

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

14 päivänä tammikuuta 2021(1)

Asia C-4/20

”Alti” OOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Ennakkoratkaisupyyntö – Varhoven administrativen sad [ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria])

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 205 ja 273 artikla – Sellaisen kolmannen osapuolen yhteisvastuu, joka ei ole veronmaksuvelvollinen – Vastuun laajuus – Vastuuvelan laajentaminen veronmaksuvelvollisen viivästyskorkoihin – Laajennettu vastuu arvonlisäveropetosten tehokasta ehkäisemistä varten – Arvonlisäveropetoksen olemassaolo, kun ilmoitettua arvonlisäverovelkaa ei ole maksettu

I Johdanto

1. Unionin tuomioistuinta pyydetään jälleen tulkitsemaan arvonlisäverodirektiiviä – tässä tapauksessa sen 205 ja 273 artiklaa – suhteellisuusperiaatteen kannalta tilanteessa, jossa on otettava huomioon yhtäältä jäsenvaltioiden tehokas arvonlisäveronkanto ja toisaalta asianomaisten perusoikeudet.

2. Tällä kertaa on selvennettävä, sallitaanko arvonlisäverodirektiivissä jäsenvaltion määrätä kaikilta osin jäsenvaltion sisäisen luovutuksen vastaanottajan ”veronmaksuvelvolliseksi” (tarkemmin sanottuna vastuuvolliseksi, joka vastaa omalla omaisuudellaan toisen verovelasta) tavaroiden luovuttajan lisäksi ja asettaa sen vastuuseen paitsi toisen arvonlisäverovelasta myös muista toisen viivästyskoroista. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat tietyissä tapauksissa määrätä muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisessa, mutta siinä ei täsmennetä tämän vastuun laajuutta.

3. Toisaalta on kiinnitettävä huomiota jäsenvaltioiden menettelylliseen autonomiaan, joka mahdollisesti sallii sen, että arvonlisäverodirektiivin 205 artiklasta riippumatta vastuu voidaan ulottaa koskemaan myös toisen viivästyskorkoja eräänlaisena seuraamuskeinona. Bulgaria katsoo, että petosten tehokasta torjuntaa koskeva tavoite edellyttää vastuuta toisen

viivästyskoroista. Käsiteltävässä asiassa kyse on nimittäin siitä, että tavaroiden vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että vaikka tavarantoimittaja, jolle se oli suorittanut maksun, oli asianmukaisesti ilmoittanut arvonlisäverovelkansa, se ei ollut maksanut sitä määräajassa.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

5. Kyseisen direktiivin johdanto-osan 44 perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden olisi voitava antaa säännöksiä, joiden mukaan muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on yhteisvastuullisesti vastuussa veron maksamisesta.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 193 artiklassa säädetään henkilöstä, joka on velvollinen maksamaan arvonlisäveron, 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.”

7. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan sisältyy mahdollisuus määrätä veronmaksuvelvollisen lisäksi muu henkilö yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa:

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 207 artiklan toisessa kohdassa säädetään lisäksi seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on lisäksi toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta henkilöt, jotka 205 artiklan mukaisesti katsotaan yhteisvastuullisiksi arvonlisäveron maksamisessa, täyttävät kyseiset maksuvelvollisuudet.”

9. Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään muun muassa jäsenvaltioiden mahdollisuuksista torjua veropetoksia:

”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 muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

B Bulgarian oikeus

10. Bulgarian arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, jäljempänä ZDDS) 177 §:ssä säädetään kolmannen vastuusta tilanteissa, joihin liittyy arvonlisäveropetos. Sen mukaan yritys, joka on vastaanottanut verollisen suorituksen ja joka on tehnyt sen perusteella vähennyksen, on vastuussa arvonlisäverosta, jota sen tavarantoimittaja ei ole maksanut, jos se tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, ettei tavarantoimittaja maksa vähennystä vastaavaa veroa.

11. Verotus- ja sosiaaliturvamenettelyistä annetun lain (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, jäljempänä DOPK) 14 §:n 3 kohdan ja 16 §:n 3 momentin mukaan vero-oikeudessa

kolmannen vastuovelka kattaa muun muassa korot ja perintäkulut.

12. Velvoitteista ja sopimuksista annetun lain (Zakon za zadalzhniata i dogovorite, jäljempänä ZZD) 121, 122 ja 126 §:ssä säädetään ainoastaan yhteisvastuullisuuden suhteellisesta vaikutuksesta. Sen perusteella velkoja voi vaatia valitsemaltaan yhteisvastuulliselta velalliselta koko velan maksamista. Jos velvoitteiden noudattamatta jättäminen johtuu vain yhdestä velallisesta, velkoja voi vaatia sitä korvaamaan vahingon kaikilta osin. Muut velalliset ovat yhteisvastuussa ainoastaan alun perin maksettavaksi kuuluneesta määrästä. Sillä, että yhteisvelallinen viivästyy maksun suorittamisessa, ei ole vaikutusta muihin velallisiin.

III Pääasian oikeudenkäynti

13. "Alti" OOD (jäljempänä kantaja) on bulgarialainen rajavastuuyhtiö.

