

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

30 päivänä kesäkuuta 2016 (1)

Asia C-340/15

Christine Nigl,

Gisela Nigl sen.,

Gisela Nigl jun.,

Josef Nigl ja

Martin Nigl

vastaan

Finanzamt Waldviertel

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzgericht (ylin verotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi – 4 artiklan 1 ja 4 kohta sekä 25 artikla – Direktiivi 2006/112/EY – 9–11 ja 296 artikla – Verovelvollisen käsite – Itsenäisesti harjoitettu liiketoiminta – Siviiliyhtiöt, jotka luovuttavat tavaroita yhteisellä kauppanimellä ja käyttäen välittäjänä yhtä kauppayhtiötä – Verovelvollisen ominaisuuden epääminen – Yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä – Vakiokantajärjestelmää koskeva poikkeus

Johdanto

1. Bundesfinanzgericht (ylin verotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt unionin tuomioistuimelle käsiteltävässä asiassa useita ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat talouden toimijoiden asemaa itsenäisinä verovelvollisina, nimittäin kun arvonlisäverosäännöksissä säädettyä yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää sovelletaan kyseisiin talouden toimijoihin. Unionin tuomioistuimella on tilaisuus palauttaa mieliin ja täsmentää oikeuskäytäntöään siltä osin kuin kyse on itsenäisesti harjoitetun liiketoiminnan käsitteen oikein ymmärtämisestä, niin kutsuttua arvonlisäveroryhmää koskevien säännösten tulkinnasta ja oikeuksien väärinkäyttöön liittyvästä problematiikasta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

2. Pääasian tosiseikat koskevat sekä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste

– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY(3) soveltamisalaa. Koska käsiteltävän asian kannalta merkityksellisten säännösten sanamuoto on molemmissa direktiiveissä kuitenkin olennaisin osin yhtenevä, siteeraan tässä ratkaisuehdotuksessa ainoastaan direktiivin 2006/112 säännöksiä.

3. Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.”

4. Direktiivin 2006/112 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.”

5. Direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, – – 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. Lisäksi direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltio voi sulkea vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai tarvittaessa 281 artiklan mukaisten yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia.

– –”

Itävallan oikeus

7. Itävallan yleisen siviililain (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch) 1175 §:n 1 momentin mukaan vähintään kaksi henkilöä muodostaa siviiliyhtiön (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), kun he sopivat sopimuksessa harjoittavansa yhdessä tiettyä toimintaa yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi. Sopimukselle ei ole asetettu muotovaatimuksia.

8. Direktiivi 2006/112 saatettiin osaksi Itävallan oikeusjärjestystä vuoden 1994 liikevaihtoverolailalla (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG). UStG:n 2 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäverovelvollinen on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti elinkeino- tai

ammattitoimintaa. UStG:n 2 §:n 2 momentissa selvennetään, ettei toimintaa pidetä itsenäisesti harjoitettuna, sikäli kuin sitä harjoittavat luonnolliset henkilöt, jotka ovat velvollisia noudattamaan elinkeinonharjoittajan määräyksiä, tai oikeushenkilö, joka on rahoituksellisesti, taloudellisesti tai organisatorisesti siinä määrin (toisen) elinkeinonharjoittajan tahdon alainen, ettei sillä ole omaa tahtoa.

9. Direktiiviin 2006/112 sisältyvästä yhteisestä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmästä säädettiin UStG:n 22 §:ssä. Kyseistä säännöstä sovelletaan maataloustuottajiin, jotka eivät ole kirjanpitovelvollisia. Kirjanpitovelvollisuus taas määräytyy yleisistä verosäännöksistä annetun Itävallan liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung) 125 §:n 1 momentin mukaan liikevaihdon suuruuden ja liikkeen arvon perusteella.

Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Niglin perhe on harjoittanut viininviljelyä ja -tuotantoa jo pitkään. Tuotannon laajentuessa ja viljelyalan kasvaessa toimintaan otettiin mukaan yhä enemmän uusia perheenjäseniä. He muodostavat tällä hetkellä kolme siviiliyhtiötä, joista jokainen viljelee viiniä omalla viljelyalallaan. Myös viini, joka saadaan yksittäisten yhtiöiden viljelyalan sadosta, tuotetaan erikseen, ja vaikka viiniä myydään yhteisellä nimellä "Nigl", sen tuottajaksi on merkitty yksi näistä siviiliyhtiöistä. Perheenjäsenet perustivat lisäksi vuonna 2001 Weingut Nigl GmbH -nimisen rajavastuuyhtiön. Kyseinen yhtiö harjoittaa ennen kaikkea viinin myyntiä kolmen siviiliyhtiön nimissä ja lukuun. Se myös tuottaa omissa nimissään viiniä rypäleistä, jotka se ostaa kyseisiltä kolmelta siviiliyhtiöltä. Viininviljelyssä ja -tuotannossa tarvittava kalusto kuuluu lähtökohtaisesti yksittäisille siviiliyhtiöille, lukuun ottamatta kiinteistöjä ja muutamia laitteita, kuten pullotuslaitetta, jotka ovat yhteisomistuksessa.

