UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä syyskuuta 2011 *

Yhdistetyissä asioissa C-180/10 ja C-181/10,

joissa on kyse kahdesta SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jotka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 9.3.2010 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 9.4.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Jarosław Słaby

vastaan

Minister Finansów (C-180/10)

sekä

Emilian Kuć ja

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

Halina Jeziorska-Kuć

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10),

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit A. Arabadjiev (esittelevä tuomari), U. Lõhmus, A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Emilian Kuć ja Halina Jeziorska-Kuć, edustajanaan radca prawni W. Modzelewski,

– Puolan hallitus, asiamiehenään M. Szpunar,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.4.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä kuudes direktiivi), 4 artiklan 1 ja 2 kohdan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY (EUVL L 384, s. 92; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 9 artiklan 1 kohdan, 16 artiklan sekä 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdan tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Jarosław Słaby ja Minister Finansów (finanssiministeri) (asia C-180/10), sekä asiassa, jossa ovat vastakkain Emilian Kuć ja Halina Jeziorska-Kuć (jäljempänä aviopari Kuć) sekä Dyrektor Izby Skarbowej

w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja) (asia C-181/10); niissä on kyse siitä, ovatko useat rakennusmaan luovutukset arvonlisäveron alaisia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Unionin arvonlisäverolainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lukien arvonlisäverodirektiivillä sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti. Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudes direktiivi oli laadittava uudelleen, jotta kaikki jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetut säännökset esitettäisiin selkeästi ja toimivasti uusin rakentein ja sanamuodoin tekemättä kuitenkaan periaatteessa sisällöllisiä muutoksia. Arvonlisäverodirektiivin säännökset ovat siis olennaisilta osin samat kuin kuudennen direktiivin vastaavat säännökset.

4 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdan, jossa lähinnä toistetaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuoto, mukaan ”arvonlisäveroa on suoritettava – – verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta”.

5 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa, jonka sanamuoto vastaa olennaisilta osin kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuotoa, 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 jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 ja 3 kohdassa, joissa lähinnä toistetaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan sanamuoto, 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:

– –

b) rakennusmaan luovutus

– –

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

7 Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklan ensimmäisessä kohdassa, joka vastaa olennaisilta osin kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa, säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat ovat oikeuttaneet arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdan 1 ja 3 alakohdassa määritellään kuudennen direktiivin 25 artiklan 2 kohdan ensimmäisen ja kolmannen luetelmakohdan tavoin XII osaston 2 luvussa tarkoitetuksi maataloustuottajaksi ”verovelvollinen, joka harjoittaa toimintaansa maa-, metsä- tai kalatalouden alalla” ja vakiokantajärjestelmän alaiseksi maataloustuottajaksi ”maataloustuottaja, johon sovelletaan [mainitussa] luvussa tarkoitettua vakiokantajärjestelmää”.

9 Arvonlisäverodirektiivin 296 artiklan 1 kohdassa, joka vastaa kuudennen direktiivin 25 artiklan 1 kohtaa, säädetään seuraavaa:

”Jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai 1 luvun mukaisen erityisjärjestelmän soveltaminen maataloustuottajiin aiheuttaisi vaikeuksia, jäsenvaltiot voivat tämän luvun mukaisesti soveltaa maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää maataloustuottajien ostamista tavaroista ja palveluista maksetun arvonlisäveron hyvittämiseksi.”

Kansallinen säännöstö

10 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jäljempänä arvonlisäverolaki) 15 §:n 1, 2, 4 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

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

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan luettuna kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava, myös siinä tapauksessa, että toiminta on kertaluonteista mutta toteutuu olosuhteissa, joista ilmenee, että tarkoituksena on ollut harjoittaa toimintaa toistuvasti. Liiketoimintana pidetään myös aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

– –

4. Silloin, kun luonnolliset henkilöt harjoittavat vain maa-, metsä- tai kalataloutta, verovelvollisina pidetään henkilöitä, jotka ovat tehneet 96 §:n 1 momentissa mainitun rekisteröinti-ilmoituksen.