14. Kantaja hankki 10.4.2014 bulgarialaisen yhden henkilön rajavastuuyhtiöltä "Fotomag" EOOD:ltä (jäljempänä tavarantoimittaja) leikkuupuimurin ja traktorin ja toukokuussa vielä yhden maatalouslaitteen. Tavarantoimittaja esitti kantajalle luovutuksista laskut, joissa oli eritelty arvonlisävero. Kantaja siirsi summat tavarantoimittajan pankkitilille ja käytti oikeuttaan vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

15. Tavarantoimittaja puolestaan hankki mainitun maatalouslaitteen 10.4.2014 päivätyn laskun mukaan Isoon-Britanniaan sijoittautuneelta yritykseltä, joten tavarantoimittaja toteutti hankinnat yhteisöhankeintana Bulgariassa. Tavarantoimittajan yrityksessä suoritettujen verotarkastusten yhteydessä kesäkuussa 2016 todettiin kuitenkin, että hankintaan liittyvä arvonlisäverovelka oli ilmoitettu mutta se oli jätetty valtaosin maksamatta. Tehdyn veronokaisupäätöksen (jäljempänä veronokaisupäätös) nojalla sitä vaadittiin maksamaan jäljellä oleva verovelka viivästyskorkoineen vuoden 2014 huhtikuusta alkaen.

16. Myös kantajan osalta tehtiin verotarkastus. Koska kantaja on yhteisvastuullinen, se määrättiin 23.2.2018 veronokaisupäätöksen nojalla vastuuseen velasta (jäljempänä vastuupäätös). ZDDS:n 177 §:n mukaan se on vastuussa arvonlisäverosta, jonka tavarantoimittaja on ilmoittanut laskuissa mutta jota ei ole maksettu. Kyseinen vastuupäätös kattoi tavarantoimittajan verovelan lisäksi viivästyskorot, jotka olivat kertyneet tavarantoimittajalle huhtikuusta 2014 lähtien.

17. Kantaja teki vastuupäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka ei kuitenkaan menestynyt, ja nosti sen jälkeen kanteen Administrativen sad Plovdivissa (Plovdivin hallintotuomioistuin, Bulgaria).

18. Hallintotuomioistuin hylkäsi sen käsiteltäväksi saatetun kanteen. Se totesi, että myös viivästyskorot on maksettava yhteisvastuun perusteella. Tämä johtuu siitä, että DOPK:n 16 §:n 3 momentin soveltaminen ei ole poissuljettua, ja kyseisessä säännöksessä vahvistetaan nimenomaisesti, että verovelvollisen veloista vastaava taho on vastuussa veroista ja lakisääteisistä sosiaaliturvamaksuista sekä niistä kertyneistä koroista ja niiden perimiseen liittyvistä kuluista. ZDDS:n 177 §:n 1 momentissa säädetty yhteisvastuu ei rajoitu "maksettavaksi kuuluvan ja maksamatta jätetyn veron" määrään. Tavarantoimittajan maksuviivästys merkitsee myös kantajan maksuviivästystä.

19. Kantaja teki Administrativen sad Plovdivin tuomiosta kassaatiovalituksen Varhoven administrativen sadiin (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria). Menettelyn osapuolet ovat selvästi edelleen erimielisiä siitä, täytyykö ZDDS:n 177 §:n subjektiivinen soveltamisedellytys ylipäättään, eli onko kantaja tiennyt tai olisiko sen pitänyt tietää, ettei tavarantoimittaja aio maksaa arvonlisäveroa.

20. Tästä riippumatta kantaja väittää myös, ettei se voi olla vastuussa viivästyskoroista tavarantoimittajan arvonlisäverovelan erääntymispäivän ja vastuupäätöksen antamispäivän väliseltä ajanjaksolta. Koska se ei ole velvollinen maksamaan luovutuksesta johtuvaa alkuperäistä arvonlisäveroa, se ei ole laiminlyönyt velvollisuuttaan maksaa kyseinen arvonlisävero ZDDS:ssä säädetyssä määräajassa. Kantajan mukaan ZDDS:n 177 §:ssä säädetty verollisen luovutuksen vastaanottajan vastuu ei kata viivästyskorkoja, jotka ovat kertyneet tavarantoimittajalle luovutushetkestä lähtien.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

21. Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) esitti 16.12.2019 antamallaan päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että verollisen luovutuksen vastaanottajana olevan rekisteröidyn henkilön yhteisvastuu hänen tavarantoimittajansa maksamatta jättämästä arvonlisäverosta kattaa tavarantoimittajan päävelan (arvonlisäverovelka) lisäksi myös lisävelvoitteen korvata viivästymisestä aiheutunut vahinko päävelalle kertyneen lakisääteisen koron suuruisena alkaen velallisen maksun viivästymisestä yhteisvastuulliseksi toteamista koskevan veronoikaisupäätöksen antamispäivään asti tai siihen asti, kunnes velvoite täytetään?

2) Onko arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä verotus- ja sosiaaliturvamenettelyistä annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 16 §:n 3 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan kolmannen vastuu verovelvollisen maksamattomista veroista kattaa verot ja korot?”

