tekivät vuoden 2006 lopussa kahden muun luonnollisen henkilön BP:n ja MB:n kanssa sopimuksen yhteenliittymästä, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, kahdeksasta asuinrakennuksesta, jotka käsittivät 56 edelleen kolmansille myytävää asuntoa, koostuvan asuinkiinteistökokonaisuuden rakentamiseksi.

25 Yhteenliittymäsopimuksessa määrättiin erityisesti, että BP ja MB ottavat yhteisvastuullisesti vastatakseen kiinteistökokonaisuuden rakentamiskustannuksista ja että voitto jaettaisiin siten, että ASA ja PP saavat kumpikin 16,67 prosentin suuruisen osuuden ja BP ja MB kumpikin 33 prosentin suuruisen osuuden.

- 26 Lisäksi mainitussa yhteenliittymäsopimuksessa määrättiin, että kaikki vastaavat yhteisesti suunnittelusta, rakennuslupien ja muiden tarvittavien viranomaisasiakirjojen hankkimisesta, kaikista kiinteistön ja asuntojen kiinteistörekisteriin ilmoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista sekä rakennettavien asuntojen myymisestä.
- 27 Sekä MB että BP saivat valtuutuksen siirtää ASA:lle ja PP:lle kuuluvan omistusoikeuden kaikista rakennettavista asunnoista näiden nimissä ja lukuun.
- 28 Mainitut 56 asuntoa kirjattiin niiden rakentamisen jälkeen kiinteistörekisteriin, jossa kyseisten asuntojen omistajina tai yhteisomistajina mainittiin joko ASA tai PP taikka ASA ja PP tasaosuuksin.
- 29 Asunnoista 53 myytiin 13.5.2008 ja 28.11.2008 välisenä aikana siten, että ASA myi yksin 13 asuntoa ja PP yksin 14 asuntoa, minkä lisäksi myytiin 26 ASA:n ja PP:n yhteisomistuksessa olevaa asuntoa (joista kolme myytiin BP:lle ja MB:lle).
- 30 Myyntisopimuksissa asuntojen omistajina mainittiin vain ASA ja PP, eikä niissä mainittu BP:tä ja MB:tä. Mainituissa sopimuksissa ei myöskään ollut mainintaa arvonlisäverosta eikä yhteenliittymäsopimuksesta.
- 31 Veroviranomainen teki 26.10.2011 verotarkastuksen seurauksena ASA:lle osoitetun verotuspäätöksen, jossa se totesi tämän olevan velvollinen maksamaan arvonlisäveroa 537 287 Romanian leuta (RON) (n. 109 000 euroa) ja korkoja ja viivästysseuraamuksia 482 269 Romanian leuta (RON) (n. 98 000 euroa).
- 32 Veroviranomainen katsoi, että ASA oli harjoittanut vuonna 2008 yksin tai yhdessä PP:n kanssa liiketoimintaa tulonsaantitarkoituksessa, että kyseisen toiminnan yhteydessä toteutetut myynnit olivat arvonlisäverollisia liiketoimia ja että ASA kuului tästä syystä kansallisessa oikeudessa tarkoitettuun verovelvollisten ryhmään. Lisäksi se katsoi, että koska ASA:n ja PP:n kyseessä olevista myynneistä saama rahamäärä ylitti verokoodeksin 152 §:n 1 momentissa säädetyn arvonlisäverosta vapauttamista koskevan enimmäismäärän, ASA:n ja PP:n olisi pitänyt rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi 1.7.2008. Veroviranomainen päätteli siten, että ASA oli velvollinen maksamaan mainittuihin myynteihin liittyvän arvonlisäveron kyseisen ajankohdan jälkeen.
- 33 Veroviranomainen tukeutui päättelyssään yhteenliittymäsopimukseen, jota ei ollut muodollisesti rekisteröity ja joka esitettiin sille vasta verotarkastuksen alussa.
- 34 ASA teki kyseisestä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka veroviranomainen hylkäsi vuonna 2012.
- 35 ASA nosti asian ensimmäisenä oikeusasteena käsittelevässä Curtea de Apel Clujissa (Clujin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin, kanteen, jossa se vaatii ensisijaisesti oikaisuvaatimuksen hylkäämisestä tehdyn päätöksen ja verotuspäätöksen kumoamista. Hän esitti kyseisen oikeusriidan yhteydessä vuonna 2014 BP:lle ja MB:lle takautumisvaatimuksen, jotta nämä velvoitettaisiin siinä tapauksessa, että hän häviää asian, maksamaan määrä, joka vastaa kahta kolmasosaa siitä arvonlisäverovelasta, joka verotuspäätöksen mukaan kuului hänen maksettavakseen.
- 36 Kyseinen tuomioistuin hyväksyi 28.1.2016 antamallaan tuomiolla ASA:n kanteen osittain ja kumosi osittain oikaisuvaatimuksen hylkäämisestä tehdyn päätöksen, verotuspäätöksen ja siihen liittyvän verotarkastuskertomuksen arvonlisäveron ja liitännäiskulujen laskentatavan osalta.
- 37 Înalta Curtea de Casa?ie ?i Justi?ie (ylin tuomioistuin, Romania) hyväksyi vuonna 2016

antamallaan tuomiolla ASA:n ja veroviranomaisen kyseisestä 28.1.2016 annetusta tuomiosta tekemät valitukset ja palautti asian ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen uudelleenkäsitteilyä varten.