5. Edellä 4 momenttiin sisältyvää säännöstä sovelletaan soveltuvin osin luonnollisiin henkilöihin, jotka harjoittavat vain maataloutta muissa olosuhteissa kuin kyseisessä momentissa mainituissa olosuhteissa.”

11 Arvonlisäverolain 43 §:n 1 momentin 3 ja 9 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Verosta vapautetaan

– –

3) vakiokantajärjestelmän alaisen maataloustuottajan suorittama omasta maataloustoiminnasta peräisin olevien maataloustuotteiden luovutus ja hänen suorittamansa maatalouspalvelut

– –

9) sellaisten rakentamattomien kiinteistöjen luovuttaminen, jotka eivät ole rakennusmaata tai joita ei ole tarkoitettu rakentamiseen.”

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-180/10

12 Słaby hankki vuonna 1996 tuolloin voimassa olleessa kaavassa maatalousmaaksi tarkoitetun maa-alueen luonnollisena henkilönä, joka ei harjoita liiketoimintaa. Hän käytti kyseistä maa-aluetta maataloustarkoituksiin 1996–1998 ja lopetti kyseisen toiminnan vuonna 1999.

13 Vuonna 1997 kaavaa muutettiin ja kyseinen maa-alue osoitettiin vastedes loma-asuntorakentamiseen. Muutoksen johdosta Słaby jakoi maa-alueen 64 tontiksi, joita hän alkoi vuodesta 2000 lukien vähitellen myydä luonnollisille henkilöille.

14 Słaby jätti 17.9.2007 Minister Finansówille kirjallisen pyynnön tapaustaan koskevan tulkintaratkaisun saamiseksi selvittääkseen, onko arvonlisäverolain 15 §:n 1 momentin mukaan maa-alueen jakamista tontteihin ja näiden tonttien luovutusta eri ostajille pidettävä arvonlisäveron alaisina liiketoimina.

15 Tapauksesta 13.12.2007 antamassaan tulkintaratkaisussa Minister Finansów ilmoitti, että kyseiset liiketoimet olivat liiketoimintaa, koska maatalouden harjoittaja on arvonlisäverolaissa tarkoitettu liiketoimintaa harjoittava verovelvollinen ja koska suunnitellun hankkeen suuruus ja ulottuvuus sekä se, että Słaby jakoi maa-alueen tontteihin, osoittavat, että tarkoituksena on toistuva myynti.

16 Słaby nosti kanteen kyseisestä tulkintaratkaisusta. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie kumosi Minister Finansówin tulkinnan ja katsoi, ettei käsiteltävän asian tosiseikoista ilmennyt, että Słaby harjoitti liiketoimintaa kiinteää omaisuutta koskevien liiketointen alalla tai että hän suunnitteli tällaista toimintaa, vaan niistä ilmeni, että hän harjoitti maataloutta, joka ei tuolloin ollut arvonlisäveron alaista toimintaa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan mistään ei voida päätellä, että maa-alue oli hankittu jälleenmyyntitarkoituksessa, koska se oli hankittu maatalouden harjoittamista varten ja sitä oli käytetty tähän tarkoitukseen. Jako tontteihin ja niiden myynti olivat seurausta kaavamuutoksesta, joka ei johtunut Słabyn toiminnasta. Näin ollen kyseisen tuomioistuimen mukaan pääasian kantaja ei toiminut kauppiaana hankkiessaan maa-alueen.

17 Minister Finansów teki kassaatiovalituksen kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. Se on tuonut esiin, että koska maa-alue oli hankittu maataloustuotantoa varten, sitä ei käytetty yksinomaan Słabyn yksityisiin tarpeisiin vaan se kuului hänen maatilaansa ja näin ollen sitä käytettiin liiketoiminnassa.

18 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko luonnollinen henkilö, joka on harjoittanut kiinteistöllään maataloutta, sittemmin lopettanut maatalouden harjoittamisen tahdostaan riippumattomista syistä johtuvan kaavamuutoksen vuoksi ja muuttanut tämän omaisuuden yksityisomaisuudeksi, jakanut kiinteistönsä pienempiin tontteihin (loma-asuntorakentamiseen tarkoitetuiksi tonteiksi) sekä ryhtynyt myymään niitä, arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa ja kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen, jonka on suoritettava arvonlisäveroa liiketoiminnan harjoittamisen perusteella?”