22. Bulgarian verohallinto, Bulgarian tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä.

V Oikeudellinen arviointi

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kahdella kysymyksellään, kattaako arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetty kolmannen (jota kutsutaan jäljempänä vastuuvolliseksi) vastuu vain veronmaksuvelvollisen verot vai myös tämän viivästyskorot. Jos vastuu ei kata viimeksi mainittuja, se tiedusteleo, onko arvonlisäverodirektiivin 205 artikla esteenä Bulgarian verotusmenettelyä koskevalle säännölle, jonka mukaan vero-oikeudessa kolmannen vastuu koskee myös veronmaksuvelvollisen viivästyskorkoja. Kuten Bulgaria ja komissio ovat esittäneet näkemyksensä, näitä kahta kysymystä voidaan tarkastella yhdessä.

24. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo erityisesti, miten laajalle tämä vastuu ulottuu, käsittelen ensin arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetyn mahdollisuuden laajuutta. Näin ollen on ratkaistava, koskeeko arvonlisäverodirektiivin 205 artikla arvonlisäveron lisäksi täydentäviä suorituksia, kuten veronmaksuvelvollisen maksamattomia viivästyskorkoja, ja jos tähän vastataan kieltävästi, onko se tällöin esteenä Bulgarian lainsäädännölle (ks. tältä osin A kohta).

25. Bulgarian tasavallan määräämää vastuuta viivästyskoroista sovelletaan tilanteissa, joissa veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut veroa ja joissa vastuuvollinen tiesi tai sen olisi pitänyt tietää siitä. Siksi vastuun laajuutta määritettäessä on otettava huomioon myös arvonlisäverodirektiivin 273 artikla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista velvollisuuksista veropetosten estämiseksi. Vastuuta viivästyskoroista voidaan mahdollisesti perustella arvonlisäverodirektiivin 205 artiklalla, luettuna yhdessä 273 artiklan kanssa (tästä B

kohta).

A Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetyn yhteisvastuullisen maksuvelvollisuuden (vastuuvelan) laajuus

1. Yleistä

26. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.

27. Unionin tuomioistuimella on tähän mennessä ollut vain muutamassa asiassa⁽³⁾ tilaisuus lausua siitä, missä määrin arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetty veronmaksuvelvollisuus voidaan mahdollisesti ulottaa koskemaan kolmatta osapuolta.

28. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa verovelkaa ei siirretä toiselle henkilölle, kuten esimerkiksi kyseisen direktiivin 196 artiklassa. Siinä säädetään, että veron on velvollinen maksamaan verovelvollisen lisäksi myös toinen henkilö. Tämä maksuvelvollisuus perustuu tällöin yhteisvastuuseen mutta liittyy kuitenkin johdannaisesti veroon, jonka toinen henkilö on velvollinen maksamaan. Se vastaa näin ollen kolmannen vastuuta toisen henkilön velasta. Tämän velan käsitteen rajaamiseksi alkuperäisen verovelan käsitteestä jäljempänä puhutaan vastuuvelasta tai vastuuvelvollisuudesta.

29. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa sallitaan tällainen vastuuvelka vain tietyissä tapauksissa, muun muassa 193 artiklassa tarkoitetussa tapauksessa. Arvonlisäverodirektiivin 193 artikla koskee suorittajan verovelvollisuutta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa täysin jäsenvaltion sisäisessä luovutuksessa. Siksi myös tämä arvonlisävero-oikeuden ”normaalitapaus” kuuluu arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan soveltamisalaan. Kuten unionin tuomioistuin on jo katsonut, kyseisen säännöksen selvästä ja yksiselitteisestä sanamuodosta käy ilmi, että kyseistä säännöstä sovelletaan kaikissa tässä säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa – myös siinä normaalitapauksessa, että luovutus suoritetaan maan alueella.⁽⁴⁾

30. Käyttäessään unionin direktiiveillä saamaansa toimivaltaa jäsenvaltioiden on kuitenkin noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate.⁽⁵⁾ Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta oikeuskäytännössä on jo todettu, että sen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista.⁽⁶⁾ Vaikka siis on hyväksyttävää, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.⁽⁷⁾

2. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa tarkoitetun vastuuvelan laajuus

31. Tässä yhteydessä on selvennettävä arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaisen mahdollisen vastuunvelan konkreettista laajuutta. Jo arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan sanamuoto viittaa siihen, että kolmannen vastuu on rajattu veroihin.(8) Myös arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 44 perustelukappaleessa viitataan vastuuseen ”veron maksamisesta”. Jäsenvaltioille annetaan nimittäin mahdollisuus vain siihen, että ne voivat määrätä kolmannen tahon ”yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa”. Siitä ei sen sijaan ilmene, että kolmas taho olisi yhteisvastuullisesti vastuussa myös täydentävistä suorituksista, jotka voivat vielä tulla maksettaviksi (kuten korot, viivästysmaksut, uhkasakot jne.).