11. Kaikki neljä yhtiötä (toisin sanoen kolme siviiliyhtiötä ja rajavastuuyhtiö) oli perustamisestaan lähtien rekisteröity itsenäisiksi arvonlisäverovelvollisiksi, ja siviiliyhtiöt kuuluivat yhteiseen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmään. Tämä asema vahvistettiin veroviranomaisten tarkastuksissa. Vuonna 2012 veroviranomaiset kuitenkin tulivat uuden tarkastuksen perusteella siihen tulokseen, että kaikkia kolmea siviiliyhtiötä oli pidettävä vuodesta 2005 alkaen yhtenä yrityksenä ja siten yhtenä arvonlisäverovelvollisena. Ainoastaan rajavastuuyhtiö säilytti asemansa itsenäisenä talouden toimijana. Tämän perusteella veroviranomainen, joka on pääasian vastapuolena, osoitti pääasian valittajille useita vuosia 2005–2012 koskevia muutospäätöksiä ja myös rajoitti päätöksillä valittajien liikevaihtoveron tunnistenumeroiden voimassaoloa.

12. Kolmen siviiliyhtiön käsitteleminen yhdessä yhtenä yrityksenä johtaa Itävallan lainsäädännön mukaan myös siihen, ettei niitä veroteta yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän mukaisesti.

13. Veroviranomaiset perustelevat näitä päätöksiä kolmen siviiliyhtiön laajamittaisilla taloudellisilla ja organisatorisilla yhteyksillä. Ne viittaavat ennen kaikkea siihen, että kaikki kolme yhtiötä esiintyvät kolmansiin nähden nimellä "Weingut Nigl", joka on myös niiden tuotteiden kauppanimi; että ne käyttävät yhteisiä tiloja ja laitteita ja että viinintuotannossa ratkaisevan viiniyttämisen tekee todellisuudessa yksi ja sama henkilö, nimittäin Martin Nigl, joka on tunnustettu asiantuntija tällä alalla.

14. Pääasian valittajat ovat valittaneet edellä mainituista päätöksistä ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen. He väittävät erityisesti seuraavaa: yksittäiset siviiliyhtiöt ovat syntyneet toisistaan riippumatta ja eri ajankohtina, eikä yhtä siviiliyhtiötä voi syntyä hiljaisesti oletettujen osakkaiden nimenomaisen tahdon vastaisesti; tilojen ja laitteiden yhteiskäyttö on yleistä etenkin maataloudessa, eikä siitä voida näin ollen päätellä, etteivät yksittäiset yhtiöt toimisi

itsenäisesti; sillä, että lopputuotteena syntyvää viiniä myydään yhteisellä kauppanimellä, ei myöskään ole ratkaisevaa merkitystä etenکään siksi, että viinissä mainitaan lisäksi kulloisenkin siviiliyhtiön nimi.

15. Tässä tilanteessa Bundesfinanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kolmea henkilöryhmittymää, jotka koostuvat saman perheen eri jäsenistä, jotka esiintyvät toimittajiinsa ja viranomaisiin nähden ulospäin itsenäisinä henkilöryhmittyminä, joilla on kahta taloushyödykettä lukuun ottamatta omat liiketoiminnan välineet mutta jotka myyvät tuotteensa yhteisellä tavaramerkillä pääosin sellaisen pääomayhtiön kautta, jonka osuudet ovat henkilöryhmittymien jäsenten ja muiden perheenjäsenten omistuksessa, pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena)?

2) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää ei ole pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), onko siinä tapauksessa itsenäisenä elinkeinonharjoittajana pidettävä

a) tuotteiden myynnistä vastaavaa pääomayhtiötä vai

b) kyseisten kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä koostuvaa henkilöryhmittymää, joka ei toimi markkinoilla ostajana eikä myyjänä, vai

c) kyseisten kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä ja pääomayhtiöstä koostuvaa henkilöryhmittymää, joka ei toimi markkinoilla ostajana eikä myyjänä?

3) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää ei ole pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), voidaanko elinkeinonharjoittajan (verovelvollisen) asema poistaa

a) taannehtivasti vai

b) ainoastaan nykyhetkestä alkaen vai

c) eikö sitä voida lainkaan poistaa,

jos henkilöryhmittymät on aluksi Finanzamtin (verovirasto) tarkastusten perusteella todettu itsenäisiksi elinkeinonharjoittajiksi (verovelvollisiksi)?

4) Jos kyseisiä kolmea henkilöryhmittymää on pidettävä kolmena itsenäisenä elinkeinonharjoittajana (verovelvollisena), onko niitä pidettävä viininviljelijöinä ja siten vakiokantajärjestelmän alaisina maataloustuottajina, jos kukin näistä taloudellista yhteistyötä tekevästä henkilöryhmittymästä kuuluu sellaisenaan maataloustuottajien vakiokantajärjestelmään, mutta pääomayhtiö, kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä muodostuva oma henkilöryhmittymä tai pääomayhtiöstä ja kolmen henkilöryhmittymän jäsenistä muodostuva oma henkilöryhmittymä jää liiketoiminnan laajuuden tai oikeudellisen muodon vuoksi kansallisen lainsäädännön mukaan vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle?