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hyväksyi 14.3.2019 antamallaan tuomiolla osittain ASA:n veroviranomaista vastaan nostaman kanteen ja kumosi osittain päätöksen oikaisuvaatimuksen hylkäämisestä, verotuspäätöksen ja siihen liittyvän verotarkastuskertomuksen ja katsoi, että ASA:n kanssa toteutettujen liiketoimien yhteydessä sovittu hinta oli jo sisältänyt arvonlisäveron.

39 ASA ja veroviranomainen valittivat kyseisestä tuomiosta.

40 Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie kumosi mainitun tuomion 23.7.2020 antamallaan tuomiolla ja palautti asian uudelleen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

41 Tältä osin viimeksi mainittu tuomioistuin esittää aluksi, että pääasian oikeudenkäynnissä arviointi, jonka mukaan yhtäältä ASA kuuluu verovelvollisten ryhmään ja toisaalta hänen yksin tai yhdessä PP:n kanssa harjoittamansa liiketoiminta on arvonlisäverollista, on tullut oikeusvoimaiseksi.

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea tässä yhteydessä ensinnäkin, ovatko myös BP ja MB verovelvollisia pääasiassa kyseessä olevien asuntojen myyntiä koskevien liiketoimien osalta.

43 Kyseinen tuomioistuin esittää, että ainoastaan ASA ja PP ovat osallistuneet arvonlisäveron verotettavaan tapahtumaan myymällä tavaroita ja vastaanottamalla kauppahinnan. Se toteaa lisäksi, että BP:n ja MB:n osallistuminen oli olennaisen tärkeää kahdeksan rakennuksen rakentamisen ja siten itse liiketoiminnan kannalta.

44 Tältä osin kyseinen tuomioistuin katsoo, että koska veroviranomainen on ottanut huomioon yhteenliittymäsopimuksen perusteluna ASA:n verottamiselle, se ei voinut väittää olevansa tietämätön kyseisen sopimuksen määräyksistä sillä verukkeella, että sopimusta ei ollut verotuksellisesti rekisteröity ennen liiketoiminnan aloittamista ja että kyseinen sopimus ei ollut verokoodeksin 86 §:n 2 momentissa asetettujen muotovaatimusten mukainen. Lisäksi kyseisen tuomioistuimen mukaan voitaisiin katsoa, kun otetaan huomioon 9.4.2013 annettu tuomio komissio v. Irlanti (C?85/11, EU:C:2013:217), että arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden ei tarvitse erikseen vastata mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa olevaa verovelvollisen määritelmää, koska kyseisten kahden säännöksen välinen suhde vaikuttaa mahdollistavan sen, että henkilöt, joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, voivat vastata kyseistä määritelmää kumulatiivisesti. Toisin sanoen se, että yhteenliittymäsopimusta ei oteta huomioon, voisi johtaa epätodellisen verotuksellisen tilanteen syntymiseen. Kun otetaan huomioon 15.7.2010 annettu tuomio Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, 43 kohta) ja 8.5.2013 annettu tuomio Petroma Transports ym. (C?271/12, EU:C:2013:297, 34 kohta) ratkaisevaa pitäisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan olla sen määrittäminen, oliko verohallinto saanut tiedon kyseisestä sopimuksesta ennen verotuspäätöksen tekemistä.

45 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ASA:n tilanteessa olevalle henkilölle kuuluvan vähennysoikeuden laajuutta. Ensimmäisenä vaihtoehtona kyseinen tuomioistuin pitää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön tukeutuen sitä, että ASA:n oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen siltä osin kuin on kyse yhteenliittymän toimintaa varten tehtyihin investointiliiketoimiin liittyvästä arvonlisäverotaakasta, mukaan lukien BP:n, MB:n ja PP:n nimissä laadittuihin laskuihin liittyvä arvonlisävero, ei voida evätä pelkästään sillä perusteella, että ASA ei

ollut veronmaksuvelvollinen eikä itse henkilökohtaisesti maksanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien yhteydessä käytetyistä tavaroista ja palveluista. Kyseinen tuomioistuin katsoo kuitenkin PP:n maksaman ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta, että ASA:n oikeus arvonlisäveron vähentämiseen voitaisiin evätä sillä perusteella, että vero on kannettu PP:ltä itseltään, minkä vuoksi PP:lle on myönnettävä oikeus vähentää hänen ostojen yhteydessä maksamansa arvonlisävero.

