

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

6 päivänä marraskuuta 2014 (1)

Asia C-499/13

Marian Macikowski, joka toimii ulosottomiehenä Sąd Rejonowy w Chojnicachin (Chojnicen alioikeus) yhteydessä,

vastaa

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Gdanskin veroviraston johtaja)

(Ennakkoratkaisupyyntö – Naczelny Sąd Administracyjny (Puolan tasavalta))

Verolainsäädäntö – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 193 artikla, 199 artiklan 1 kohdan g alakohta ja 204–206 artikla – Kiinteistön luovutus pakkohuutokaupan kautta – Menettelyyn osallistuvan ulosottomiehen velvollisuus laskea arvonlisäveron määrä sekä kantaa ja maksaa vero – Vastuu maksamattomasta verosta – Suhteellisuusperiaate – Verotuksen neutraalisuuden periaate

I Johdanto

1. Mikä tahansa verolaki jää tehottomaksi, jos sen tosiasiallista toteutumista ei varmisteta. Tämän vuoksi ei ihmetytä, että unionin jäsenvaltiot ovat paneutuneet jälkimmäiseen näkökulmaan erityisen tarkkaavaisesti. Niinpä niiltä ei puutu ideoita monenlaisten velvollisuuksien asettamisesta valtion verotulojen tosiasialliseksi varmistamiseksi.

2. Esillä olevan ennakkoratkaisupyyntön lähtökohtana on arvonlisäverollinen luovutus, joka suoritettiin kiinteistön pakkohuutokaupan kautta. Menettelyyn osallistuvalla ulosottomiehellä on Puolan lainsäädännön mukaan erityisiä velvollisuuksia syntyvän arvonlisäveron osalta, koska veron maksamista ei pakkohuutokaupamenettelyssä anneta velallisen itsensä tehtäväksi. Jos ulosottomies toimii vastoin velvollisuuttaan, hän joutuu vastuuseen tästä.

3. Unionin tuomioistuimen on nyt käsiteltävässä asiassa selvitettävä, ovatko tämänkaltaiset ulosottomiehen velvollisuudet sopusoinnussa unionin arvonlisäverolainsäädännön kanssa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Arvonlisävero kannettiin unionissa pääasian kannalta ratkaisevana ajanjaksona yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) perusteella.

5. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan ”jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”.

6. Arvonlisäverodirektiivin XI osaston aiheena ovat ”verovelvollisen ja tiettyjen henkilöiden, jotka eivät ole verovelvollisia, velvollisuudet”. Tämän osaston 1 luvussa (”Maksuvelvollisuus”) olevassa 192 a–205 artiklassa on säännöksiä ”viranomaisille veronmaksuvelvollisista”.

7. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että ”veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

– –

g) velallisen kiinteän omaisuuden luovutus maksuvelvollisuuden määrittävän päätöksen perusteella pakkomyyntimenettelyssä.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 204 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos 193–197, 199 ja 200 artiklaa sovellettaessa veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, jäsenvaltiot voivat antaa tämän nimen veronmaksuvelvolliseksi veroedustajan.

Lisäksi jos verollisen liiketoimen suorittaa sellainen verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava, ja jos sen maan kanssa, johon kyseinen verovelvollinen on sijoittautunut tai jossa verovelvollisen toimipaikka sijaitsee, ei ole tehty sopimusta keskinäisestä avunannosta, jonka soveltamisala vastaa direktiivissä 76/308/ETY ja asetuksessa (EY) N:o 1798/2003 säädettyä soveltamisalaa, jäsenvaltiot voivat määrätä sijoittautumattoman verovelvollisen nimeämän veroedustajan veronmaksuvelvolliseksi.”

10. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

11. Tätä seuraavien artiklojen aiheena ovat ”maksamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt”. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka on veronmaksuvelvollinen, on maksettava arvonlisäveron nettomäärä 250 artiklassa säädetyn arvonlisäveroilmoituksen antamisen yhteydessä. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin asettaa maksun suoritukselle eri määräpäivän tai vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.”

12. XI osaston 5 luvussa (”Ilmoitukset”) olevassa arvonlisäverodirektiivin 250 artiklassa

säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Verovelvollisen on annettava arvonlisäveroilmoitus, jossa on kaikki tiedot, jotka ovat tarpeen syntyneen verosaatavan määrän ja suoritettavien vähennysten määrän toteamiseksi, mukaan lukien tätä veroa ja näitä vähennyksiä koskevien liiketoimien sekä vapautettujen liiketoimien kokonaisarvo, jos se on tarpeen veron määräytymisperusteen toteamiseksi.

— —"

13. Arvonlisäverodirektiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa. Määräaika ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vahvistaa eripituisia kausia, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä."

14. XI osaston 7 luvussa ("Erinäiset säännökset") olevassa arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä mahdollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi."

B Kansallinen oikeus

15. Puolan liikevaihtoverolain (Ustawa o podatku od towarów i usług), joka on annettu 11.3.2004, 18 §:ssä säädetään seuraavaa:

"— — ulosottomiehet, jotka suorittavat siviiliprosessilain säännöksissä tarkoitettuja pakkotäytäntöönpanotoimia, ovat veronmaksuvelvollisia täytäntöönpanomenettelyssä suoritetuista velallisen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden tai velallisen voimassa olevien säännösten vastaisesti hallussaan pitämien tavaroiden luovutuksista."