5) Jos maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää ei lähtökohtaisesti voida soveltaa kyseisiin kolmeen henkilöryhmittymään, onko ne jätettävä sen ulkopuolelle

a) taannehtivasti vai

- b) ainoastaan nykyhetkestä alkaen vai
- c) eikö niitä voida lainkaan jättää sen ulkopuolelle?"

16. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 7.7.2015. Pääasian valittajat, Itävallan hallitus ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia. Samat osapuolet olivat edustettuina 13.4.2016 pidetyssä istunnossa.

Arviointi

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei mainitse konkreettisesti niitä unionin oikeuden säännöksiä, joita se pyytää tulkitsemaan. Ennakkoratkaisukysymysten muotoilusta ja ennakkoratkaisupyyntöjen tiedoista voidaan kuitenkin päätellä, että ensimmäinen, toinen ja kolmas kysymys koskevat direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 11 artiklan tulkintaa, neljäs ja viides kysymys sitä vastoin myös niiden säännösten tulkintaa, jotka käsittelevät yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää, etenkin saman direktiivin 296 artiklan 1 ja 2 kohtaa. Ehdotankin, että oikeudellinen arviointi jaetaan käsiteltävässä asiassa juuri tällä tavalla.

Ensimmäinen, toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys – direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 11 artiklan tulkinta

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

18. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, onko direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohdasta ja 11 artiklaa tulkittava siten, että niiden nojalla jäsenvaltiolla on oikeus tai velvollisuus evätä itsenäisen verovelvollisen asema henkilöiltä, joilla on verollista toimintaa harjoittaessaan keskenään niin läheiset taloudelliset tai organisatoriset yhteydet, että niitä voidaan pitää yhtenä yrityksenä. Näin muotoiltuun kysymykseen vastattaessa on nähdäkseni erotettava direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan ja 11 artiklan tulkinta.

– Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkinta

19. Käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasian valittajien harjoittama toiminta on direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoimintaa. Näin ollen on selvitettävä, harjoittavatko he kyseistä toimintaa itsenäisesti 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetulla tavalla, ja tarkemmin sanoen, harjoittaako jokainen valittajien perustamista siviiliyhtiöistä vastaavaa toimintaa itsenäisesti, jolloin ne ovat verovelvollisia.

20. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua toiminnan itsenäisyyttä on arvioitava saman direktiivin 10 artiklan valossa. Viimeksi mainittu säännös viittaa kuitenkin yksiselitteisesti siihen, että itsenäisyyden käsitteen tarkoituksena on sulkea verotuksen ulkopuolelle sellaisten henkilöiden toiminta, joiden suhde yritykseen perustuu työsopimukseen tai muuhun samankaltaiseen oikeussuhteeseen. Tämä tarkoittaa, että toimintaa harjoitetaan epäitsenäisesti vain silloin, jos sitä harjoittava henkilö on sellaisessa alisteisuussuhteessa toiseen talouden toimijaan, että hän ei harjoita toimintaansa omissa nimissään ja omaan lukuunsa, ei johda itse toimintaansa eikä kanna toimintansa taloudellista riskiä.(4)

21. Useiden siviiliyhtiöiden pelkkä – vaikka tiiviskin – yhteistyö toiminnan harjoittamisessa ei kuitenkaan mielestäni viittaa siihen, että ne ovat alisteisuussuhteessa toiseen talouden toimijaan. Talouden toimijat, jotka tekevät yhteistyötä, harjoittavat toimintaansa väistämättä omissa nimissään ja omaan lukuunsa, johtavat itse toimintaansa ja kantavat myös toimintansa

taloudellisen riskin; näin ollen ei ole mitään muuta ylemmänasteista talouden toimijaa, jonka lukuun ja vastuulla tätä toimintaa voitaisiin harjoittaa. On lisättävä, ettei tällaisessa tehtävässä toimi ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvien tietojen mukaan ilmeisesti myöskään valittajien perustama rajavastuuyhtiö.

22. Tässä tilanteessa direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa ei voitu käyttää perusteena verovelvollisen aseman epäämiseksi asianomaisilta talouden toimijoilta sen vuoksi, ettei niiden harjoittama toiminta ole itsenäistä.