46 Toisena vaihtoehtona ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu 21.11.2018 annettuun tuomioon V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, 44 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi, että verovelvollisen on esitettävä objektiivinen näyttö siitä, että tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiallisesti luovuttanut tai suorittanut verovelvollinen ensiksi mainitun verovelvollisen omia arvonlisäverollisia liiketoimia varten ja että tämä on tosiasiallisesti maksanut arvonlisäveron näistä tavaroista ja palveluista. Tästä seuraisi, että ASA ei voi vähentää arvonlisäveroa PP:n nimissä olevien hankintalaskujen perusteella, koska PP on itse vedonnut tuomioistuimessa vähennysoikeuteen ja koska mainittua oikeutta ei voida käyttää kahteen kertaan. Sama tuomioistuin lähtee BP:n ja MB:n nimissä laadittuja laskuja vastaavan arvonlisäveron osalta periaatteesta, jonka mukaan ASA ei voi myöskään tällöin vähentää arvonlisäveroa, koska hän ei ole maksanut ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ja koska BP ja MB eivät ole verovelvollisen asemassa.

47 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, voiko ASA esittää BP:lle ja MB:lle takautumisvaatimusta näiden velvoittamiseksi vastaamaan maksetusta arvonlisäverosta samassa suhteessa kuin he ovat yhteenliittymäsopimuksen mukaan oikeutettuja jaettavaan voittoon. Se huomauttaa, että jos tällaista takautumisvaatimusta pidettäisiin perusteltuna, siitä voisi seurata verotuspäätöksen muuttaminen, jolloin BP:llä ja MB:llä ei olisi käytettävissään niitä oikeuksia, jotka heillä verotusmenettelylain (Codul de procedur? fiscal?) mukaan olisi siinä tapauksessa, että verohallinto toimii suoraan heitä vastaan.

48 Niinpä Curtea de Apel Cluj on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko [arvonlisäverodirektiiviä] yleisesti, ja erityisesti sen 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 ja 78 artiklaa, tulkita pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa asiayhteydessä siten, että siltä osin kuin on kyse verotettavan tapahtuman toteutumisesta kiinteistöjen luovutukseen liittyvässä verollisessa liiketoiminnassa ja siltä osin kuin on kyse veron perusteen määräytymistavasta, luonnolliset henkilöt, jotka ovat sopimuspuolina yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevassa sopimuksessa, jota ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen liiketoiminnan aloittamista mutta joka esitettiin mainituille viranomaisille ennen veropäätösten tekemistä, ovat myös verovelvollisen asemassa yhdessä sen verovelvollisen kanssa, jolla on velvollisuus maksaa myynteihin sisältyvä vero, joka hänen olisi pitänyt kantaa?

2) Voidaanko [arvonlisäverodirektiiviä] yleisesti, ja erityisesti sen 167 artiklaa, 168 artiklan a kohtaa, 178 artiklan a kohtaa ja 179 artiklaa, sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkita pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa asiayhteydessä siten, että

a) verovelvolliselle voidaan myöntää oikeus verovähennykseen tapauksessa, jossa tämä ei ole veronmaksuvelvollinen verollisten liiketoimien yhteydessä käytettyjen tavaroiden ja palveluiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta eikä ole henkilökohtaisesti maksanut sitä ja jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksavat / ovat maksaneet luonnolliset henkilöt, joiden ei ole todettu olevan verovelvollisen asemassa mutta jotka ovat sopimuspuolina yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevassa sopimuksessa, jota ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen liiketoiminnan aloittamista, yhdessä verovelvollisen kanssa, jolla on velvollisuus maksaa

myynteihin sisältyvä vero, joka hänen olisi pitänyt kantaa,

b) verovelvolliselle voidaan myöntää oikeus verovähennykseen pääasiassa kyseessä olevan riita-asian kaltaisessa erityisessä asiayhteydessä tapauksessa, jossa tämä ei ole veronmaksuvelvollinen verollisten liiketoimien yhteydessä käytettyjen tavaroiden ja palveluiden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron osalta eikä ole itse henkilökohtaisesti sitä ja jossa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron maksaa / on maksanut luonnollinen henkilö, jonka on todettu olevan verovelvollisen asemassa ja joka on sopimuspuolena yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevassa sopimuksessa, jota ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen liiketoiminnan aloittamista, ja joka yhdessä verovelvollisen kanssa aikoo myös käyttää tai saattoi käyttää vähennysoikeuttaan, koska viimeksi mainituilla on velvollisuus maksaa myynteihin sisältyvä vero, joka heidän olisi pitänyt kantaa?

3) Mikäli näihin kysymyksiin vastataan kieltävästi ja/tai kun otetaan huomioon oikeusvarmuuden periaate, voidaanko ottaa tutkittavaksi sellainen verovelvollisen, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron ja siihen liittyvät kulut, esittämä vaatimus, joka kohdistuu luonnollisiin henkilöihin, joiden ei ole todettu olevan verovelvollisen asemassa ja jotka ovat sopimuspuolina yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevassa sopimuksessa, jota ei rekisteröity veroviranomaisissa ennen liiketoiminnan aloittamista, yhdessä sen verovelvollisen kanssa, jolla on velvollisuus maksaa myynteihin sisältyvä vero, joka hänen olisi pitänyt kantaa, siinä suhteessa kuin kyseiset henkilöt ovat yhteenliittymäsopimuksen mukaan oikeutettuja jaettavaan voittoon, kun otetaan huomioon verovelvolliselle asetettu velvollisuus maksaa arvonlisävero ja siihen liittyvät kulut?”