Asia C-181/10

19 Aviopari Kuć on omistanut vuodesta 1996 maatilan, joka hankittiin maatalousmaana ilman rakennusoikeutta. He käyttivät kyseistä maata vuoden 2006 loppuun saakka maataloustoiminnan harjoittamiseen eli hevosten kasvattamiseen ja sen jälkeen rehun kasvattamiseen eläimilleen.

20 Saatuaan vuonna 2004 verohallinnon tulkinnan aviopari Kuć rekisteröityi arvonlisäverovelvollisiksi, vaikka heidän mukaansa maatila on heidän yksityisomaisuuttaan.

21 Sen jälkeen, kun kaavoitusta oli muutettu niin, että kyseinen maa-alue oli vastedes osoitettu asuin- ja palvelurakennuksille, he alkoivat myydä satunnaisesti ja epäjärjestelmällisesti osia maatilastaan. Nämä luovutukset olivat arvonlisäveron alaisia.

22 Aviopari Kućin mukaan myyntien ei pitäisi olla arvonlisäveron alaisia, koska ne koskevat heidän henkilökohtaista omaisuuttaan. He pyysivät Wołominin alueen veroviraston johtajalta kirjallista tulkintaa asiasta. Tulkintaratkaisussaan 13.6.2008 mainittu johtaja katsoi, että maa-alueiden myynti oli arvonlisäveron alainen vastikkeellinen tavaroiden luovutus. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie vahvisti tämän tulkinnan.

23 Aviopari Kuć nosti tulkinnasta kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan kyseessä olevat rakennusmaan luovutukset ovat arvonlisäveron alaisia yhtäältä sen vuoksi, että kyseiset maat kuuluvat aviopari Kućin maatilayritykseen, ja toisaalta sen vuoksi, että aviopari Kuć on tehnyt luovutukset kauppiaina. Nämä kaksi seikkaa olivat mainitun tuomioistuimen mukaan toisistaan riippumatta perusteena sille, että kyseiset liiketoimet ovat arvonlisäveron alaisia.

24 Naczelny Sąd Administracyjny, jolle aviopari Kuć on tehnyt kassaatiovalituksen, mainitsee ensinnäkin, että viimeksi mainittuihin sovellettiin maanviljelijöinä arvonlisäveron vakiokantajärjestelmää. Näin ollen kyseinen tuomioistuin pohtii, voidaanko kyseessä olevien maa-alueiden myyntiä pitää heidän henkilökohtaiseen omaisuuteensa kuuluvan omaisuuden luovutuksena silloin, kun mainittujen maa-alueiden hankinnan johdosta ei ole vähennetty arvonlisäveroa. Kyseinen tuomioistuin korostaa muun muassa sitä, että mainittuja maa-alueita ei ole käytetty vain

maataloustuotteiden tuottamiseen vaan myös maanviljelijän ja hänen perheenjäsentensä yksityisiin tarpeisiin.

25 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sovelletaanko [arvonlisävero]direktiivin 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettuun vakiokantajärjestelmän alaiseen maataloustuottajaan, joka myy maataloustoimintaan käyttämiään maa-alueita, jotka kunnan kaavan mukaan on tarkoitettu asuin- ja palvelurakentamiseen ja jotka on hankittu maatalousmaaksi (ilman arvonlisäveroa), kyseisen direktiivin 16 artiklaa, jonka mukaan yrityksen liikeomaisuuden ottaminen verovelvollisen yksityiskäyttöön tai muihin yritystoimintaan kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen ainoastaan, jos tämä omaisuus on oikeuttanut arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen?