16. Yleisistä verosäännöksistä annetun Puolan lain (Ustawa Ordynacja podatkowa), joka on annettu 29.8.1997, 8 §:ssä määritellään "veronmaksajan" olevan muun muassa "sellainen luonnollinen henkilö, oikeushenkilö tai oikeushenkilöllisyyttä vailla oleva organisatorinen yksikkö, jolla on vero-oikeuden säännösten nojalla velvollisuus laskea verovelvollisen maksettavaksi kuuluva vero ja kantaa se sekä maksaa se säädetyssä määräajassa veroviranomaiselle".

17. Yleisistä verosäännöksistä annetun Puolan lain 30 §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Veronmaksaja, joka ei ole täyttänyt 8 §:ssä asetettuja velvollisuuksiaan, vastaa verosta, jota ei ole kannettu, tai verosta, joka on kannettu mutta jota ei ole maksettu.

— —

3. Veronmaksaja – – vastaa [1 momentissa] mainituista saatavista koko omaisuudellaan.

4. Jos veroviranomainen toteaa verotusmenettelyn aikana [1 momentissa] tarkoitetut olosuhteet, se tekee päätöksen veronmaksajan verovastuusta – – ja ilmoittaa kyseisessä päätöksessä kantamatta jääneen tai kannetun mutta maksamattoman verosaatavan määrän.”

III Pääasia ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

18. Pääasia koskee Marian Macikowskin vastuuta arvonlisäverosta, joka on syntynyt pakkohuutokaupan perusteella.

19. Toimiessaan ulosottomiehenä Puolaan sijoittautuneeseen yritykseen kohdistuneessa täytäntöönpanomenettelyssä Macikowski oli helmikuussa 2007 suorittanut tämän yrityksen omistuksessa olleen kiinteistön pakkohuutokaupan. Hankkijat maksoivat huutokauppahinnan täysimääräisesti tuomioistuimen talletustilille, ja omistusoikeuden siirrosta tuli lainvoimainen elokuussa 2007.

20. Kesäkuussa 2009 veroviranomainen teki Puolan arvonlisäverolain 18 §:n perusteella, luettuna yhdessä yleisistä verosäännöksistä annetun Puolan lain 8 §:n ja 30 §:n 1, 3 ja 4 momentin kanssa, päätöksen Macikowskin vastuusta veronmaksajana, koska hän ei ollut maksanut kiinteistön myynnistä maksettavaa arvonlisäveroa. Veroviranomaisen mukaan hänen olisi täytynyt jo marraskuussa 2007 laatia tapahtumaa koskeva arvonlisäverolasku ja maksaa vero tämän jälkeen verovelvollisen luovuttajan nimissä. Syyskuussa 2009 Macikowski vihdoin ilmoitti veroviranomaiselle suorittamastaan veron maksusta.

21. Macikowski ilmoitti Gdanskin veroviraston johtajalle riitauttavansa vastuutaan veronmaksajana koskevan päätöksen sen jälkeen, kun päätös oli pysytetty huolimatta veroviranomaiselle jätetystä oikaisuvaatimuksesta. Hän muun muassa esitti, että kiinteistön myynnistä huutokaupalla saatu tulo ei ollut hänen määräysvallassaan, koska se oli tuomioistuimen talletustilillä. Macikowski katsoi, että hän ei ollut pystynyt maksamaan veroa ennen kuin tuomioistuin vahvistaisi lainvoimaisesti hänen lokakuun 2008 lopussa esittämänsä jakosuunnitelman.

22. Naczelný Sąd Administracyjny (ylimmän oikeusasteen hallintotuomioistuin), jossa asia on nyt vireillä, pitää kyseenalaisena mainittujen Puolan säännösten yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa ja esitti unionin tuomioistuimelle 16.9.2013 SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat kysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivistä seuraavan arvonlisäverojärjestelmän ja erityisesti direktiivin 9 artiklan ja 193 artiklan, luettuna yhdessä 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa, valossa sallittu sellainen kansallinen oikeussääntö kuin Puolan arvonlisäverolain 18 §, jossa otetaan käyttöön poikkeuksia yleisistä arvonlisävero-oikeuden periaatteista ennen kaikkea sellaisten oikeussubjektien osalta, jotka ovat velvollisia laskemaan ja kantamaan veron, sillä siinä säädetään veronmaksajan käsitteestä eli oikeussubjektista, joka on velvollinen verovelvollisen puolesta laskemaan veron määrän, kantamaan sen verovelvolliselta ja maksamaan sen määrääjassa veroviranomaiselle?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2.1 Onko unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen valossa sallittu sellainen kansallinen oikeussääntö kuin Puolan arvonlisäverolain 18 §, josta seuraa muun muassa se, että pakkotäytäntöönpanon kautta tapahtunutta kiinteistön eli velallisen omaisuutta

olevien tavaroiden tai tavaroiden, joita hän on pitänyt hallussaan voimassa olevien säännösten vastaisesti, luovutusta koskevan veron laskee, kantaa ja maksaa täytäntöönpanotoimenpiteiden toteuttamisesta vastaava ulosottomies, joka veronmaksajana on vastuussa myös kyseisen velvollisuuden noudattamatta jättämisestä?