Pyyntö asian käsitlemisestä nopeutetussa menettelyssä

49 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on pyytänyt unionin tuomioistuinta käsittelemään ennakkoratkaisupyynnön unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdan mukaisessa nopeutetussa menettelyssä. Kyseinen tuomioistuin on vedonnut pyyntönsä tueksi siihen, että pääasia on ollut vireillä kansallisissa tuomioistuimissa 2.7.2012 lähtien.

50 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdassa määrätään, että unionin tuomioistuimen presidentti voi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pyynnöstä tai poikkeuksellisesti omasta aloitteestaan päättää esittelevää tuomaria ja julkisasiamiestä kuultuaan, että ennakkoratkaisupyyntö käsitellään nopeutetussa menettelyssä, jos asian laatu edellyttää, että asia käsitellään ensi tilassa.

51 On muistutettava, että tällainen nopeutettu menettely on menettelyllinen väline, jolla on tarkoitus vastata poikkeuksellisen kiireelliseen tilanteeseen (tuomio 16.6.2022, Port de Bruxelles ja Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Niinpä yhtäältä se, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on toteutettava kaikki tarvittavat toimenpiteet varmistaakseen pääasian nopean ratkaisemisen, ei sellaisenaan riitä oikeuttamaan nopeutetun menettelyn käyttämistä työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdan mukaisesti (tuomio 14.7.2022, CC (Lapsen asuinpaikan siirtäminen kolmanteen valtioon), C-572/21, EU:C:2022:562, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Toisaalta epävarmuus, joka on vaikuttanut useita vuosia vireillä olevan oikeusriidan asianosaisiin, ja näiden toki legitiimi intressi saada mahdollisimman nopeasti selville unionin oikeuteen perustuvien oikeuksiensa ulottuvuus, eivät voi olla, kun otetaan huomioon nopeutetun menettelyn poikkeuksellisuus, sellainen erityinen seikka, joka oikeuttaisi tällaisen menettelyn käyttämisen (ks. vastaavasti unionin tuomioistuimen presidentin määräys 19.9.2017, Magamadov, C?438/17, ei julkaistu, EU:C:2017:723, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen presidentti hylkäsi 4.11.2021 tekemällään päätöksellä esittelevää tuomaria ja julkisasiamiestä kuultuaan pyynnön asian käsittelemisestä nopeutetussa menettelyssä.

55 Yksityisten tärkeä ja oikeutettu intressi siihen, että heille unionin oikeudessa annettujen oikeuksien laajuus määritetään mahdollisimman nopeasti, ei nimittäin merkitse sitä, että pääasia olisi käsiteltävä työjärjestyksen 105 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla lyhyessä määräajassa.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat toteamukset

56 Aluksi on ratkaistava, onko kiinteistökokonaisuuden rakentamiseen ja rakennettujen asuntojen myyntiin liittyviä eri liiketoimia, jotka suoritetaan yhteenliittymäsopimuksen perusteella, kohdeltava arvonlisäverotuksen kannalta erikseen verotettavina erillisinä liiketoimina vai useista osatekijöistä koostuvina yksinä ainoina liiketoimina.

57 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy tältä osin ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä ainoasta suorituksesta (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Unionin tuomioistuin on myös todennut yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, ja toisaalta, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

59 Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen verottaa tai jotka voidaan erikseen vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa täten pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi keinotekoisia. Tästä on lisäksi kyse silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Ei ole kuitenkaan olemassa ehdotonta sääntöä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa, ja suorituksen laajuuden määrittämisessä on siten otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan (tuomio 4.9.2019, KPC Herning, C?71/18, EU:C:2019:660, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 SEUT 267 artiklaan perustuvassa yhteistyössä kansallisen tuomioistuimen on sen ratkaisemiseksi, muodostaako liiketoimi arvonlisäverotuksen kannalta useita itsenäisiä suorituksia vai yhden ainoan suorituksen, yksilöitävä kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät, ja sen on otettava tällöin huomioon liiketoimen taloudellinen tavoite ja suoritusten vastaanottajien intressit sekä tehtävä tätä koskeva tosiseikkojen lopullinen arviointi (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi muodostui asuinkiinteistökokonaisuuden rakentamisesta rakennettujen asuntojen kolmansille myymistä varten.