2) [Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, o]nko [arvonlisävero]direktiivin 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettua vakiokantajärjestelmän alaista maataloustuottajaa, joka myy aiemmin maataloustoimintaan käyttämiään maa-alueita, jotka on kunnan kaavassa tarkoitettu asuin- ja palvelurakentamiseen mutta jotka on hankittu maatalousmaaksi (ilman arvonlisäveroa), pidettävä arvonlisäverovelvollisena, jonka on suoritettava arvonlisäveroa tästä myynnistä tavanomaisen järjestelmän mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

26 Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta lähinnä sitä, onko luonnollista henkilöä, joka on harjoittanut maataloustoimintaa arvonlisäverottomasti hankitulla

maa-alueella, joka kyseisen henkilön tahdosta riippumattomista syistä tehdyn kaavamuutoksen jälkeen on luokiteltu rakennusmaaksi, pidettävä arvonlisäverovelvollisena silloin, kun hän myy kyseisen maa-alueen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa lisäksi tietää, onko tällaisessa tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettua ”vakiokantajärjestelmän alaista maataloustuottajaa” pidettävä sellaisena arvonlisäverovelvollisena, jonka on maksettava arvonlisäveroa tavanomaisen järjestelmän mukaisesti, ja sovelletaanko häneen kyseisen direktiivin 16 artiklaa.

27 Aluksi on täsmennettävä pääasioista ilmenevän, että osa myynneistä koskee sellaisia verovuosia, jotka edeltävät Puolan tasavallan liittymistä Euroopan unioniin. Unionin tuomioistuin on toimivaltainen tulkitsemaan unionin oikeutta kuitenkin vain siltä osin kuin kyse on sen soveltamisesta uudessa jäsenvaltiossa kyseisen valtion unioniin liittymispäivästä lukien (ks. mm. asia C-168/06, Ceramika Paradyż, määräys 6.3.2007, 22 kohta). Jäljempänä esitetyt näkökohdat koskevat siis vain niitä liiketoimia, jotka on tehty Puolan tasavallan unioniin liittymispäivän jälkeen.

28 On myös todettava, että pääasiat koskevat ajanjaksoa, jolloin sovellettiin ensin kuudetta direktiiviä ja sittemmin arvonlisäverodirektiiviä. Ennakkoratkaisukysymyksiin annettavien vastausten kannalta ei kuitenkaan ole tarpeen erotella mainittujen direktiivien säännöksiä, koska niiden ulottuvuuden on katsottava olevan olennaisilta osin sama unionin tuomioistuimen nyt käsiteltävissä asioissa tekemän tulkinnan kannalta.

29 Asiakysymyksen osalta ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että pääasioissa kyseessä olevat maa-alueet oli Słabyn ja aviopari Kućin tahdosta riippumattomista syistä toteutuneen kaavamuutoksen vuoksi luokiteltu rakennusmaaksi.

30 Arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus pitää verovelvollisena jokaista, joka satunnaisesti suorittaa arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyvän liiketoimen, muun muassa yhden ainoan rakennusmaan luovutuksen.

31 Puolan hallitus väittää käyttäneensä sille tällä säännöksellä annettua mahdollisuutta sisällyttämällä kansalliseen säännöstöönsä arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentin, jonka mukaan ”liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa – – myös siinä tapauksessa, että toiminta on kertaluonteista mutta toteutuu olosuhteissa, joista ilmenee, että tarkoituksena on ollut harjoittaa toimintaa toistuvasti”.

32 Ennakkoratkaisupyynnöistä ei – eikä myöskään mainitun arvonlisäverolain 15 §:n 2 momentin sanamuodosta – sitä vastoin ilmene, onko Puolan tasavalta todellakin käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, minkä selvittäminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

33 Tässä yhteydessä on korostettava, että viimeksi mainitussa säännöksessä säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta eikä velvollisuudesta. Tästä seuraa, että voidakseen käyttää säännöksessä säädettyä mahdollisuutta jäsenvaltioiden on päätettävä vedota siihen (ks. analogisesti asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 51 ja 52 kohta).

34 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että direktiivin saattaminen osaksi valtion sisäistä oikeutta ei vaadi välttämättä sen säännösten muodollista ja sanatarkkaa toistamista nimenomaisessa ja erityisessä oikeusnormissa ja että yleinen oikeustila saattaa olla riittävä, jos sillä turvataan direktiivin

täysimääräinen soveltaminen riittävän selvästi ja täsmällisesti (ks. analogisesti em. asia SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomion 40 kohta).