2.2 Onko arvonlisäverodirektiivin 206, 250 ja 252 artiklan tai niistä ilmenevän neutraalisuuden periaatteen valossa sallittu sellainen kansallinen oikeussääntö kuin Puolan arvonlisäverolain 18 §, josta seuraa, että kyseisessä säännöksessä mainitulla veronmaksajalla on velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa arvonlisävero verovelvollisen omistamien tavaroiden tai tavaroiden, joita hän on pitänyt hallussaan voimassa olevien säännösten vastaisesti, pakkotäytäntöönpanona tapahtuneesta luovutuksesta verovelvollista koskevan verokauden aikana ja veron määrä saadaan kertomalla tavaroiden myynnistä saatu tulo, josta vähennetään arvonlisävero, kyseisiä tavaroita vastaavalla veroprosentilla vähentämättä kyseisestä määrästä verovelvollisen verokauden alusta veronkantopäivään saakka maksamaa hankintoihin sisältyvää veroa?”

23. Macikowski, Puolan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käytävässä menettelyssä. Gdanskin veroviraston johtaja, Puolan tasavalta ja komissio osallistuivat 4.9.2014 pidettyyn istuntoon.

IV Oikeudellinen arviointi

24. Esillä olevan oikeudenkäynnin ymmärtämiseksi on ratkaisevan tärkeää erottaa toisistaan ulosottomiehen velvollisuuksien kaksi erillistä joukkoa Puolan oikeussääntöjen mukaisesti.

25. Ensinnäkin ulosottomiehen on pakkohuutokaupan yhteydessä Puolan liikevaihtoverolain 18 §:n ja yleisistä verosäännöksistä annetun Puolan lain 8 §:n mukaan laskettava verovelvollisen puolesta veron määrä, kannettava vero verovelvolliselta ja maksettava se määrääjassa veroviranomaiselle. Ulosottomiehen on siis huolehdittava verovelvollisen rahavaroilla tämän veronmaksuvelvollisuuden täyttämistä (jäljempänä veronkantovelvollisuus).

26. Toiseksi on lisäksi tietyin edellytyksin olemassa ulosottomiehen oma vastuu verosta. Jos ulosottomies ei täytä veronkantovelvollisuuttaan, hänen on maksettava arvonlisävero yleisistä verosäännöksistä annetun Puolan lain 30 §:n 1 ja 3 momentin mukaan omasta omaisuudestaan (jäljempänä vastuu verovelasta).

A Veronkantovelvollisuus

27. Kansallinen tuomioistuin haluaa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä ensinnäkin selvyyden siihen, onko ulosottomiehen veronkantovelvollisuus ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin säännösten kanssa.

1. Arvonlisäverodirektiivin 193 artikla ja 199 artiklan 1 kohdan g alakohta

28. Kansallinen tuomioistuin pitää kyseenalaisena ensisijaisesti sitä, sopivatko kyseiset Puolan säännökset yhteen arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan ja 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa.

29. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan perussäännön mukaan arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen. Lisäksi tässä artiklassa kuitenkin säädetään, että arvonlisäverodirektiivin 194–199 ja 202 artiklan mukaan myös ”toinen henkilö” voi olla velvollinen maksamaan veron. Yksi näistä poikkeuksista on arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohta. Sen mukaisesti jäsenvaltiot voivat säätää, että kiinteän omaisuuden luovutuksen tapauksessa pakkomyyntimenettelyssä

veronmaksuvelvollinen on kiinteän omaisuuden hankkija, jos hän on verovelvollinen.

30. Macikowski katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 193–205 artiklassa säännellään tyhjentävästi sitä, kenen on maksettava vero. Hänen mukaansa jäsenvaltiot voivat ottaa ainoastaan näissä artikloissa mainitut henkilöt huomioon veron maksajina. Pakkokuutokaupan yhteydessä toimiva ulosottomies ei kuitenkaan Macikowskin mukaan kuulu näistä säännöksistä yhdenkään soveltamisalaan.

31. Tässä näkemyksessä ei kuitenkaan oteta huomioon, että toisistaan on erotettava veronmaksuvelvollinen ja Puolan lainsäädännössä tarkoitettu ”veronmaksajan” kaltainen henkilö, jolla on ainoastaan velvollisuus kantaa veronmaksuvelvollisen maksettavana oleva arvonlisävero. Arvonlisäverodirektiivin 193–205 artiklassa säännellään ainoastaan sitä, kuka on veronmaksuvelvollinen.

32. Ulosottomiehestä itsestään ei kuitenkaan tule veronkantovelvollisuutta koskevien Puolan säännösten myötä veronmaksuvelvollista. Hänen tehtävänään on ainoastaan maksaa veronmaksuvelvollisen, jonka omaisuus on täytäntöönpanomenettelyn kohteena, verovelka yksittäisestä liiketoimesta velallisen varoista. Veronmaksuvelvollisena luovutettaessa kiinteistö pakkomyynnin kautta pysyy – muunlaista päätelmää ei voida tehdä kansallisen tuomioistuimen toimittamista tiedoista – ulosmittausvelallinen luovuttajana. Näin ollen ulosottomiehen veronkantovelvollisuutta koskevat Puolan säännökset eivät myöskään poikkea arvonlisäverodirektiivin 193 artiklasta ja 199 artiklan 1 kohdan g alakohdasta.