64 Ensinnäkin unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ASA ja PP osallistuivat mainittuun liiketoimeen sijoittamalla puoliksi omistamansa tontin, kun taas BP ja MP hankkivat rakennustarvikkeita ja vastasivat samoin puoliksi mainitun kokonaisuuden rakentamiseen liittyvistä kustannuksista, mukaan lukien tarvittavien hallinnollisten asiakirjojen hankkimisesta aiheutuneet kustannukset. BP:llä ja MB:llä oli siten hallussaan heidän nimiinsä laadittuja laskuja pääasiassa kyseessä olevan kokonaisuuden rakentamista varten hankituista tavaroista ja palveluista.

65 Toiseksi on korostettava, että yhteenliittymäsopimuksen mukaan rakennettujen asuntojen myynti kuului sopimuspuolten yhteisiin velvoitteisiin. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee myös yhtäältä, että notaarin asiakirjalla vahvistettujen myyntisopimusten mukaan pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen omistajat olivat ASA ja PP, eikä sopimuksissa mainita lainkaan BP:tä ja MB:tä eikä yhteenliittymäsopimusta. Toisaalta BP ja MB toimivat sellaisen valtuutuksen perusteella, jonka nojalla he voivat siirtää ASA:n ja PP:n omistusoikeudet kyseessä oleviin asuntoihin näiden nimissä ja lukuun itse valitsemilleen henkilöille ostajan kanssa sovittavalla hinnalla.

66 Koska yhtäältä pääasiassa kyseessä olevan kiinteistökokonaisuuden rakentamiseen ja toisaalta asuntojen myyntiin liittyvät liiketoimet näyttävät olevan luonteeltaan erillisiä, sillä kullakin niistä on niille ominainen taloudellinen ominaispiirre, eikä kumpaakaan voida pitää toiseen nähden pääasiallisena tai liitännäisenä, niitä on pidettävä erikseen verotettavina erillisinä liiketoimina, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava pääasian tosiseikkojen perusteella.

Ensimmäinen kysymys

- 67 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklaa tulkittava siten, että yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevan sopimuksen, jota ei ole rekisteröity toimivaltaisessa veroviranomaisessa ennen kyseisen liiketoiminnan aloittamista, osapuolia on pidettävä "verovelvollisina" sen verovelvollisen rinnalla, joka on velvollinen maksamaan verolliseen liiketoimeen liittyvän veron.
- 68 Ensinnäkin kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan osalta on muistutettava, että kyseisen säännöksen mukaan "verovelvollisella" tarkoitetaan "jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".
- 69 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa käytetyillä ilmaisuilla, erityisesti sanalla "jokaista", annetaan käsitteelle "verovelvollinen" laaja määritelmä, jossa korostetaan liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä siten, että kaikkia luonnollisia henkilöitä ja niin julkisia kuin yksityisiäkin oikeushenkilöitä sekä yksiköjä, joilla ei ole oikeushenkilöllisyyttä mutta jotka täyttävät objektiivisesti tässä säännöksessä säädetty edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina (tuomio 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus), C?312/19, EU:C:2020:711, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 70 Sen ratkaisemiseksi, kuka on katsottava pääasian kaltaisissa olosuhteissa arvonlisäverovelvolliseksi kyseisten luovutusten osalta, on selvitettävä, kuka harjoitti edellä tarkoitettua liiketoimintaa itsenäisesti. Itsenäisyyttä koskeva edellytys koskee nimittäin kysymystä kyseisen liiketoimen kohdistamisesta tietylle henkilölle tai yksikölle, jolloin tällä edellytyksellä varmistetaan lisäksi, että hankkija voi käyttää hänellä mahdollisesti olevaa vähennysoikeutta oikeudellisesti varmalla tavalla (tuomio 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus), C?312/19, EU:C:2020:711, 40 kohta).
- 71 Tätä varten on selvitettävä, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (tuomio 16.9.2020, Valstybin? mokes?i? inspekcija (Yhteistä toimintaa koskeva sopimus), C?312/19, EU:C:2020:711, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 72 Nyt käsiteltävässä asiassa viime kädessä kansallisen tuomioistuimen, joka yksin on toimivaltainen arvioimaan tosiseikat, tehtävänä on määrittää edellä 56–60 kohdassa esitettyjen seikkojen valossa, onko BP:n ja MP:n katsottava harjoittavan "itsenäistä" liiketoimintaa, kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä oleva yhteenliittymäsopimus.
- 73 Unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia, on kuitenkin toimivaltainen antamaan pääasian asiakirja-aineiston ja sille esitettyjen kirjallisten huomautusten perusteella ohjeita, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista käsiteltäväkseen saatetun konkreettisen oikeusriidan (ks. analogisesti tuomio 17.12.2020, Weg Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, 31 kohta).
- 74 Pääasiassa kyseessä olevan verollisen liiketoimen eli asuntojen luovutuksen osalta on todettava olevan edellä 65 kohdassa muistutetun mukaisesti totta, että rakennettujen asuntojen myynti kuului yhteenliittymäsopimuksen mukaan sopimuspuolten yhteisiin velvoitteisiin.
- 75 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee kuitenkin yhtäältä, että notaarin asiakirjalla vahvistetuissa myyntisopimuksissa määrättiin, että myyntivoitto oli määrä sisällyttää ASA:n ja PP:n

omaisuuteen pääasiassa kyseessä olevien asuntojen omistajina, eikä kyseisissä sopimuksissa mainita BP:tä ja MB:tä eikä yhteenliittymäsopimusta.