– Direktiivin 2006/112 11 artiklan tulkinta

23. Direktiivin 2006/112 11 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia talouden toimijoita, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja organisatoriset suhteet toisiinsa (tällaisesta verovelvollisesta käytetään nimitystä ”arvonlisäveroryhmä”). Yhtenä verovelvollisena voidaan käsitellä sekä henkilöitä, jotka ovat tai voivat olla eri verovelvollisia, että henkilöitä, joilla ei ole verovelvollisen asemaa.(5)

24. Kyseisellä säännöksellä on kahtalainen tavoite. Sillä voidaan ensinnäkin yksinkertaistaa hallintoa sekä veroviranomaisten että asianomaisten talouden toimijoiden kannalta arvioituna.(6) Sillä voidaan toiseksi estää väärinkäytöksiä, kuten yhden yrityksen jakaminen useiksi pienemmiksi yrityksiksi, jotta jokainen voi hyötyä verotuksellisesta erityisjärjestelystä.(7)

25. Kyseisen säännöksen soveltaminen kansallisessa oikeusjärjestyksessä edellyttää kuitenkin kahden edellytyksen täyttymistä.

26. Ensinnäkin säännös on pitänyt panna nimenomaisesti täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä. Se on nimittäin luonteeltaan ehdollinen, eikä sitä voida näin ollen soveltaa suoraan.(8) Näin on myös silloin, jos säännöksellä olisi edullisia vaikutuksia verovelvollisille, ja varsinkin silloin, jos säännöstä sovelletaan verovelvollisten vahingoksi, kuten käsiteltävässä asiassa, mihin komissio perustellusti huomautuksissaan viittaa.

27. Toiseksi jäsenvaltion, joka aikoo käyttää direktiivin 2006/112 11 artiklassa säädettyä mahdollisuutta, on kuultava etukäteen neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa.(9)

28. Tätä taustaa vasten käsiteltävässä asiassa herää epäilyjä siitä, onko Itävallan lainsäädännössä oikeudellista perustaa pääasian valittajien muodostamien siviiliyhtiöiden pitämiseksi direktiivin 2006/112 11 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäveroryhmänä. Säännös, josta Itävallan tasavalta on komission istunnossa antamien tietojen mukaan tässä yhteydessä kuullut neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa, on UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohta. Mainituksa säännöksessä rajataan mahdollisuus pitää useita talouden toimijoita yhtenä verovelvollisena oikeushenkilöihin, jotka ovat rahoituksellisesti, taloudellisesti tai organisatorisesti siinä määrin yrityksen tahdon alaisia, ettei niillä ole omaa tahtoa.

29. Pääasian valittajien muodostamat yhtiöt, joiden käsittelemisen itsenäisinä verovelvollisina Itävallan veroviranomaiset epäivät käsiteltävässä asiassa riitautetuissa päätöksissä, eivät ole erillisiä oikeussubjekteja eivätkä alisteisuussuhteessa mihinkään toiseen yritykseen. Itävallan hallitus kuitenkin väittää, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohtaa voidaan soveltaa niihin.

30. Tämä on kansallisen lainsäädännön tulkintaa koskeva kysymys, jonka osalta toimivaltaisista ovat yksinomaan kansalliset tuomioistuimet. Haluan vain huomauttaa, että käsitykseni mukaan tämän Itävallan lainsäädännön säännöksen – unionin tuomioistuimen antaman tuomion Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (10) perusteella – mahdollinen yhteensopimattomuus direktiivin

2006/112 11 artiklan kanssa ei vaikuta tähän kysymykseen vastaamiseen, kuten komissio vaikuttaa huomautuksissaan esittävän. Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin todellakin katsoi, että Saksan lainsäädännössä mahdollisuudelle muodostaa arvonlisäveroryhmä asetettu rajoitus, joka muistuttaa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevassa Itävallan säännöksessä säädettyä rajoitusta, on kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisen alakohdan vastainen, koska viimeksi mainitussa säännöksessä asetetaan sen soveltamisen edellytykseksi ainoastaan asianomaisten talouden toimijoiden välinen läheinen suhde.(11) Samanaikaisesti unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, etteivät verovelvolliset voi vedota suoraan mainittuun direktiivin säännökseen edes silloin, kun sen täytäntöön panemiseksi annetussa kansallisessa säännöksessä säädetään sen kanssa yhteensopimattomista rajoituksista.(12) Näin ollen varsinkaan veroviranomaiset eivät voi vedota suoraan direktiivin 2006/112 11 artiklaan, jos ne aikovat soveltaa sitä verovelvolliselle epäedullisella tavalla.

31. Edellä esitetyn perusteella katson, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mahdollinen yhteensopimattomuus direktiivin 2006/112 11 artiklan kanssa ei voi vaikuttaa sen arvioimiseen, onko ensiksi mainittua säännöstä mahdollista soveltaa pääasian valittajien muodostamiin siviilyhtiöihin.

– Vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen

32. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei sen perusteella voida evätä verovelvollisen asemaa henkilöltä, joka on organisatorisesti, taloudellisesti tai rahoituksellisesti sidoksissa toiseen henkilöön, jos tämä sidos ei perustu direktiivin 2006/112 10 artiklassa mainitun kaltaiseen oikeussuhteeseen. Saman direktiivin 11 artiklaa on tulkittava siten, että sen soveltaminen edellyttää kansallisessa oikeusjärjestyksessä olevaa nimenomaista oikeusperustaa, jonka käyttöönottoa edelsi neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean kuuleminen. Kansallisten tuomioistuinten asia on todeta, onko kansallisessa lainsäädännössä tällainen oikeusperusta ja voidaanko sitä soveltaa konkreettisessa tapauksessa.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

33. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, mitä pääasiassa esiintyvistä talouden toimijoista on mahdollisesti pidettävä yhdessä yhtenä verovelvollisena, sikäli kuin se on mahdollista oikeudellisten näkökohtien perusteella.

34. Kuten ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamastani vastauksesta ilmenee, tämä mahdollisuus on direktiivin 2006/112 11 artiklan nojalla olemassa, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että UStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohtaa, jolla kyseinen direktiivin säännös pannaan täytäntöön, sovelletaan pääasiassa. Niiden talouden toimijoiden määrittäminen, jotka mahdollisesti kuuluvat arvonlisäveroryhmään, on sitä vastoin tosiseikkoja koskeva kysymys, johon yksinomaan kansallisten veroviranomaisten ja tuomioistuinten on vastattava. Unionin oikeuteen ei uskoakseni sisälly tältä osin mitään ohjeita.

35. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin vastaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että sen toteaminen, mitä talouden toimijoita voidaan konkreettisessa tilanteessa pitää yhdessä yhtenä verovelvollisena, kuuluu täysimääräisesti jäsenvaltioiden veroviranomaisten ja tuomioistuinten toimivaltaan.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

36. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee lähinnä,

voivatko veroviranomaiset kansallisia säännöksiä, joilla pannaan täytäntöön direktiivin 2006/112 11 artikla, soveltaessaan pitää talouden toimijoita, joita ne ovat aiemmin pitäneet itsenäisinä verovelvollisina, arvonlisäveroryhmän jäseninä, ja jos voivat, voidaanko näin tehdä myös taannehtivasti vai ainoastaan nykyhetkestä alkaen.

37. Näin muotoiltuun kysymykseen vastattaessa on aluksi huomautettava, että direktiivin 2006/112 11 artiklan sanamuoto sen enempää kuin verolainsäädännön yleiset periaatteetkaan eivät nähdäkseni viittaa siihen, että tätä säännöstä on sovellettava ainoastaan henkilöihin, jotka eivät ole aiemmin harjoittaneet verovelvollista toimintaa ja joita ei siksi ole pidetty arvonlisäverovelvollisina. Kyseisen säännöksen näin suppea tulkinta haittaisi sen tavoitteiden saavuttamista. Se nimittäin tekisi yhtäältä mahdottomaksi arvonlisäveroryhmän muodostamisen verovelvollisille, jotka jo harjoittavat verollista toimintaa itsenäisinä verovelvollisina. Toisaalta veroviranomaiset eivät myöskään voisi reagoida vastaavasti verovelvollisten tilanteen muutoksiin ja soveltaa niihin arvonlisäveroryhmiä koskevia säännöksiä, olipa tarkoituksena sitten yksinkertaistaa veron tilittämistä tai ehkäistä väärinkäytöksiä.

38. Myöskään verolainsäädännön periaatteet, etenkin oikeusvarmuuden periaate, eivät nähdäkseni estä pitämästä arvonlisäveroryhmän jäseninä henkilöitä, joita on aiemmin pidetty itsenäisinä verovelvollisina. Oikeusvarmuuden periaate edellyttää tosin, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.⁽¹³⁾ Tätä periaatetta eivät kuitenkaan loukkaa selkeät ja ennakoitavat säännökset, joissa veroviranomaisten sallitaan tarkistaa aiempia verotuspäätöksiä.⁽¹⁴⁾

39. Kun tarkastellaan kysymystä siitä, voidaanko aiemmin itsenäiset verovelvolliset luokitella arvonlisäveroryhmän jäseniksi taannehtivasti vai ainoastaan nykyhetkestä alkaen, on mielestäni erotettava kaksi tapausryhmää.

40. Kuten olen edellä tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohdassa esittänyt, arvonlisäveroryhmiä koskevien säännösten soveltamisen tavoitteena voi olla muun muassa estää väärinkäytöksiä, kuten yhden yrityksen jakaminen useiksi pienemmiksi yrityksiksi, jotta jokainen voi hyötyä verotuksellisesta erityisjärjestelystä. Tässä tapauksessa verovelvollisten luokittelulla arvonlisäveroryhmän jäseniksi ja sen seurauksilla heidän verotuksensa kannalta pyritään korjaamaan aiempi sääntöjenvastaisuus ja palauttamaan tilanne sellaiseksi, kuin se olisi ollut ilman väärinkäytöstä. Tähän voi kuulua myös aiempien päätösten taannehtiva oikaiseminen.⁽¹⁵⁾ Verovelvolliset voivat siten nähdäkseni luokitella henkilöitä, joita ne ovat aiemmin käsitelleet itsenäisinä verovelvollisina, taannehtivasti arvonlisäveroryhmän jäseniksi, jos tällä pyritään estämään väärinkäytöksiä, esimerkiksi yrityksen keinotekoisesta jakamisesta osiin.