33. Arvonlisäverodirektiivin 193 artikla luettuna yhdessä 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan kanssa ei siis ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan luovutettaessa kiinteistö pakkokuutokaupalla velvoitetaan menettelyyn osallistuva ulosottomies veronmaksuvelvollisen puolesta laskemaan maksettava veron määrä sekä kantamaan ja maksamaan vero.

2. Arvonlisäverodirektiivin 204 artikla

34. Lisäksi Macikowski katsoo, että arvonlisäverodirektiivin 204 artikla on esteenä kyseiselle Puolan säännöstölle, jossa nimetään ulosottomies lain nojalla veroedustajaksi, ilman että tästä tapauksesta olisi säädetty arvonlisäverodirektiivin 204 artiklassa.

35. Arvonlisäverodirektiivin 204 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat antaa nimitä veronmaksuvelvolliseksi veroedustajan, jos varsinainen veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut siihen jäsenvaltioon, jossa arvonlisävero on maksettava. Verovelvollinen voidaan *velvoittaa* nimeämään veroedustaja mainitun kohdan toisen alakohdan mukaan vain, jos asuinpaikkavaltion kanssa ei ole tehty sopimusta keskinäisestä avunannosta, ja asianlaita ei ole näin unionin sisällä. Kuten käy ilmi direktiivin 2000/65/EY(3) johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta, johon arvonlisäverodirektiivin 204 artikla perustuu, veroedustajasta tulee veronmaksuvelvollinen sijoittautumattoman verovelvollisen puolesta tai hän toimii ainoastaan verovelvollisen asiamiehenä. Veroedustaja siis toimii veroviranomaisten kotimaassa olevana yhteyshenkilönä, kun verovelvollinen on sijoittautunut ulkomaille.(4)

36. Arvonlisäverodirektiivin 204 artiklan säännösten tavoitteena oli yksinkertaistaa arvonlisäverojärjestelmää siten, että aiempaan oikeudelliseen tilanteeseen verrattuna poistetaan jäsenvaltioiden oikeus tehdä veroedustajan nimeäminen pakolliseksi sisämarkkinoille sijoittautuneelle verovelvolliselle.(5) Sillä poistettiin myös yksi markkinoillepääsyn este. Arvonlisäverodirektiivin 204 artiklalla tämän vuoksi estetään se, että unioniin sijoittautuneet talouden toimijat eivät voisi noudattaa arvonlisäverolainsäädännön mukaisia velvollisuuksiaan

ulkomaisiin veroviranomaisiin nähden suoraan vaan ainoastaan käyttäen edustajaa.(6)

37. Esillä olevassa asiassa ulosottomiehestä ei veronkantovelvollisuuden myötä kuitenkaan tule arvonlisäverodirektiivin 204 artiklassa tarkoitettua veroedustajaa. Hänestä ei sen myötä tule – kuten edellä osoitin(7) – veronmaksuvelvollista, eikä hän toimi verovelvollisen yleisenä asiamiehenä. Ulosottomiehen veronkantovelvollisuus koskee ainoastaan yhtä yksittäistä verollista liiketoimea. Hän ei sitä vastoin edusta verovelvollista kaikissa tämän arvonlisäverotukseen liittyvissä asioissa suhteessa kansallisiin veroviranomaisiin. Lisäksi ei ole havaittavissa, kuinka ulosottomiehen veronkantovelvollisuus voisi olla ristiriidassa 204 artiklan tavoitteen kanssa, koska siinä ei aseteta velvollisuuksia nimenomaan ulkomaisille verovelvollisille.

38. Näin ollen myöskään arvonlisäverodirektiivin 204 artikla ei ole esteenä ulosottomiehen veronkantovelvollisuudelle.

3. Unionin oikeudessa säädetyn toimivaltaperusteen välttämättömyys

39. Tämä ei kuitenkaan vielä ratkaise kyseisen säännösten yhteensopivuutta arvonlisäverodirektiivin kanssa. Kuten komissio totesi osuvasti, Puolan lainsäädännössä asetetaan ulosottomiehille sellaisia arvonlisäverolainsäädäntöön liittyviä velvollisuuksia, joista ei säädetä arvonlisäverodirektiivissä.

40. On hyvinkin olemassa tapauksia, joissa verovelkaa ei maksa suppeassa merkityksessä veronmaksuvelvollinen itse, ilman että tähän olisi olemassa tai tarvittaisiin omaa oikeusperustaa arvonlisäverodirektiivin mukaisesti. Esimerkiksi oikeushenkilön laillisten edustajien tai selvittäjien maksukyvyttömyysmenettelyssä on jo arvonlisäverovelvollisen oikeussubjektin edustamisen tai selvittämisen perusteella huolehdittava tämän veronmaksuvelvollisuuden täyttämisestä. Näille velvollisuuksille ei epäilemättä tarvita arvonlisäverodirektiivissä säädettyä toimivaltaperustetta, koska ne koskevat yhdenmukaistamatonta siviilioikeutta.