76 Toisaalta on katsottava, että vaikka BP ja MB toimivat, kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, sellaisen valtuutuksen perusteella, jonka nojalla he voivat siirtää ASA:n ja PP:n omistusoikeudet kyseessä oleviin asuntoihin näiden nimissä ja lukuun itse valitsemilleen henkilöille ostajan kanssa sovittavalla hinnalla, valtuutuksensaajan kolmannen osapuolen kanssa tekemien myyntisopimusten oikeusvaikutukset koskivat ainoastaan ASA:ta ja PP:tä, sillä asunnot luovutettiin yksin myyntisopimusten perusteella eikä MB:n omissa nimissään ASA:n ja PP:n valtuuttamana antamien myyntilupausten perusteella.

77 Tästä seuraa, että BP:n ja MB:n ei voida katsoa harjoittaneen asuntojen luovutuksen osalta itsenäisesti liiketoimintaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, joten he eivät ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja ”verovelvollisia”.

78 Toiseksi on tarkistettava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen yhteenliittymäsopimuksen osapuolia pidettävä arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa tarkoitettuna yhtenä verovelvollisena.

79 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään tältä osin, että jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia alueelleen sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa, ja sen toisessa alakohdassa täsmennetään, että jäsenvaltio, joka käyttää kyseistä mahdollisuutta, voi toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää kyseistä säännöstä soveltamalla.

80 Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on kyseisellä säännöksellä antaa jäsenvaltioille mahdollisuus olla sitomatta verovelvollisen asemaa järjestelmällisesti puhtaasti oikeudelliseen ”itsenäisyyden” käsitteeseen joko hallinnon yksinkertaistamiseksi tai tiettyjen väärinkäytösten, kuten esimerkiksi sen, että yritys jaetaan useiden verovelvollisten kesken erityisjärjestelmän piiriin pääsemiseksi, estämiseksi (tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

81 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu rinnastaminen yhteen verovelvolliseen sulkee pois sen, että alisteisuussuhteessa olevat henkilöt voisivat antaa edelleen arvonlisäveroilmoitukset erikseen ja identifioitua edelleen ryhmässään ja sen ulkopuolella verovelvollisiksi, koska ainoastaan yksi verovelvollinen voi antaa kyseiset ilmoitukset (tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-7868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

82 Romanian hallitus väittää nyt käsiteltävässä asiassa, että kansallinen lainsäätäjä ei ole käyttänyt jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa annettua mahdollisuutta, joten kyseistä säännöstä ei sovelleta pääasiassa. Komissio puolestaan väittää, että Romanian oikeuden mukaan mahdollisuus muodostaa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ryhmä koski 1.1.2009 saakka ainoastaan suuria verovelvollisia eikä siis pääasiassa kyseessä olevan yhteenliittymäsopimuksen osapuolten kaltaisia luonnollisia henkilöitä.

83 Tältä osin on muistutettava, että koska unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, seuraako verokoodeksin 125 bis §:n 18 momentin ja 127 §:n 8 momentin sanamuodosta sekä hallituksen päätöksestä nro 44/2004, että Romanian lainsäätäjä on käyttänyt kyseistä mahdollisuutta ja että sitä voitiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan soveltaa kyseessä olevan yhteenliittymäsopimuksen osapuoliin.

84 Jos näin on, unionin tuomioistuimen on hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle annettava sille ohjeita, joiden avulla se voi arvioida sitä, onko pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö sopusoinnussa suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

85 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että jäsenvaltiot voivat harkintavaltansa rajoissa asettaa arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamiselle tietyt rajoituksia, kunhan rajoituksilla on yhteys niihin kyseisen direktiivin tavoitteisiin, jotka liittyvät väärinkäytösten estämiseen tai veropetosten ja veronkierron torjumiseen, ja kunhan unionin oikeutta ja sen yleisiä periaatteita, erityisesti suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta, noudatetaan (tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

86 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siten tarkastettava, onko hallituksen päätöksen nro 44/2004 4 kohdan 5 alakohtaan sisältyvä vaatimus siitä, että verotuksellisen ryhmän osapuolet suorittavat etukäteen rekisteröimisen toimivaltaisessa veroviranomaisessa, tarpeellinen ja asianmukainen toimenpide väärinkäytösten ehkäisemistä tai veropetosten ja veronkierron torjumista koskevien tavoitteiden saavuttamiseksi ja kyseiseen tarkoitukseen soveltuva (ks. analogisesti tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

87 Suhteellisuusperiaatteen osalta on todettava, että kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan verotuksellisen ryhmän osapuolet on rekisteröitävä toimivaltaisessa veroviranomaisessa ennen verollisten liiketoimien suorittamista, ei näytä ylittävän sitä, mikä on tarpeen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan tavoitteen, joka on väärinkäytösten tai veropetosten ja veronkierron estäminen, saavuttamiseksi, koska verohallinto voi sen avulla tunnistaa verovelvollisen ennen mainittujen liiketoimien toteuttamista, mikä helpottaa verovalvontaa.