35 Jos kansallinen tuomioistuin toteaa, että kyseessä oleva jäsenvaltio on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädettyä toimivaltaansa, rakennusmaan luovutusta on pidettävä kansallisen lainsäädännön mukaan arvonlisäveron alaisena riippumatta siitä, onko liiketoimi jatkuvaluonteinen tai harjoittaako myyjä tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan toimintaa, kunhan liiketoimi ei merkitse ainoastaan sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan.

36 Tältä osin oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei pelkästään sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan, voida sellaisenaan pitää liiketoimintana (ks. asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996, Kok., s. I-3013, 32 kohta).

37 On täsmennettävä, etteivät nyt käsiteltävissä asioissa toteutuneiden myyntien lukumäärä ja suuruus ole sellaisinaan ratkaisevia. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, myyntien suuruutta ei voida pitää arviointiperusteena, jolla yksityisen toimijan toiminta, joka on kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolella, erotetaan sellaisen toimijan toiminnasta, jonka toiminta on liiketoimintaa. Unionin tuomioistuin on todennut, että myös yksityiset toimijat voivat tehdä huomattavia myyntejä (ks. vastaavasti em. asia Wellcome Trust, tuomion 37 kohta).

38 Myöskään se, että asianomainen on ennen luovutusta jakanut alueen tontteihin saadakseen siitä suuremman kokonaishinnan, ei sellaisenaan ole ratkaisevaa, kuten ei myöskään sen ajanjakson kesto, jolle kyseiset liiketoimet ulottuvat, tai liiketoimista saatavien tulojen määrä. Kaikki nämä olosuhteet voivat nimittäin kuulua asianomaisen henkilökohtaisen omaisuuden hallinnoinnin piiriin.

39 Näin ei ole kuitenkaan silloin, kun asianomainen taho ryhtyy aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää.

40 Tällaiset aktiiviset toimet voivat olla muun muassa maa-alueiden kunnostustöitä sekä tunnettujen markkinointikeinojen toteuttamista.

41 Koska kyseiset toimet eivät yleensä kuulu yksityisomaisuuden hallinnointiin, rakennusmaan myyntiä ei tällaisessa tilanteessa voida pitää vain omistajan omistusoikeuden käyttönä.

42 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Puolan tasavalta ei ole käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, on tutkittava, onko pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi veronalainen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan nojalla.

43 Kyseisen säännöksen mukaan verovelvollisen käsite on määritelty suhteessa liiketoiminnan käsitteeseen. Se, että kyseessä on liiketoiminta, on nimittäin perusteena verovelvollisen asemalle (ks. asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1599, 19 kohta).

44 Tässä yhteydessä on muistutettava, että liiketoiminnan käsite on määritelty arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa niin, että se käsittää kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan ja

erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

45 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pelkkä tavaran hankkiminen ja myynti ei voi olla arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tavaran hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska omaisuudesta myytäessä mahdollisesti saatava voitto muodostaa ainoan näistä liiketoimista saatavan vastikkeen. Tällaiset liiketoimet eivät nimittäin periaatteessa voi itsessään olla mainitussa direktiivissä tarkoitettua liiketoimintaa (ks. asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-4295, 58 kohta ja asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004, Kok., s. I-10157, 39 kohta).

46 Myös tässä sovelletaan edellä tämän tuomion 37–41 kohdassa mainittuja kriteerejä.

47 Arvonlisäverodirektiivin 16 artiklasta on täsmennettävä, että sitä sovelletaan, kuten sen sanamuodosta ilmenee, jos kyseessä oleva tavara tai ne osatekijät, joista se muodostuu, ovat antaneet oikeuden arvonlisäveron täysimääräiseen tai osittaiseen vähentämiseen. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että pääasioiden kantajat ovat hankkineet kyseessä olevat maa-alueet arvonlisäverottomasti. Maa-alueiden hankinnasta ei siten ole voinut seurata minkäänlaista arvonlisäveron vähentämistä. Tästä seuraa, ettei mainittua 16 artiklaa voida soveltaa pääasioissa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