41. Esillä olevassa asiassa ulosottomiehen veronkantovelvollisuus kuitenkin perustuu erilliseen vero-oikeudelliseen velvoitteeseen, jonka mukaan veronmaksuvelvollisuus on täytettävä tapauskohtaisesti tietyn liiketoimen yhteydessä, eikä yleisesti sovellettavaan edustusoikeuteen. Tältä osin kuitenkin jo arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että veronmaksuvelvollisen on maksettava arvonlisävero. Mikäli jäsenvaltio haluaa esillä olevan kaltaisen veronkantovelvollisuuden yhteydessä, että arvonlisäveron maksaa velallisen ohella myös toinen henkilö, tämän vuoksi tarvitaan vastaava arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä toimivaltaperuste.

a) Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla

42. Arvonlisäverodirektiivin 273 artikla voisi olla tällainen oikeusperusta kyseiselle veronkantovelvollisuudelle. Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin säännösten lisäksi säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista. Tällaisista velvollisuuksista säätämisestä ei säännöksen sanamuodon mukaan saa kuitenkaan seurata jäsenvaltioiden väliseen kauppaan kohdistuvia vaikutuksia eikä verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien epäyhdenvertaista kohtelua. Lisäksi 273 artiklan toisen kohdan mukaan ei voida vahvistaa laskutusta koskevia lisävelvollisuuksia arvonlisäverodirektiivissä tältä osin jo mainittujen velvollisuuksien lisäksi.

43. Ulosottomiehen veronkantovelvollisuus on arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu velvollisuus. Sillä on tarkoitus varmistaa veron maksaminen luovutuksesta, joka suoritettiin pakkohuutokaupan kautta. Tämä palvelee säännöksessä mainittua

tarkoitusta eli arvonnäveron kannon oikeaa toimittamista ja petosten estämistä, koska tässä tilanteessa on kyseenalaista, maksaako veronmaksuvelvollinen itse – toisin sanoen kiinteistön luovuttaja – arvonnäveron.

44. Ei ole myöskään havaittavissa, että ulosottomiehen toiminta vaikuttaisi jäsenvaltioiden väliseen kauppaan tai aiheuttaisi jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien epäyhtenäistä kohtelua. Sikäli kuin ulosottomiehen tehtävänä on myös laatia luovutusta koskeva arvonnäverolasku, siinä ei ole nähtävissä mitään arvonnäverodirektiivin 273 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettua kiellettyä lisävelvollisuutta, koska olemassa oleva laskutusta koskeva velvollisuus ainoastaan annetaan ulosottomiehen täytettäväksi mutta sitä ei täydennetä lisävaatimuksilla.

45. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossa Federation of Technological Industries ym. muun muassa arvonnäverodirektiivin 273 artiklaa edeltäneestä säännöksestä, että sen perusteella ei voida asettaa lisävelvoitteita muille henkilöille kuin direktiivissä ”määritellyille arvonnäveron maksuvelvollisille ja heidän kanssaan yhteisvastuussa oleville”.(8) Tämän mukaisesti ulosottomiehen kaltaiselle henkilölle, joka ei ole veronmaksuvelvollinen, ei arvonnäverodirektiivin 273 artiklan mukaan voida asettaa velvollisuuksia. Myöhemmissä tuomioissa unionin tuomioistuin on kuitenkin ymmärtänyt tämän säännöksen soveltamisalan laajempaan. Niinpä se tarkastelee nyttemmin tässä yhteydessä myös sellaisille verovelvollisille asetettavia velvollisuuksia, jotka ainoastaan vetoavat vähennysoikeuteen mutta eivät ole veronmaksuvelvollisia näiden liiketoimien osalta.(9) Myös toimenpiteet, joita verovelvollisilta vaaditaan vielä ennen tosiasiallisen liiketoiminnan aloittamista, voivat uudemman oikeuskäytännön mukaan kuulua 273 artiklan soveltamisalaan.(10)

46. Siinäkin tapauksessa, että edellytettäisiin, että ainoastaan verovelvollisille voidaan 273 artiklan mukaan asettaa velvollisuuksia, tämä edellytys täyttyy esillä olevassa asiassa, koska ulosottomiestä ei koske ainoastaan veronkantovelvollisuus kiinteistön luovuttajan verovelan osalta vaan pikemminkin hän on kansallisen tuomioistuimen tietojen mukaan itse myös arvonnäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen, koska hän suorittaa verollisia palveluja toteuttaessaan pakkohuutokauppoja.

47. Tämän vuoksi arvonnäverodirektiivin 273 artikla on kelvollinen oikeusperusta esillä olevalle ulosottomiehen veronkantovelvollisuudelle.

b) Oikeasuhteisuus

48. On kuitenkin vielä tutkittava, onko kyseinen säännöstö myös suhteellisuusperiaatteen mukainen.

49. Käyttäessään unionin oikeuden mukaista toimivaltaa jäsenvaltioiden on suhteellisuusperiaatteen mukaisesti turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, kuitenkin haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.(11) Tässä yhteydessä arvonnäverodirektiivin 273 artiklan perusteella toteutetut toimenpiteet eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen päämäärän saavuttamiseksi eli arvonnäveron kannon oikeaksi toimittamiseksi ja petosten estämiseksi.(12)

50. Veronkantovelvollisuuden tarpeellisuuden osalta jäsenvaltiot voivat silloin, kun kiinteää omaisuutta luovutetaan pakkohuutokaupan kautta, periaatteessa kääntää veronmaksuvelvollisuuden arvonnäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla ja siten estää sen, että luovuttaja kiertää veronmaksuvelvollisuuden. Tämä toimenpide ei kuitenkaan

lähtökohtaisesti ole yhtä lailla soveltava keino veronkantovelvollisuudella tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, koska säännöstä sovelletaan vain luovutuksiin verovelvollisille vastaanottajille.