41. Jos verovelvollisten ei kuitenkaan todeta syyllystyneen tällaiseen väärinkäytökseen, oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet estävät mielestäni arvonlisäveroryhmiä koskevien säännösten taannehtivan soveltamisen henkilöihin, joita on aiemmin käsitelty itsenäisinä verovelvollisina. Näin on etenkin silloin, kun asema itsenäisinä verovelvollisina on vahvistettu veroviranomaisten tekemän tarkastuksen tuloksena, kuten käsiteltävässä asiassa.

42. Tämän kysymyksen yhteydessä on lisäksi huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeuksien väärinkäytön toteaminen verotusasioissa edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä. Ensinnäkin asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien verovelvollisten toimien seurauksena on oltava sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toiseksi edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien verovelvollisten toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen eli että kyseessä oleville toimille ei ole muuta perustetta kuin

pelkkä verotuksellisten etujen saaminen.(16) Näiden edellytysten täyttymisen tutkiminen ja sen yleinen toteaminen, onko konkreettisessa tapauksessa kyse oikeuksien väärinkäytöstä, on tietenkin yksinomaan kansallisten tuomioistuinten asia.

43. Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että direktiivin 2006/112 11 artiklaa on tulkittava siten, että sitä soveltaessaan veroviranomaiset voivat pitää yhdessä yhtenä verovelvollisena henkilöitä, jotka ovat aiemmin harjoittaneet verovelvollista toimintaa itsenäisinä verovelvollisina. Nämä henkilöt voidaan luokitella taannehtivasti yhdeksi verovelvolliseksi, jos he ovat käyttäneet väärin oikeuksia, jotka johtuvat heidän asemastaan itsenäisinä verovelvollisina.

Neljäs ja viides ennakkoratkaisukysymys – yhteinen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmä

44. Neljäs ja viides kysymys koskevat direktiivin 2006/112 295 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisen yhteisen maataloustuottajien vakiokantajärjestelmän soveltamista pääasian valittajiin. Neljännessä kysymyksessä on kyse kyseisen sääntelyn konkreettisesta soveltamisesta tai soveltamatta jättämisestä sen mukaan, pidetäänkö pääasian valittajia itsenäisinä verovelvollisina vai arvonlisäveroryhmän jäseninä. Viides kysymys taas koskee ajankohtaa, josta alkaen mainitun vakiokantajärjestelmän soveltaminen voidaan mahdollisesti evätä.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

45. Neljännellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyrkii lähinnä selvittämään, voidaanko vakiokantajärjestelmän soveltaminen pääasian valittajiin, sikäli kuin heitä käsitellään itsenäisinä verovelvollisina (tarkemmin sanoen kolmena itsenäisenä verovelvollisena siviiliyhtiönä), evätä, koska heillä on läheiset taloudelliset suhteet, vaikka he muodollisten näkökohtien perusteella täyttävät kyseisen sääntelyn soveltamiselle kansallisessa lainsäädännössä asetetut perusteet.

46. Aluksi on korostettava, että näin muotoiltu kysymys vaikuttaa olevan pääasian riidan kohdetta laajempi. Riita koskee nimittäin, kuten ennakkoratkaisupyyntöä selvästi ilmenee, verohallinnon päätöksiä, joissa valittajat luokiteltiin arvonlisäveroryhmän jäseniksi, joissa heidän verolaskelmiaan korjattiin vastaavasti ja joissa rajoitettiin valittajien liikevaihtoveron tunnistenumeroiden voimassaoloa. Kuten ennakkoratkaisupyyntöä ja asianosaisten huomautuksista selviää, riidan taustalla nousee tietysti esiin kysymys vakiokantajärjestelmän soveltamisesta – jos valittajia käsitellään itsenäisinä verovelvollisina, heillä on oikeus vakiokantajärjestelmän soveltamiseen, mutta arvonlisäveroryhmänä heillä ei ole tätä oikeutta, koska he eivät enää täytä vakiokantajärjestelmän soveltamisen perusteita. Kyseisen sääntelyn soveltamatta jättäminen olisi kuitenkin nimenomaisesti seuraus valittajien luokittelemisesta arvonlisäveroryhmän jäseniksi. Pääasian oikeudenkäynnissä ei ole kyse vakiokantajärjestelmän soveltamisen epäämisestä riippumatta valittajien asemasta verovelvollisina tai jollakin muulla perusteella kuin sillä, että heidät luokitellaan arvonlisäveroryhmän jäseniksi. Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastatessaan unionin tuomioistuimen on näin ollen mielestäni tarkasteltava ainoastaan sitä, voidaanko vakiokantajärjestelmän soveltamisen epääminen tehdä riippuvaiseksi valittajien luokittelusta arvonlisäveroryhmän jäseniksi, sillä muutoin vastaus olisi luonteeltaan hypoteettinen.

47. Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot *voivat soveltaa* maataloustuottajiin vakiokantajärjestelmää, jos tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai jonkin yksinkertaistetun yksityiskohtaisen säännön soveltaminen maataloustuottajiin ”aiheuttaisi vaikeuksia”. Saman artiklan 2 kohdassa taas säädetään, että jäsenvaltiot *voivat sulkea* vakiokantajärjestelmän ulkopuolelle tiettyjä maataloustuottajaryhmiä sekä sellaisia maataloustuottajia, joille tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistettujen

yksityiskohtaisten sääntöjen soveltaminen ei todennäköisesti aiheuta hallinnollisia vaikeuksia. Saman artiklan 3 kohdan mukaan jokainen vakiokantajärjestelmän alainen maataloustuottaja voi valita vakiokantajärjestelmän mukaisen verotuksen sijasta joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltamisen.

48. Tämä vakiokantajärjestelmän muotoilu direktiivissä viittaa sen poikkeusluonteeseen. Kyseinen luonne vahvistetaan myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jonka mukaan vakiokantajärjestelmää voidaan soveltaa ainoastaan sikäli kuin se on tarpeen järjestelmän tavoitteen saavuttamiseksi, (17) siis – näin se on ymmärrettävä – sikäli kuin tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltamisesta voisi aiheutua vaikeuksia.

49. Vakiokantajärjestelmän valinnainen luonne sinänsä ja direktiivin 2006/112 296 artiklan 2 kohdassa tältä osin säädetty poikkeukset viittaavat samanaikaisesti kuitenkin jäsenvaltioiden laajaan harkintavaltaan sääntelyn täytäntöönpanossa. Kuten komissio huomautuksissaan perustellusti toteaa, ei ole etenkään nähtävissä, että jäsenvaltiot olisivat velvollisia tutkimaan kaikissa tapauksissa kunkin maataloustuottajan kohdalla erikseen, voisiko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen soveltamisesta hänen tapauksessaan aiheutua vaikeuksia ja onko tästä syystä sovellettava vakiokantajärjestelmää. Jäsenvaltiot voivat laatia yleisiä perusteita, joiden täytyminen oikeuttaa vakiokantajärjestelmän käyttämiseen, ja soveltaa sitä koskevaa sääntelyä automaattisesti nämä perusteet täyttäviin maataloustuottajiin.

50. Itävallan lainsäädännössä oikeus soveltaa vakiokantajärjestelmää kytkeytyy kirjanpitovelvollisuudesta vapauttamiseen, joka taas riippuu tilan koosta – liikevaihdon suuruuden ja liikkeen arvon perusteella arvioituna. Tämä vaikuttaa täysin järkevältä perusteelta, koska kirjanpitovelvollisuus on juuri yksi niistä hallinnollisista vaikeuksista, joita arvonlisäveron kantamisesta tavallisen arvonlisäverojärjestelmän tai yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan aiheutuu.

51. Täysin järkevältä vaikuttaa myös vakiokantajärjestelmän soveltamisen epääminen tapauksissa, joissa useita maataloustuottajia käsitellään yhdessä yhtenä verovelvollisena ja joissa heitä ei siten ole enää vapautettu kirjanpitovelvollisuudesta, koska heidän liikkeensä, kokonaisuutena tarkasteltuna, ylittää tietyn koon.

52. Näin ollen ehdotan, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan kyseisessä artiklassa mainitun vakiokantajärjestelmän soveltaminen evätään ainoastaan silloin, jos maataloustuottaja ei enää täytä sääntelyn soveltamiselle asetettuja, liikkeen kokoon liittyviä perusteita esimerkiksi siksi, että useita taloudellisesti toisiinsa sidoksissa olevia maataloustuottajia pidetään yhdessä yhtenä verovelvollisena.

Viides ennakkoratkaisukysymys

53. Viidennellä ennakkoratkaisukysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa selvittää, voidaanko maataloustuottajat, joihin sovellettiin aiemmin yhteistä maataloustuottajien vakiokantajärjestelmää, jättää tämän järjestelmän soveltamisen ulkopuolelle ja, jos tämä on mahdollista, voidaanko näin tehdä myös taannehtivasti vai ainoastaan nykyhetkestä alkaen.

54. Koska käsiteltävässä asiassa tutkitaan vakiokantajärjestelmän soveltamisen epäämistä sen vuoksi, että useat maataloustuottajat luokiteltiin arvonlisäveroryhmän jäseniksi, viidenteen kysymykseen annettavan vastauksen on vastattava kolmanteen kysymykseen annettavaa vastausta.

55. Näin ollen en ensinnäkään näe estettä sille, että vakiokantajärjestelmän soveltaminen evätään sellaisten maataloustuottajien tapauksessa, joihin sitä on aiemmin sovellettu. Vastaava kielto veisi jäsenvaltioilta mahdollisuuden reagoida muuttuvaan tilanteeseen. Se olisi lisäksi ristiriidassa vakiokantajärjestelmän poikkeusluonteen ja sen edellytyksen kanssa, jonka mukaan sitä on sovellettava ainoastaan sikäli kuin se on tarpeen.