32. Myös arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa viitataan arvonlisäveron maksamiseen ”yhteisvastuullisesti”. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut – joskin toisessa asiayhteydessä –, yhteisvastuun luonteesta seuraa, että kukin velallinen on vastuussa velan koko määrästä ja että velkojalla on lähtökohtaisesti vapaus vaatia mainitun *velan* maksua yhdeltä tai useammalta valitsemaltaan velalliselta.(9) Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa tarkoitettu velka on kuitenkin verovelka.

33. Myös systematiikka tukee sitä näkemystä, että vastuu on vain verovelan suuruinen. Arvonlisäverodirektiivin 205 artikla on sisällytetty systemaattisesti 1 lukuun ”Maksuvelvollisuus” ja sen 1 jaksoon ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”. Nämä kohdat koskevat näin ollen ainoastaan verovelkaa verovelkojalle eivätkä täydentäviä suorituksia ja seuraamuksia, jotka on mahdollisesti vielä maksettava verovelkojalle muista syistä.

34. Myös tämän säännöksen tarkoitus huomioon ottaen se koskee mielestäni ainoastaan varsinaista verovelkaa. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa jäsenvaltioille annetulla mahdollisuudella määrätä kolmas taho yhteisvastuulliseksi veron maksamisessa pyritään turvaamaan verotulot, kuten Bulgaria perustellusti korostaa. Verovelkojalle on kuitenkin maksettava verotuloina nimenomaan verovelka, joka johtuu liiketoimesta. Täydentävät suoritukset eivät sitä vastoin ole verotuloja.

35. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut valmisteveroja koskevasta erityisestä ”vastuusäännöksestä”, että varastonpitäjän vakuus, josta säädetään unionin oikeudessa tavaroiden yhteisön sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyvien riskien kattamiseksi, ei kata kolmannelle osapuolelle määrättäviä seuraamuksia.(10)

36. Näin on varsinkin nyt tarkasteltavassa asiassa. Viivästyskorot, jotka kolmas osapuoli on velvollinen maksamaan, eivät ole verotuloja vaan viime kädessä vain vero-oikeudellinen yksilöllinen painostuskeino (tai seuraamus), jolla pyritään siihen, että velvoitteensa laiminlyönyt veronmaksuvelvollinen suorittaa maksun oikea-aikaisesti. Ne eivät ole valtion verotuloja. Tällaisilla koroilla pikemminkin peritään takaisin se etu, jonka veromaksuvelvollinen saa maksun viivästymisestä verrattuna veron oikea-aikaisesti maksaneeseen verovelvolliseen. Vastaavasti tällaisia viivästyskorkoja koskevalla yhteisvastuulla ei olisi merkitystä verotulojen turvaamisen kannalta, koska sillä ei voitaisi saavuttaa painostukseen eikä takaisin perimiseen liittyvää vaikutusta. Jos sitä vastoin vastuuvollinen maksaa myöhässä vastuuvellansa, häneen voidaan soveltaa samaa painostuskeinoa eli hänelle voidaan määrätä viivästyskorkoja.

37. Oikeuskäytännössä on jo todettu, että arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa sallitaan arvonlisäveron maksamista koskevan yhteisvastuun käyttöön ottaminen. Sitä vastoin muita velvoitteita – kuten vakuuden asettamista – jotka ovat eräänlaisia lisävelvoitteita, voidaan perustella ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 207 artiklalla.(11) Jos (lisä)toimenpiteet sallitaan vasta direktiivin 207 artiklan toisessa kohdassa, Bulgarian näkemys, jonka mukaan direktiivin 205 artikla kattaa (myös) nämä lisätoimenpiteet, ei vakuuta.

38. Arvonlisäverodirektiivin 207 artiklan toisessa kohdassa säädetty mahdollisuus määrätä viivästyskorkoa vastuuelan maksun myöhästymisestä sulkee pikemminkin pois vastuun vieraista (eli veronmaksuvelvollisen) viivästyskoroista. Muussa tapauksessa viivästyskoroista olisi maksettava viivästyskorkoa, mikä olisi vastoin sitä näkemystä, että viivästyskoroja voidaan käyttää (yksilöllisenä) painostuskeinona ja keinona kassatilanteeseen liittyvän edun takaisinperimiseen. Se olisi myös vaikea sovittaa yhteen suhteellisuusperiaatteen kanssa.

39. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö tukee tätä tulkintaa. Vaikka siis on hyväksyttävää, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen.⁽¹²⁾ Veronsaajan suojaaminen siltä, että veronmaksuvelvollinen jättää arvonlisäveron maksamatta, on jo täysin varmistettu tätä arvonlisäveroa koskevalla kolmannen osapuolen vastuulla. Kolmannelle näiden oikeuksien yhteydessä määrätty vastuu seuraamuksista ylittää näin ollen sen, mikä on tarpeen veronsaajan oikeuksien suojelemiseksi.

40. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa sallitaan näin ollen ainoastaan se, että jäsenvaltiot voivat määrätä kolmannen osapuolen vastuuseen verovelvollisen verovelasta, ei kuitenkaan velvoitteensa laiminlyöneen veronmaksuvelvollisen viivästyskoroista. Arvonlisäverodirektiivin 207 artiklan toisen kohdan nojalla velvoitteensa laiminlyöneelle vastuuvolliselle voidaan sen sijaan määrätä oma viivästyskorko. Näin ei ole kuitenkaan nyt käsiteltävässä asiassa.