51. Kansallisen tuomioistuimen esittämät seikat saavat oikeasuhteisuuden kuitenkin näyttämään kyseenalaiselta. Kansallisen tuomioistuimen mukaan ulosottomiehen on mahdollista täyttää velvollisuutensa asianmukaisesti ainoastaan pakkohuutokaupan osalta toimivaltaisen tuomioistuimen suostumuksella. Tämän tuomioistuimen tulee vapauttaa tulo, mikä kansallisen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan ei aina tapahdu vero-oikeudellisessa määräajassa, jonka kuluessa ulosottomiehen on maksettava vero. Tämä tuomioistuin toimii yksinomaan siviiliprosessioikeuden oikeussääntöjen mukaisesti eikä sillä ole velvollisuutta ottaa huomioon ulosottomiehen velvollisuuksia arvonlisäveron maksamisen yhteydessä.

52. Puolan tasavalta kiistää ponnekkaasti kansallisen tuomioistuimen lausuman, jonka mukaan ulosottomiehen ei olisi aina mahdollista täyttää velvollisuuksiaan määräajassa. Tämän kansallista lainsäädäntöä koskevan ristiriidan selvittäminen ei kuitenkaan ole unionin tuomioistuimen tehtävä. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on unionin tuomioistuinten ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon puitteissa ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne määrittänyt.(13) Kansallisen tuomioistuimen esittämien seikkojen osalta veronkantovelvollisuuden asettamista voidaan kuitenkin pitää oikeasuhteisena vain sikäli kuin asianmukaista huolellisuutta noudattaen toimiva ulosottomies ylipäänsä objektiivisesti pystyy toimimaan velvollisuuden mukaisella tavalla. Näin ei ole asianlaita silloin, jos kolmannen – esimerkiksi tuomioistuimen – toiminta, johon ulosottomiehellä ei ole vaikutusvaltaa, estää ulosottomiestä toimimasta näin. Velvollisuutta, jota ei voi täyttää, ei voida pitää toimenpiteenä, jolla voidaan saavuttaa sillä tavoiteltu päämäärä tehokkaasti.

53. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan perusteella jäsenvaltiot voivat näin olla säätää kyseisen kaltaisesta veronkantovelvollisuudesta sikäli kuin asianmukaista huolellisuutta noudattaen toimiva ulosottomies tosiasiallisesti voi myös noudattaa tätä velvollisuutta.

4. Vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen

54. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivi ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan luovutettaessa kiinteistö pakkohuutokaupalla velvoitetaan tähän toimenpiteeseen osallistuva ulosottomies laskemaan maksettava arvonlisäveron määrä sekä kantamaan ja maksamaan vero, mikäli kolmannen toiminta, johon ulosottomiehellä ei ole vaikutusvaltaa, ei estä ulosottomiestä toimimasta velvollisuuden mukaisella tavalla.

B *Vastuu verovelasta*

55. Toinen ennakkoratkaisukysymys (kysymys 2.1) koskee ulosottomiehen vastuuta verovelasta. Jos hän ei noudata veronkantovelvollisuuttaan, hän vastaa verosta koko omaisuudellaan. Kansallinen tuomioistuin kysyy, onko tämä säännöstö suhteellisuusperiaatteesta seuraavien vaatimusten mukainen.

1. Oikeusperusta

56. Tähän kysymykseen vastaamiseksi on aluksi selvitettävä, käsittääkö jokin arvonlisäverodirektiiviin sisältyvä oikeusperusta ulosottomiehelle määrätyn vastuun.

57. Puolan tasavalta ja komissio pitävät arvonlisäverodirektiivin 273 artiklaa myös tämän vastuun oikeusperustana.

58. Kolmannen vastuuta vieraasta verosta säännellään kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 205 artiklalla. Sen mukaan jäsenvaltiot voivat erityisesti nyt kyseessä olevissa 193 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa ”määrätä – – muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa”. Juuri tällaisesta tilanteesta on kyse, jos ulosottomies vastaa velallisen, jonka omaisuus on täytäntöönpanomenettelyn kohteena, verovelasta omalla omaisuudellaan, jos hän ei noudata veronkantovelvollisuuttaan.

59. Istunnossa Puolan tasavalta ja komissio sitä vastoin katsoivat, että arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa ei voida soveltaa, koska kysymyksessä ei ole tilanne, jossa veroviranomainen voi *vaihtoehtoisesti* kääntyä joko ulosottomiehen tai veronmaksuvelvollisen eli verovelvollisen luovuttajan puoleen. Jos veroa ei ole kannettu tai maksettu määräajassa, veroviranomaiset voivat esittää sitä koskevan vaatimuksen ainoastaan ulosottomiehelle.