56. Katson toiseksi, että jos vakiokantajärjestelmän soveltamisessa todetaan oikeuksien väärinkäyttöä, jos esimerkiksi tila on jaettu keinotekoisesti osiin pelkästään vakiokantajärjestelmän käytön edellytysten täyttämiseksi, sen soveltaminen voidaan evätä taannehtivasti. Muissa tapauksissa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet sitä vastoin ovat mielestäni esteenä vakiokantajärjestelmän soveltamisen epäämiselle taannehtivasti. Jos veroviranomaiset toteavat, ettei maataloustuottajan muuttunut tilanne oikeuta enää vakiokantajärjestelmän käyttöön, ne voivat evätä järjestelmän soveltamisen, mutta ainoastaan nykyhetkestä alkaen.

57. Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan unionin tuomioistuimelle, että se vastaa viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen, että direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne estä epäämistä niissä mainitun vakiokantajärjestelmän soveltamista maataloustuottajaan, johon sitä on aiemmin sovellettu. Epääminen voidaan tehdä taannehtivasti, jos vakiokantajärjestelmän soveltamiseen liittyi oikeuksien väärinkäyttöä.

Ratkaisuehdotus

58. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzgerichtin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei sen perusteella voida evätä verovelvollisen asemaa henkilöltä, joka on organisatorisesti, taloudellisesti tai rahoituksellisesti sidoksissa toiseen henkilöön, jos tämä sidos ei perustu kyseisen direktiivin 10 artiklassa mainitun kaltaiseen oikeussuhteeseen. Saman direktiivin 11 artiklaa on tulkittava siten, että sen soveltaminen edellyttää kansallisessa oikeusjärjestyksessä olevaa nimenomaista oikeusperustaa, jonka käyttöönottoa edelsi neuvoa-antavan arvonlisäverokomitean kuuleminen. Kansallisten tuomioistuinten asia on todeta, onko kansallisessa lainsäädännössä tällainen oikeusperusta ja voidaanko sitä soveltaa konkreettisessa tapauksessa.

2) Sen toteaminen, mitä talouden toimijoita voidaan konkreettisessa tilanteessa pitää yhdessä yhtenä verovelvollisena, kuuluu täysimääräisesti jäsenvaltioiden veroviranomaisten ja tuomioistuinten toimivaltaan.

3) Direktiivin 2006/112 11 artiklaa on tulkittava siten, että sitä soveltaessaan veroviranomaiset voivat pitää yhdessä yhtenä verovelvollisena henkilöitä, jotka ovat aiemmin harjoittaneet verovelvollista toimintaa itsenäisinä verovelvollisina. Nämä henkilöt voidaan luokitella taannehtivasti yhdeksi verovelvolliseksi, jos he ovat käyttäneet väärin oikeuksia, jotka johtuvat heidän asemastaan itsenäisinä verovelvollisina.

4) Direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan kyseisessä artiklassa mainitun vakiokantajärjestelmän

soveltaminen evätään ainoastaan silloin, jos maataloustuottaja ei enää täytä järjestelmän soveltamiselle asetettuja, liikkeen kokoon liittyviä perusteita esimerkiksi siksi, että useita taloudellisesti toisiinsa sidoksissa olevia maataloustuottajia pidetään yhdessä yhtenä verovelvollisena.

5) Direktiivin 2006/112 296 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne estä epäämästä niissä mainitun vakiokantajärjestelmän soveltamista maataloustuottajaan, johon niitä on aiemmin sovellettu. Epääminen voidaan tehdä taannehtivasti, jos vakiokantajärjestelmän soveltamiseen liittyi oikeuksien väärinkäyttöä.

1 – Alkuperäinen kieli: puola.

2 – EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi.

3 – EUVL 2006, L 347, s. 1.

4 – Ks. erityisesti tuomio 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, 18 kohta) ja tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 – Ks. erityisesti tuomio 9.4.2013, komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Tuomio 9.4.2013, komissio v. Irlanti (C-85/11, EU:C:2013:217, 48 kohta).

7 – Ks. erityisesti tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 40 kohta).

8 – Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 50 ja 51 kohta).

9 – Ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisesta alakohdasta tuomio 22.5.2008, Amplis Scientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, 23 kohta).

10 – Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496).

11 – Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, tuomiolauselman 2 kohta).

12 – Tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, tuomiolauselman 3 kohta).

13 – Ks. tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta). Ks. vastaavasti myös tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 72 kohta).

14 – Tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 47 ja 48 kohta).

15 – Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 94 ja 95 kohta).

16 – Ks. vastaavasti tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 ja 75 kohta) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 36 kohta).

17 – Tuomio 15.7.2004, Harbs (C-321/02, EU:C:2004:447, 27 kohta) ja tuomio 8.3.2012, komissio v. Portugali (C-524/10, EU:C:2012:129, 49 kohta).