88 Verotuksen neutraalisuuden periaate, jonka unionin lainsäätäjä on johtanut arvonlisäverotuksen alalla yleisestä yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, on esteenä muun muassa sille, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 15.4.2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei julkaistu, EU:C:2021:285, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

89 Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan ennakoilmoituksen, joka verotuksellisen ryhmän on tehtävä toimivaltaiselle veroviranomaiselle ja josta määrätään pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä, tarkoitus näyttäisi olevan se, että kyseinen viranomainen pitää rekisteriä henkilöistä, jotka ovat velvollisia maksamaan tuloveroa tai yhteisöveroa, joten kyseisen vaatimuksen ei voida tulkita olevan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

90 Tästä seuraa, että vaikka edellä 83 kohdassa mainituilla kansallisen oikeuden säännöksillä pantaisiin täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 11 artikla ja vaikka kyseisiä säännöksiä olisi

sovellettu pääasiassa kyseessä olevan yhteenliittymäsopimuksen osapuoliin, kyseinen 11 artikla ei ole esteenä sille, että tällaiseen yhteenliittymään, joka ei ole erillinen oikeushenkilö ja jota ei rekisteröity veroviranomaisessa ennen kyseessä olevia liiketoimia, ei sovellettaisi mainittuja säännöksiä.

91 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 ja 11 artiklaa on tulkittava siten, että yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevan sopimuksen, jota ei ole rekisteröity toimivaltaisessa veroviranomaisessa ennen kyseisen liiketoiminnan aloittamista, osapuolia ei voida pitää ”verovelvollisina” sen verovelvollisen rinnalla, joka on velvollinen maksamaan verolliseen liiketoimeen liittyvän veron.

Toinen kysymys

92 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiiviä sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että niissä velvoitetaan myöntämään verovelvolliselle, jolla ei ole häneen omiin nimiinsä laadittua laskua, oikeus vähentää arvonlisävero, jonka yhteenliittymän, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, toinen osapuoli on maksanut kyseisen yhteenliittymän liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen yhteydessä.

93 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate, jota ei lähtökohtaisesti voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi verovelvollisen vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tekemien liiketoimien yhteydessä (tuomio 10.2.2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

94 Tällä järjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäverollista (tuomio 10.2.2022, Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

95 Arvonlisäverodirektiivin 167 artiklan mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Vähennysoikeuden syntymiseksi vaadittavat aineelliset edellytykset luetellaan kyseisen direktiivin 168 artiklan a alakohdassa. Kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää siis yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vedotaan perusteena mainitulle vähennysoikeudelle, vaihdannan myöhemmässä vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että kyseiset tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa luovuttanut tai suorittanut toinen verovelvollinen (tuomio 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

96 Vähennysoikeuden muodollisista edellytyksistä arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdasta ilmenee, että kyseisen oikeuden käytön edellytyksenä on mainitun direktiivin 226 artiklan mukaisesti laaditun laskun hallussapito (tuomio 21.11.2018, V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

97 Unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden perusperiaate edellyttää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos tietyt aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muodolliset

edellytykset. Tästä seuraa, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 6 ja 7 alakohdassa vaadittuja edellytyksiä, jos kyseisillä viranomaisilla on käytössään kaikki tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (tuomio 21.11.2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

98 Laskujen esittämistä koskevan muodollisen edellytyksen tiukka soveltaminen olisi siten vastoin neutraalisuusperiaatetta ja suhteellisuusperiaatetta, koska se voisi estää suhteettomalla tavalla verovelvollisen liiketoimiin liittyvän verotuksen neutraalisuuden soveltamisen tämän verovelvollisen hyväksi (tuomio 21.11.2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

99 Arvonlisäveron vähennysoikeutta vaativan verovelvollisen on kuitenkin osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset (tuomio 21.11.2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

100 Verovelvollisen on siten esitettävä objektiivinen näyttö siitä, että tavarat tai palvelut on vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiasa luovuttanut tai suorittanut verovelvollinen ensiksi mainitun verovelvollisen omia arvonlisäverollisia liiketoimia varten ja että tämä on tosiasiasa maksanut arvonlisäveron kyseisistä tavaroista ja palveluista (tuomio 21.11.2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

101 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että BP:llä ja MB:llä, jotka vastasivat pääasiassa kyseessä olevan kiinteistökokonaisuuden rakentamisesta, on hallussaan heidän nimiinsä laaditut laskut arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa ja 178 artiklan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla henkilökohtaisesti kyseistä rakentamista varten hankituista tavaroista ja palveluista, kun taas ASA:lla, joka on osallistunut yhteenliittymään sijoittamalla PP:n kanssa siihen tontin, jolle mainittu kiinteistökokonaisuus rakennettiin, on hallussaan ainoastaan hänen nimiinsä laadittuja laskuja sähköpalveluista sekä veronmaksutositteita, jotka hänen mukaansa koskevat BP:n maksamia veroja.