48 Myöskään sillä seikalla, että pääasian kantajat asiassa C-181/10 ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi vakiokantajärjestelmän mukaisesti maataloustoiminnastaan, ei ole merkitystä edellä esitettyjen seikkojen suhteen. Kuten Puolan hallitus ja

Euroopan komissio nimittäin aiheellisesti tuovat esiin, vakiokantajärjestelmän alaisuuteen kuuluvan maataloustuottajan maataloustoiminnassaan toteuttamiin muihin liiketoimiin kuin arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin maataloustuotteiden luovutuksiin tai maatalouspalvelujen suorituksiin sovelletaan edelleen kyseisen direktiivin yleistä järjestelmää (ks. asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-7101, 31 ja 36 kohta sekä asia C-43/04, Stadt Sundern, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4491, 20 kohta).

49 Edellä todetun perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin on vastattava, että jos kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 12 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, rakennusmaan luovutusta on pidettävä kansallisen lainsäädännön mukaan arvonlisäveron alaisena riippumatta siitä, onko liiketoimi jatkuvaluonteinen tai harjoittaako myyjä tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan toimintaa, kunhan liiketoimi ei merkitse ainoastaan sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan.

50 Luonnollista henkilöä, joka on harjoittanut maataloustoimintaa maa-alueella, joka kyseisen henkilön tahdosta riippumattomista syistä tehdyn kaavamuutoksen jälkeen on luokiteltu rakennusmaaksi, ei ole pidettävä arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa ja 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena silloin, kun hän myy kyseisen maa-alueen, jos myynti kuuluu mainitun henkilön yksityisomaisuuden hallinnoinnin piiriin.

51 Jos kyseinen henkilö sitä vastoin ryhtyy myynnin toteuttamiseksi aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää, kyseisen henkilön on katsottava harjoittavan

mainitussa artiklassa tarkoitettua ”liiketoimintaa” ja häntä on näin ollen pidettävä arvonlisäverovelvollisena.

52 Sillä, että kyseinen henkilö on arvonlisäverodirektiivin 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettu ”vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja”, ei ole tähän vaikutusta.

Oikeudenkäyntikulut

53 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 asiat seuraavasti:

Jos kyseinen jäsenvaltio on käyttänyt yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY, 12 artiklan 1 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, rakennusmaan luovutusta on pidettävä kansallisen lainsäädännön mukaan arvonlisäveron alaisena riippumatta siitä, onko liiketoimi jatkuvaluonteinen tai harjoittaako myyjä tuottajan, kauppiaan

tai palvelujen suorittajan toimintaa, kunhan liiketoimi ei merkitse ainoastaan sitä, että omistaja käyttää omistusoikeuttaan.

Luonnollista henkilöä, joka on harjoittanut maataloustoimintaa maa-alueella, joka kyseisen henkilön tahdosta riippumattomista syistä tehdyn kaavamuutoksen jälkeen on luokiteltu rakennusmaaksi, ei ole pidettävä direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/138, 9 artiklan 1 kohdassa ja 12 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena silloin, kun hän myy kyseisen maa-alueen, jos myynti kuuluu mainitun henkilön yksityisomaisuuden hallinnoinnin piiriin.

Jos kyseinen henkilö sitä vastoin ryhtyy myynnin toteuttamiseksi aktiivisiin toimiin kiinteistöjen markkinoinnissa käyttämällä samankaltaisia keinoja kuin ne, joita direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/138, 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettu tuottaja, kauppias tai palvelujen suorittaja käyttää, kyseisen henkilön on katsottava harjoittavan mainitussa artiklassa tarkoitettua ”liiketoimintaa” ja häntä on näin ollen pidettävä arvonlisäverovelvollisena.

Sillä, että kyseinen henkilö on direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/138, 295 artiklan 1 kohdan 3 alakohdassa tarkoitettu ”vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja”, ei ole tähän vaikutusta.

Allekirjoitukset