3. *Onko arvonlisäverodirektiivin 205 artikla esteenä sille, että vastuuelka ulotetaan koskemaan toisen viivästyskorkoja?*

41. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa rajoitetaankin jäsenvaltioiden mahdollisuuksia määrätä muu henkilö vastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa koskemaan vain arvonlisäveroa, tästä ei välttämättä seuraa, että se on esteenä jäsenvaltioiden kansallisessa verotusmenettelylainsäädännössään vahvistamille laajemmille toimenpiteille.

42. Arvonlisäverodirektiivistä ei nimittäin käy ilmi, milloin ja miten toisen verovelkaa koskeva vastuuelka syntyy, toisin kuin verovelka. Toisen verovelkaa koskevan vastuuelan syntyminen määräytyy näin ollen kansallisten menettelysääntöjen mukaisesti. Tämä koskee myös vastaavia painostuskeinoja (kuten viivästyskorkoja) viivästynyttä maksua koskevien seuraamusten määräämiseen asti. Arvonlisäverodirektiivin 207 artiklan toisessa kohdassa säädetään nimenomaisesti 205 artiklassa tarkoitettujen veron maksamisesta vastuussa olevien osalta, että jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta he täyttävät maksuvelvollisuutensa.

43. Kuten unionin tuomioistuin on korostanut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, silloin kun unionin lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu niiden seuraamusten osalta, joita sovelletaan unionin lainsäädännössä vahvistetussa järjestelmässä säädettyjen edellytysten noudattamatta jättämisen vuoksi, jäsenvaltiot ovat toimivaltaisia valitsemaan niistä asianmukaisilta vaikuttavat seuraamukset.⁽¹³⁾

44. Kolmannen osapuolen vastuuvollisuuden laajentaminen, josta säädetään arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa, ei kuitenkaan kuulu jäsenvaltioiden mainitun menettelyllisen itsemääräämisoikeuden alaan seuraamusten osalta. Siinä kyse ei nimittäin ole vastuuvollisuuden virheellistä menettelyä koskevasta seuraamuksesta. Se koskee pikemminkin suoraan toisen henkilön virheelliseen menettelyyn liittyvän vastuuelan laajuutta. Unionin oikeuteen perustuvan vastuuelan laajuutta säännellään kuitenkin unionin oikeuden yhteydessä arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa, jossa se rajoitetaan koskemaan verovelkaa.

45. Tätä päätelmää ei horjuta myöskään unionin tuomioistuimen tuomio,(14) joka koskee varautumista valmisteveron alaisten tavaroiden yhteisön sisäiseen liikkumiseen liittyviin riskeihin unionin oikeudessa säädetyllä valmisteverovaraston pitäjän antamalla vakuudella. Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä tuomiossa, että jäsenvaltiot voivat laajentaa riskien kattamista vakuudella niin, että se ulottuu unionin oikeudessa säädettyä pidemmälle eli kattaa myös toisille henkilöille määrättyt seuraamukset. Tämä ratkaisu perustuu kuitenkin valmisteveron erityispiirteisiin.

46. Unionin tuomioistuin painotti kyseisessä tuomiossa nimenomaisesti sitä, että savukemarkkinat ovat erityisen otollisia laittoman kaupan kehittymiselle.(15) Kyseisessä asiassa tulkinnan kohteena olleet säännökset (direktiivin 92/12/EY 13 artikla ja sitä seuraavat artiklat) on myös laadittu selkeästi kattamaan laajemmin tuotteiden liikkumiseen liittyvät erityiset riskit ja niiden yhteydessä tapahtuvat sääntöjenvastaisuudet tai rikkomukset kuin arvonlisäverodirektiivin 205 artikla.(16) Lisäksi varastonpitäjällä on sen varastossa olevien tavaroiden osalta erityinen valmisteverolainsäädännössä vahvistettu velvollisuus, jollaista ei ole arvonlisäverolainsäädännössä luovutuksen vastaanottajan tapauksessa.

47. Koska unionin oikeudessa rajoitetaan arvonlisäverolainsäädäntöön perustuvaa vastuuvelkaa (ks. tältä osin edellä 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat) koskemaan verovelkaa, arvonlisäverodirektiivin 205 artikla on esteenä sille, että kansallisessa prosessioikeudessa laajennetaan tätä vastuuvelvollisuutta (tässä asiassa tavarantoimittajan maksamattomiin viivästyskorkoihin). Bulgaria voi kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 207 artiklan toisen kohdan nojalla määrätä vastuuvelvolliselle viivästyskorjoja sen maksun myöhästymisestä.

B Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, mukainen laajennettu vastuu veropetosten estämiseksi

48. Nyt käsiteltävässä asiassa kantaja katsottiin kuitenkin vastuuvelvolliseksi veropetosten tehokasta torjuntaa varten. Siksi kyseeseen saattaisi tulla laajennettu vastuu, joka kattaa myös veronmaksuvelvollisen viivästyskorot.

1. Milloin kolmannen vastuu voi ylipäättään olla mahdollinen?

49. Nyt tarkasteltavassa arvonlisäverodirektiivin 193 artiklaan liittyvässä tilanteessa on otettava huomioon, että se, että ainoastaan luovutuksen suorittava elinkeinonharjoittaja joutuu maksamaan verovelan, vastaa ajatusta siitä, että arvonlisävero on välillinen vero. Se, että vastaanottaja määrätään lähtökohtaisesti vastuuseen tavarantoimittajan verovelasta, olisi ristiriidassa arvonlisäveron luonteen kanssa. Kuten unionin tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään, luovuttajana tai suorittajana olevat elinkeinonharjoittajat (tässä tavarantoimittaja) toimivat ”veron kerääjinä valtion lukuun ja veronsaajan etujen mukaisesti”.(17)

50. Jos luovutuksen vastaanottaja – kuten tässä kantaja – on jo suorittanut järjestelmän mukaisesti luovutuksen maksamisen yhteydessä siihen liittyvän arvonlisäveron, koska vero (ks. arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 kohta) sisältyi hintaan, silloin luovutuksen vastaanottajan muunlainen täydentävä vastuu tästä verosta edellyttää suhteellisuusperiaate huomioon ottaen erityisiä perusteita.

51. Näin ollen on oltava *erityiset* syyt sille, miksi luovutuksen vastaanottajan on siitä huolimatta, että vero on maksettu osana hintaa, vastattava tästä kolmannen henkilön verosta. Kun otetaan huomioon luovutuksen vastaanottajan perusoikeudet (perusoikeuskirjan 16 artiklaa olisi joka tapauksessa sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa), arvonlisäverodirektiivin 205 artikla, luettuna

yhdessä arvonlisäverodirektiivin 193 artiklan kanssa, ei lähtökohtaisesti salli sitä, että luovutuksen vastaanottajalle määrätään yleinen tai ehdoton vastuu arvonlisäverosta, jos se on maksanut arvonlisäveron veronmaksuvelvolliselle (luovuttajalle) järjestelmän mukaisesti.

52. Unionin tuomioistuin on jo perustellusti katsonut, että kansalliset toimenpiteet, jotka tosiasiaassa johtavat ankaran yhteisvastuun järjestelmään, menevät pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on tarpeen.(18) Arvonlisäveron maksamisvelvollisuuden siirtämistä muulle henkilölle kuin veronmaksuvelvolliselle, siten, ettei henkilöä vapauteta maksuvelvollisuudesta, vaikka hän osoittaisi, ettei hänellä ole mitään tekemistä veronmaksuvelvollisen menettelyn kanssa, on näin ollen pidettävä suhteellisuusperiaatteen vastaisena.(19) Olisi selvästi suhteetonta pitää kyseistä henkilöä ehdottomasti vastuullisena verotulojen menetyksestä, joka aiheutuu kolmannen verovelvollisen menettelystä, johon henkilöllä ei ole mitään vaikutusvaltaa.(20)

53. Bulgarian ZDDS:n 177 §:ään sisältyvällä säännöksellä on joitain tällaisen ankaran vastuun piirteitä. Sen mukaan vastuu syntyy jo silloin, jos luovutuksen tai suorituksen vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, ettei tavarahan luovuttaja tai palvelun suorittaja maksa veroa. Jos – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – luovutuksen vastaanottaja maksaa luovuttajalle arvonlisäveron osana hintaa ja luovuttaja ilmoittaa verovelhan asianmukaisesti, vastuu riippuisi pelkästään luovuttajan toiminnasta eli siitä, maksetaanko ilmoitettu vero ja minkä suuruisena se maksetaan. Luovutuksen vastaanottajalla ei kuitenkaan yleensä ole tähän minkäänlaista vaikutusvaltaa.

54. Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön(21) mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuisi veropetokseen. Näin ollen se, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja on noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa petokseen on suljettu pois, ovat tärkeitä seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonlisävero yhteisvastuullisesti.(22)

55. Tämä oikeuskäytäntö on tältä osin yhteneväinen arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan arvioinnin kanssa. Siinä sallitaan jäsenvaltioiden säätää muista velvollisuuksista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi. Siksi luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla saattaisi olla laajennettu vastuu toisen henkilön viivästyskoroista mahdollisten veropetosten estämiseksi arvonlisäveron 205 artiklan mukaisesti, luettuna yhdessä 273 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa.

2. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan ja 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukainen laajennettu vastuu veropetosten estämiseksi

56. Kuten edellä (54 kohdassa) on jo todettu, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ei ole unionin oikeuden vastaista edellyttää, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen (eli vastuuvvelvollinen) toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen suorittamansa liiketoimi ei johda siihen, että hän osallistuisi veropetokseen.(23)

57. Näiden kolmannen osapuolen vastuuta koskevien lausumien ja yrityksen arvonlisäveron vähennysoikeutta arvonlisäveropetoksen yhteydessä koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön välillä on kuitenkin tiettyjä jännitteitä. Tämän oikeuskäytännön mukaan verovelvollista, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää(24) osallistuvansa liiketoimeen, joka oli osa arvonlisäveropetosta, on pidettävä arvonlisäverodirektiivin kannalta osallisena tähän

petokseen.(25) Tämä *velvoittaa* jäsenvaltiot epäämään verovelvolliselta arvonlisäveron vähennysoikeuden (jos se on, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, luovutuksen vastaanottaja).(26)

58. Jos mainitun oikeuskäytännön mukaisesti kantajalta olisi evätty arvonlisäveron vähennysoikeus tai jos se vielä evätään, veronsaajalle ei kuitenkaan aiheutuisi minkäänlaista vahinkoa, johon pitäisi varautua arvonlisäverodirektiivin 205 artiklan mukaisella vastuulla. Samanaikainen vastuu toisen verosta vähennyksen suuruisena ja saman vähennyksen epääminen yhden ja saman petoksen vuoksi ei vaikuta olevan suhteellisuusperiaatteen mukaista, varsinkin kun jäsenvaltioiden kansallisessa oikeudessa (ei arvonlisäverodirektiivissä) säädetään yleensä vielä rikosoikeudellisesta seuraamuksesta.

59. Siksi vaikuttaa pikemminkin kyseenalaiselta, onko jäsenvaltioilla oikeus valita, evätäänkö luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalta vähennysoikeus vai olisiko se määrättävä verosta yhteisvastuulliseksi, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin sanamuoto ja yhdenmukaistamisen tavoite. Arvonlisäverodirektiivistä ei käy nimenomaisesti ilmi tällaista valintaoikeutta. On pikemminkin niin, että – oikeasuhteisuuden näkökulmasta – yhteisvastuullisuus olisi mahdollisesti asetettava etusijalle vähennysoikeuden (mahdollisesti toistuvaan) epäämiseen nähden yhtä soveltavana mutta vähemmän rajoittavana keinona turvata verotulot.

60. Unionin tuomioistuimen ei kuitenkaan tarvitse ratkaista tätä jännitettä nyt käsiteltävässä asiassa. Koska käsiteltävässä asiassa ei ole tapahtunut arvonlisäveropetosta, kyseeseen ei tule (unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella) sen enempää vähennysoikeuden epääminen kuin arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan, luettuna yhdessä 273 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, perustuva toisen viivästyskorkoja koskeva vastuukaan.

3. *Asianmukaisesti ilmoitetun veron maksamatta jättäminen veropetoksena*

61. Asiakirja-aineistosta(27) ilmenee, että Bulgarian verohallinnon mukaan kantajan tavarantoimittaja ei ole maksanut oikea-aikaisesti kantajan kanssa toteutetuista liiketoimista ilmoitettua arvonlisäveroa. Myöhässä maksettua tai maksamatta jätettyä arvonlisäveroa ei kuitenkaan voida pitää edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuna arvonlisäveropetoksena tai veronkiertona.

62. Kuten unionin tuomioistuimen suuri jaosto on jo katsonut tuomiossa Scialdone, on erotettava toisistaan pelkkä arvonlisäveron maksamatta jättäminen ja se, ettei veronmaksuvelvollinen ole ilmoittanut arvonlisäveroa.(28) Verovelvollinen ei saa mitään etua sen johdosta, että se ei suorita ilmoittamaansa arvonlisäveroa laissa säädetyissä määräajoissa, koska sen on edelleen maksettava vero. Tästä seuraa, että tulkintaa, jonka unionin tuomioistuin on antanut arvonlisäveropetosten osalta SEUT 325 artiklan 1 kohdasta, ei voida soveltaa niissä tapauksissa, joissa ilmoitettu arvonlisävero on jätetty maksamatta.

63. Sama koskee myös muita petoksiin liittyvää unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, koska – unionin tuomioistuimen mukaan(29) – tällainen ilmoitetun arvonlisäveron maksamatta jättäminen ei ole yhtä vakava teko tai laiminlyönti kuin arvonlisäveropetos. Kun verovelvollinen on täyttänyt asianmukaisesti ilmoitusvelvollisuutensa, verohallinnolla on nimittäin jo käytössään kaikki tarvittavat tiedot syntyneen verosaatavan määrän ja tämän määrän maksamisen mahdollisen laiminlyönnin toteamista varten.

64. Toisin kuin komissio ilmeisesti katsoo, se, että kolmas osapuoli on tietoinen siitä, ettei veronmaksuvelvollinen maksa verovelkaa, ei riitä – kuten suuri jaosto on täsmentänyt viimeistään tuomiossa Scialdone(30) – jotta voitaisiin katsoa, että kyseinen kolmas osapuoli tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että se osallistuu luovutuksen yhteydessä arvonlisäveropetokseen tai arvonlisäveron kiertoon. Tämän kolmannen on pikemminkin tiedettävä tai sen olisi pitänyt tietää, ettei liiketoimia

ilmoiteta asianmukaisesti, millä petkutetaan verohallintoa. *Asianmukaisesti ilmoitetun veron maksamatta jättäminen* ei ole verohallinnon erehdyttämistä (petosmielessä).

65. Asia voisi olla toisin, jos kantaja olisi käyttänyt tavarantoimittajaa kohdennetusti varattomana väilyhtiönä, joka ei itse kykenisi maksamaan ilmoitettua arvonlisäveroa. Tämä ei kuitenkaan ilmene ennakkoratkaisupyyntöstä. Se, että kantaja maksoi tavarantoimittajalle niin, että tavarantoimittaja lähtökohtaisesti olisi pystynyt maksamaan ilmoittamansa arvonlisäverovelan, on pikemminkin ristiriidassa tämän näkemyksen kanssa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin viime kädessä selvitettävä tai todettava tämä seikka.

66. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän tosiseikkojen kuvauksen perusteella käsiteltävässä asiassa ei ole kyse arvonlisäveropetoksesta. Sillä, tiesikö kantaja tai olisiko sen pitänyt tietää, että asianmukaisesti ilmoitettua arvonlisäveroa ei makseta oikea-aikaisesti eikä täysimääräisesti, ei siksi ole merkitystä. Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaan, luettuna yhdessä sen 273 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, perustuva kolmannen viivästyskorkoja koskeva vastuu ei siksi ole mahdollinen.

VI Ratkaisuehdotus

67. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Varhoven administrativen sadin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY 205 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kolmas osapuoli asetetaan vastuuseen viivästyskoroista, jotka veronmaksuvelvollisen on maksettava arvonlisäveron myöhässä maksamisen vuoksi.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1, sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisella ajanjaksolla.

3 Tällaisia ovat vain tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 19 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 25 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jotka koskivat molemmat vielä samansisältöistä aiempaa säännöstä. Lisäksi on mainittava 26.3.2015 annettu tuomio Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), jossa ratkaistiin siinä tarkasteltu vastuukysymys arvonlisäverodirektiivin 205 artiklaa tulkitsematta (ks. tältä osin ratkaisuehdotukseni kyseisessä asiassa C-499/13, EU:C:2014:2351, 58 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

4 Näin kuudennen direktiivin 21 artiklan 3 kohtaan sisältyvän aikaisemman säännöksen osalta 11.5.2006 annetussa tuomiossa Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 26 kohta).

5 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 20 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 18 kohta) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 kohta).

6 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 21 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 19 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 52 kohta).

7 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 22 kohta); tuomio 7.12.2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, 45 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 kohta) ja tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 53 kohta); vastaavasti tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04,

EU:C:2006:309, 30 kohta).

8 Arvonlisäverodirektiivin englanninkielisen version 205 artiklassa käytetään ilmaisua "payment of VAT" ja ranskankielisessä versiossa ilmaisua "acquitter la TVA".

9 Tuomio 22.11.2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, 80 kohta) ja tuomio 18.5.2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, 85 kohta).

10 Tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat); samoin julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, 37 kohta).

11 Tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat), joka koski vielä aikaisempaa säännöstä.

12 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 22 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 20 kohta); vastaavasti tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta).

13 Tuomio 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, 38 kohta); tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 59 kohta); ks. vastaavasti mm. tuomio 6.2.2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, 50 kohta) ja tuomio 7.12.2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, 20 kohta).

14 Tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 Tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, 37 kohta).

16 Tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, 9 kohta).

17 Tuomio 15.10.2020, E. (Arvonlisävero – Arvonlisäveron perusteen alentaminen) (C-335/19, EU:C:2020:829, 31 kohta); tuomio 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, 22 kohta); tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 23 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta) ja tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta).

18 Tuomio 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 48 kohta); tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 32 kohta) sekä julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotus Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2005:745, 27 kohta).

19 Näin nimenomaisesti tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta).

20 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 24 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 23 kohta).

21 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 25 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 24 kohta); tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 kohta) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 33 kohta).

22 Ks. tuomio 21.12. 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 26 kohta); vastaavasti tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 25 kohta) ja tuomio

27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 66 kohta).

23 Tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 25 kohta); tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 24 kohta); tuomio 27.9.2007, Teleos ym. (C-409/04, EU:C:2007:548, 65 kohta) ja tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309, 33 kohta).

24 Muutamissa vanhemmissa ratkaisuissa käytetään vielä ilmaisua ”voinut tietää” – ks. esim. tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 60 kohta). Vaikuttaa siltä, että tästä liian laajasta muotoilusta, joka perustui yksinomaan ennakkoratkaisukysymykseen, on kuitenkin sittemmin perustellusti luovuttu.

25 Tuomio 20.6.2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, 94 kohta); tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 48 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 27 kohta); tuomio 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, 54 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 39 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 56 kohta).

26 Ks. tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 47 kohta); tuomio 18.12.2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta); tuomio 13.3.2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, 40 kohta); tuomio 13.2.2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, 26 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 37 kohta); 21.6.2012, Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 42 kohta) ja tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 59 ja 61 kohta).

27 Ks. ennakkoratkaisupyynnön ranskankielisen version 5 kohta (alkuperäisen version s. 4) ja ennakkoratkaisupyynnön saksankielisen tiivistelmän 3 kohta.

28 Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 39 ja 40 kohta).

29 Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, 41 ja 42 kohta).

30 Tuomio 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).