102 Kun otetaan huomioon edellä 98–100 kohdassa mainittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, ASA:n tehtävänä on esittää objektiivinen näyttö siitä, että verovelvolliset ovat vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiasa luovuttaneet hänelle pääasiassa kyseessä olevaan rakennuskokonaisuuteen liittyvät tavarat ja suorittaneet siihen liittyvät palvelut hänen omia arvonlisäverollisia liiketoimiaan eli asuntojen luovuttamista varten ja että hän on tosiasiasa maksanut niistä arvonlisäveron, millä vältetään vaara siitä, että sekä ASA että BP ja MB vähentävät saman arvonlisäveron määrän neutraalisuusperiaatteen vastaisesti.

103 Toiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että niissä ei veloiteta myöntämään verovelvolliselle, jolla ei ole häneen omiin nimiinsä laadittua laskua, oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka yhteenliittymän, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, toinen osapuoli on maksanut kyseisen yhteenliittymän liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen yhteydessä, vaikka verovelvollinen on kyseisen liiketoiminnan osalta veronmaksuvelvollinen, ilman objektiivista näyttöä siitä, että verovelvolliset ovat vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiasa luovuttaneet hänelle pääasiassa kyseessä olevat tavarat ja suorittaneet hänelle siinä kyseessä olevat palvelut hänen omia arvonlisäverollisia liiketoimiaan varten.

Kolmas kysymys

104 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään

pääasiallisesti, onko oikeusvarmuuden periaate siinä tapauksessa, että toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, esteenä sille, että verovelvollinen, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, voisi esittää muille yhteenliittymäsopimuksen osapuolille takautumisvaatimuksen heidän velvoittamiseksi vastaamaan arvonlisäverosta mainitun yhteenliittymäsopimuksen mukaisten voitto-osuuksiensa suhteessa.

105 Tältä osin on muistutettava, että oikeusvarmuuden periaate, joka on yksi unionin oikeuden yleisistä periaatteista, edellyttää, että säännökset ovat selviä ja täsmällisiä ja vaikutuksiltaan ennakoitavia erityisesti, jos niistä voi aiheutua yksityishenkilöille ja yrityksille epäedullisia seurauksia, jotta yksityiset voivat ilman epävarmuutta saada tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin (tuomio 25.1.2022, VYSO?INA WIND, C?181/20, EU:C:2022:51, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

106 Kansallisen lainsäädännön, joka kuuluu unionin oikeuden soveltamisalaan tai jolla se pannaan täytäntöön, on oltava mainitun oikeusvarmuuden periaatteen mukainen (ks. vastaavasti määräys 17.7.2014, Yumer, C?505/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2129, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

107 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan ole osoittanut, että verovelvollisen kolmannelle esittämä vaatimus, jolla vaaditaan ostojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron palauttamista takautumisvaatimuksen avulla, kuuluisi unionin oikeuden soveltamisalaan tai että sillä pantaisiin unionin oikeutta täytäntöön, koska tällaiseen takautumisvaatimukseen sovelletaan yksinomaan kansallista oikeutta.

108 Koska minkään seikkojen perusteella ei siten voida katsoa, että arvonlisäverodirektiiviä sovellettaisiin kolmannessa kysymyksessä tarkoitettuun tilanteeseen, kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi.

Oikeudenkäyntikulut

109 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisissa tuomioistuimissa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisten tuomioistuinten 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 ja 11 artiklaa

on tulkittava siten, että

yhteenliittymää, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, koskevan sopimuksen, jota ei ole rekisteröity toimivaltaisessa veroviranomaisessa ennen kyseisen liiketoiminnan aloittamista, osapuolia ei voida pitää "verovelvollisina" sen verovelvollisen rinnalla, joka on velvollinen maksamaan verolliseen liiketoimeen liittyvän veron.

2) Direktiiviä 2006/112 sekä suhteellisuusperiaatetta ja verotuksen neutraalisuuden periaatetta

on tulkittava siten, että

niissä ei velvoiteta myöntämään verovelvolliselle, jolla ei ole häneen omiin nimiinsä laadittua laskua, oikeutta vähentää arvonlisäveroa, jonka yhteenliittymän, joka ei ole erillinen oikeushenkilö, toinen osapuoli on maksanut kyseisen yhteenliittymän

liiketoimintaa varten tehtyjen hankintojen yhteydessä, vaikka verovelvollinen on kyseisen liiketoiminnan osalta veronmaksuvelvollinen, ilman objektiivista näyttöä siitä, että verovelvolliset ovat vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa tosiasiasa luovuttaneet hänelle pääasiassa kyseessä olevat tavarat ja suorittaneet hänelle siinä kyseessä olevat palvelut hänen omia arvonlisäverollisia liiketoimiaan varten.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.