60. Tässä väitteessä annetaan ymmärtää, että vastuu verovelasta siirretään yksinomaan ulosottomiehelle. Mikäli asianlaita olisi näin, Puolan lainsäädäntö rikkoisi arvonlisäverodirektiivin 193–205 artiklaa. Näillä säännöksillä säännellään tyhjentävästi, kuka on velvollinen maksamaan veroa veroviranomaiselle, ja niissä ei säädetä yhdestäkään tapauksesta, jossa luovuttaja vapautetaan jälkikäteen arvonlisäverodirektiivin 193 mukaisesta veronmaksuvelvollisuudesta, koska kolmas ottaa vastuun tietyssä tapauksessa. Luovuttajaa ei esillä olevassa asiassa tämän vuoksi saada lainkaan vapauttaa verovelkaa koskevasta vastuusta.

61. Kansallisen tuomioistuimen antamista tiedoista ei kuitenkaan myöskään käy millään tavalla ilmi, että luovuttajan verovelka raukeaisi Puolan lainsäädännön mukaan ulosottomiehen vastuun tapauksessa. Mikäli vastuun tunnusmerkistö täyttyy, ulosottomiestä on tämän seurauksena pikemminkin pidettävä myös veronmaksuvelvollisena luovuttajan ohella.

62. Siten ulosottomiehen vastuuta koskeva Puolan säännöstö on periaatteessa sallittu arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa.

2. Oikeasuhteisuus

63. Käyttäessään arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaista toimivaltaansa jäsenvaltioiden on erityisesti noudatettava suhteellisuusperiaatetta. Säädettyä toimenpiteistä, jotka toteutetaan tämän säännöksen perusteella pyrkien mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät näin ollen saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.⁽¹⁴⁾ Tämän kehyksen ulkopuolisena pidetään tuottamuksesta riippumattoman vastuun asettamista,⁽¹⁵⁾ koska unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on pidettävä ilmeisen suhteettomana henkilön asettamista ehdottomaan vastuuseen verotulojen menetyksestä, vaikka tämä on aiheutunut kolmannen toiminnasta, johon mainitulla henkilöllä ei ole vaikutusvaltaa.⁽¹⁶⁾

64. Puolan tasavallan mukaan ulosottomies on viranhaltija ja siten julkista luottamusta nauttiva henkilö. On näin ollen perusteltua odottaa hänen toimivan erityisen huolellisesti, kun hän tehtäviään hoitaessaan kantaa veroja valtiolle. Tämän perusteella on myös oikeutettua asettaa suuret vaatimukset ulosottomiehen vastuulle ja säätää velvollisuuden vastaisen toiminnan tapauksessa ulosottomiehen vastaavan verovelasta omalla omaisuudellaan.

65. Kuten kuitenkin edellä⁽¹⁷⁾ jo totesin, kansallisen tuomioistuimen mukaan on mahdollista, että ulosottomies ei sellaisten seikkojen vuoksi, jotka eivät ole hänen vastuullaan, voi huolehtia

veron maksamisesta määräajassa. Vastuu verovelasta voi syntyä myös tällaisissa tapauksissa. Ulosottomiehen olisi siten vastattava vieraasta velasta, vaikkei hän ole toiminut tuottamuksellisesti. Riidanalaista Puolan säännöstöä voidaan kuitenkin pitää oikeasuhteisena vain silloin, jos ulosottomiehen vastuu verovelasta on yhteydessä hänen henkilökohtaisesti moitittavaan toimintaansa.

3. Vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen

66. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että suhteellisuusperiaate ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan ulosottomies, jonka velvollisuutena on laskea arvonlisäveron määrä kiinteistön luovutuksesta pakkohuutokaupalla sekä kantaa ja maksaa vero, vastaa verovelasta koko omaisuudellaan, jos hän ei täytä tätä velvollisuuttaan, ellei täyttämättä jättäminen aiheutunut kolmannen toiminnasta, johon ulosottomiehellä ei ollut vaikutusvaltaa.

C *Hankintoihin sisältyvän veron huomioon ottaminen*

67. Lopuksi kansallinen tuomioistuimen tiedustele kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessään (kysymys 2.2), onko arvonlisäverodirektiivi esteenä ulosottomiehen veronkantovelvollisuudelle, jos ulosottomiehen on maksettava kiinteistön luovutuksesta maksettava veron määrä voimatta vähentää luovuttajan verokauden alusta veronkantopäivään saakka maksamaa hankintoihin sisältyvää veroa.

68. Kuten kansallinen tuomioistuin esittää, hankintoihin sisältyvän veron huomiotta jättäminen ei mahdollisesti sovi yhteen arvonlisäverodirektiivin 206, 250 ja 252 artiklan sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

69. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklasta seuraa, että veronmaksuvelvollisen on antaessaan – 250 ja 252 artiklalla tarkemmin säännellyn – veroilmoituksen maksettava ainoastaan arvonlisäveron määrä, josta on vähennetty hankintoihin sisältyvä vero. Sen jälkeen kun ulosottomies on suorittanut vieraan verovelan, hänen on periaatteessa samalla tavoin voitava vähentää hankintoihin sisältyvä vero hänen maksettavanaan olevasta veron määrästä. Mahdollisesti hänen on tosiasiallisesti suoritettava pienempi maksu tai ei lainkaan maksua, jolloin hän voi myös pienentää vastuunsa laajuutta vastaavalla tavalla.

70. Arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia suoritettavaksi arvonlisäveron ennakkomaksuja. Tältä osin yhdyn Puolan tasavallan näkemykseen, jonka mukaan ulosottomiehen yksittäisestä liiketoimesta maksamaa veroa voidaan pitää tällaisena ennakkomaksuna. Tämä ennakkomaksu voidaan sitten luovuttajan veroilmoituksessa ottaa huomioon kyseisen verokauden osalta.

71. Siltä osin kuin Macikowski väittää, että jäsenvaltiot eivät voi vapaasti järjestellä ennakkomaksuja koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, ja nojautuu tältä osin tuomioon Balocchi,(18) hänen näkemystään ei voida hyväksyä. Mainituissa asiassa kyseessä olleiden kansallisten oikeussääntöjen soveltamisella olisi voinut olla se unionin oikeuden vastainen seuraus, että verovelvollisten olisi maksettava arvonlisäveroa tulevista liiketoimista.(19) Esillä olevassa asiassa arvonlisäveron maksaminen kuitenkin perustuu jo toteutuneeseen tapahtumaan eli kiinteistön luovutukseen.

72. Lisäksi hankintoihin sisältyvän veron huomiotta jättäminen ei myöskään ole ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa. Tämän periaatteen mukaisesti vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan jokainen elinkeinonharjoittaja kokonaan taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta.(20) Kuten

unionin tuomioistuin kuitenkin selventänyt, kyseessä on tulkintaohje, joka ei merkitykseltään ohita lainsäädäntöä.(21) Jäsenvaltioiden toimivalta vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja perustuu kuitenkin nimenomaisesti arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toiseen virkkeeseen.

73. Kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 206, 250 ja 252 artikla ja verotuksen neutraalisuuden periaate eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan ulosottomiehen, jonka velvollisuutena on laskea veron määrä sekä kantaa ja maksaa vero pakkohuutokaupalla tapahtuneesta kiinteistön luovutuksesta, on maksettava kyseinen vero vähentämättä veronmaksuvelvollisen verokauden alusta lukien maksamaa hankintoihin sisältyvää veroa.

V Ratkaisuehdotus

74. Edellä sanotun perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Naczelný S?d Administracyjnyn esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan luovutettaessa kiinteistö pakkohuutokaupalla veloitetaan tähän toimenpiteeseen osallistuva ulosottomies veronmaksuvelvollisen puolesta laskemaan maksettava arvonlisäveron määrä sekä kantamaan ja maksamaan vero ottamatta huomioon veronmaksuvelvollisen verokauden alusta lukien maksamaa hankintoihin sisältyvää veroa ja jonka mukaan ulosottomies vastaa verovelasta koko omaisuudellaan, jos hän ei täytä tätä velvollisuuttaan, mikäli kolmannen toiminta, johon ulosottomiehellä ei ole vaikutusvaltaa, ei estä ulosottomiestä täyttämästä velvollisuuttaan.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EUVL L 347, s. 1.

3 – Direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta arvonlisäveron maksuvelvollisen määrittelyn osalta 17.10.2000 annettu neuvoston direktiivi 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44).

4 – Ks. tuomio Athesia Druck (C-1/08, EU:C:2009:108, 34 kohta), joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisön alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 17.11.1986 annetun kolmannentoista neuvoston direktiivin 86/560/ETY (EYVL L 326, s. 40) 2 artiklan 3 kohtaa.

5 – Ks. edellä alaviitteessä 3 mainitun direktiivin 2000/65/EY johdanto-osan neljäs ja seitsemäs perustelukappale.

6 – Ks. tältä osin tuomio komissio v. Suomi (C-249/05, EU:C:2006:411, 46 kohta) ja tuomio komissio v. Ranska (C-624/10, EU:C:2011:849, 36 kohta).

7 – Ks. edellä 32 kohta.

8 – Ks. tuomio Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 44 kohta) jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 22 artiklan 8 kohdan osalta.

9 – Ks. tuomio Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, 49–51 kohta); tuomio Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, 34 kohta sekä 50 ja 51 kohta) ja tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 57–59 kohta). Ks. myös tuomio Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98,

EU:C:2000:145, 52–54 kohta).

10 – Ks. tuomio Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, 29 ja 30 kohta).

11 – Ks. tuomio Molenheide ym. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 46 kohta); tuomio Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 kohta); tuomio X (C-84/09, EU:C:2010:693, 36 kohta) ja tuomio BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, 30 kohta).

12 – Tuomio Gabalfrisa ym. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 52 kohta); tuomio Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, 26 kohta); tuomio Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, 30 kohta) ja tuomio Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 43 kohta).

13 – Ks. esim. tuomio Oberbank ym. (C-217/13 ja C-218/13, EU:C:2014:2012, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

14 – Ks. tuomio Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 ja 30 kohta) ja tuomio Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 20–22 kohta).

15 – Ks. tuomio Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 32 kohta) ja tuomio Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 48 kohta).

16 – Ks. tuomio Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta)

17– Ks. edellä 50 kohta.

18 – C-10/92, EU:C:1993:846.

19 – Tuomio Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 27 kohta).

20 – Ks. esim. tuomio Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 47 kohta) ja tuomio NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 – Tuomio Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta).