



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

26 päivänä maaliskuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Suhteellisuusperiaate ja verotuksen neutraalisuuden periaate — Kiinteän omaisuuden luovutuksen verotus pakkohuutokauppamenettelyn yhteydessä — Kansallinen säännöstö, jossa veloitetaan mainitunlaisen myynnin suorittanut ulosottomies laskemaan ja maksamaan arvonlisävero mainitunlaisesta liiketoimesta — Ostohinnan maksaminen toimivaltaiselle tuomioistuimelle ja tarve siihen, että mainittu tuomioistuin siirtää maksettavan arvonlisäveron määrän ulosottomiehelle — Ulosottomiehen taloudellinen ja rikosoikeudellinen vastuu siinä tapauksessa, että arvonlisäveroa ei ole maksettu — Ero arvonlisäverovelvollisella yleisesti sovellettavan oikeuden nojalla olevan arvonlisäveron maksuajan ja mainitunlaiselle ulosottomiehelle asetetun määräajan välillä — Mahdottomuus vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa

Asiassa C-499/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 21.2.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.9.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Marian Macikowski

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit S. Rodin, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), E. Levits ja F. Biltgen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.9.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Marian Macikowski, edustajanaan radca prawny M. Kalinowski,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, asiamiehinään T. Tratkiewicz ja J. Kaute,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Gawłowska,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja L. Lozano Palacios,
kuultuaan julkisasiamiehen 6.11.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee suhteellisuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9, 193, 199, 206, 250 ja 252 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat ulosottomies Marian Macikowski ja Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku ja jossa on kyse siitä, ettei pakkotäytäntöönpanona tapahtuvasta kiinteistön myynnistä kannettavaa arvonlisäveroa ole maksettu määräajassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

- 4 Mainitun direktiivin 193 artiklan sanamuoto on seuraava:

”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.”

- 5 Saman direktiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

--

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

- 6 Arvonlisäverodirektiivin 204 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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 nimetä 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.

Jäsenvaltiot eivät saa kuitenkaan soveltaa toisessa alakohdassa tarkoitettua vaihtoehtoa 358 artiklan 1 alakohdassa määriteltyihin yhteisöön sijoittautumattomiin verovelvollisiin, jotka ovat valinneet sähköisesti suoritettavia palveluja koskevan erityisjärjestelmän soveltamisen.

2. Edellä 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn vaihtoehdon käyttäminen riippuu kunkin jäsenvaltion vahvistamista edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

8 Mainitun direktiivin 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.”

9 Saman direktiivin 250 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”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.”

10 Arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

11 Mainitun direktiivin 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 muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

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

Puolan oikeus

Arvonlisäverolaki

- 12 Tavarosta ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U., nro 54, järjestysnumero 535; jäljempänä arvonlisäverolaki) 15 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisina ei pidetä viranomaisia eikä niitä palvelevia elimiä, siltä osin kuin kyse on sellaisten tehtävien suorittamisesta, joita niille on annettu muilla oikeuden säännöksillä ja joiden suorittamista varten ne on perustettu, lukuun ottamatta yksityisoikeudellisten sopimusten nojalla suoritettuja toimia.”

- 13 Kyseisen lain 18 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Täytäntöönpanomenettelystä hallinnossa 17.6.1966 annetussa laissa tarkoitettu täytäntöönpanoelin – – ja ulosottomiehet, jotka suorittavat siviiliprosessikoodeksin [Kodeks postępowania cywilnego, annettu 17.11.1964; Dz. U., nro 43, järjestysnumero 296; sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, jäljempänä siviiliprosessikoodeksi] säännöksissä tarkoitettuja pakkotäytäntöönpanotoimia, ovat veronmaksuvelvollisia täytäntöönpanomenettelyssä suoritetuista velallisen omaisuuteen kuuluvien tavaroiden tai velallisen voimassa olevien säännösten vastaisesti hallussaan pitämien tavaroiden luovutuksista.”

Verokoodeksi

- 14 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (ustawa – Ordynacja podatkowa), joka on annettu 29.8.1997, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (Dz. U. 2005, nro 8, järjestysnumero 60; jäljempänä verokoodeksi), 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veronmaksaja on 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 säädettyssä määräajassa veroviranomaiselle.”

- 15 Verokoodeksin 30 §:ssä säädetään 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 tai maksujen perijä vastaa 1 tai 2 momentissa mainituista saatavista koko omaisuudellaan.

--

4. Jos veroviranomainen toteaa verotusmenettelyn aikana 1 tai 2 momentissa tarkoitettut olosuhteet, se tekee päätöksen veronmaksajan tai maksujen perijän verovastuusta ja ilmoittaa kyseisessä päätöksessä kantamatta jääneen tai kannetun mutta maksamattoman verosaatavan määrän.

--”

Siviiliprosessikoodeksi

16 Siviiliprosessikoodeksin (Kodeks postępowania cywilnego) 808 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos pakkotäytäntöönpanomenettelyssä saatua rahamäärää ei voida välittömästi tilittää velkojille, se on siirrettävä tuomioistuimen tilille. – –”

17 Siviiliprosessikoodeksin 998 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Huutokaupan saatua lainvoiman ja sen jälkeen, kun ostaja on täyttänyt huutokaupan ehdot tai hankintahinta on vahvistettu ja koko hinta on maksettu valtion kassan kautta, tuomioistuin antaa päätöksen omistuksen siirtymisestä.”

18 Siviiliprosessikoodeksin 999 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Lainvoimainen päätös omistuksen siirtymisestä tekee ostajasta omistajan, ja sen perusteella ostajan omistus merkitään lainhuutorekisteriin ja kiinteistökirjaan tai asiakirjat liitetään asiakirjakokoelmaan. Lainvoimainen päätös omistuksen siirtymisestä on myös täytäntöönpanoperuste kiinteistön saattamiseksi ostajan hallintaan.”

19 Saman koodeksin 1023 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Täytäntöönpanoelin laatii jakosuunnitelman kiinteistöä koskevassa pakkotäytäntöönpanossa saadun summan jakamisesta velkojien kesken.”

20 Siviiliprosessikoodeksin 1024 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jakosuunnitelmassa on mainittava

- 1) jaettava summa;
- 2) jakoon osallistuvien henkilöiden saatavat ja oikeudet
- 3) kullekin jakoon osallistuvalla jaossa tuleva määrä
- 4) maksettavat määrät sekä tuomioistuimen tilille jätetyt määrät sekä syyt, joiden vuoksi niiden maksamista lykätään.

– –”

21 Saman koodeksin 1035 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Talletettuaan jaettavan määrän tuomioistuimen tilille ulosottomiehen on viipymättä laadittava pakkotäytäntöönpanossa saatuja määriä koskeva alustava jakosuunnitelma ja esitettävä se tuomioistuimelle. Tarvittaessa tuomioistuin muuttaa tai täydentää suunnitelmaa; muussa tapauksessa suunnitelma hyväksytään.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

22 Macikowski toimii ulosottomiehenä Sąd Rejonowy w Chojnicachin (Chojnicen alioikeus) yhteydessä.

23 Hän ryhtyi velkojan hakemuksesta pakkotäytäntöönpanomenettelyyn arvonlisäverovelvollista Royal sp. z o.o:ta vastaan (jäljempänä Royal).

- 24 Kyseisessä menettelyssä Macikowski ulosmittasi Royalille kuuluvan kiinteistön.
- 25 Kyseisen kiinteistön pakkohuutokauppa pidettiin 16.2.2007. Sąd Rejonowy w Chojnicach vahvisti 22.3.2007 tekemällään päätöksellä, joka tuli lainvoimaiseksi 22.8.2007, kyseisen kiinteistön omistajiksi puoliset Babiński 1 424 201 Puolan zlotyn (PLN) hintaan. Ostajat maksoivat kyseisen hankintahinnan kokonaisuudessaan mainitun tuomioistuimen tilille.
- 26 Macikowski laati 27.10.2008 päivätyllä päätöksellä alustavan jakosuunnitelman mainitulle määrälle ja ilmoitti siinä muun muassa, että arvonlisäveroa oli maksettava 256 823,13 PLN Chojnicen verotoimiston tilille.
- 27 Macikowski vaati 26.1.2009 Sąd Rejonowy w Chojnicachilta, että hänen tililleen siirrettäisiin 256 823,13 PLN, jotta hän maksuvelvollisena voisi maksaa Royalin huutokaupatun kiinteistön omistuksen siirtymiseen perustuvan arvonlisäveron.
- 28 Sąd Rejonowy w Chojnicach siirsi kyseisen määrän Macikowskin tilille jakosuunnitelman tultua lainvoimaiseksi. Näin ollen Macikowski laati arvonlisäverolaskun, josta kiinteistön myynti ilmeni, 31.8.2009 ja ilmoitti veroviranomaiselle arvonlisäveron maksamisesta 2.9.2009.
- 29 Chojnicen verotoimiston johtaja totesi muun muassa arvonlisäverolain 18 §:n ja verokoodeksin 8 §:n sekä 30 §:n 1, 3 ja 4 momentin perusteella, että arvonlisäveron maksajana Macikowski oli vastuussa 256 823,13 PLN:n maksamisesta kyseisen viraston tilille, koska Royalin kiinteistön myynnistä maksettava vero oli kannettu mutta sitä ei ollut maksettu määräajassa. Chojnicen verotoimisto katsoi, että täytäntöönpanomenettelyä suorittaessaan Macikowskillä oli velvollisuus laatia vuoden 2007 marraskuussa velallisen eli Royalin nimissä arvonlisäverolasku, josta ilmeni kiinteistön myynti 1 424 201 PLN:n kokonaishintaan, johon sisältyi arvonlisäveroa 256 823,13 PLN, ja maksaa kyseinen vero 25.12.2007 mennessä toimivaltaisen verotoimiston tilille.
- 30 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Gdanskin voivodikunnan hallintotuomioistuin) hylkäsi 10.10.2011 antamallaan tuomiolla kanteen, jonka Macikowski oli nostanut Gdanskin veroviraston johtajan 23.11.2009 tekemästä päätöksestä, jossa todettiin arvonlisäveron maksajan verovastuu sillä perusteella, että Royalin kiinteistön myynnistä pakkotäytäntöönpanomenettelyssä kannettua arvonlisäveroa ei ollut maksettu määräajassa. Perusteluissaan kyseinen tuomioistuin korosti, että mainitussa asiassa sitä sitoo Naczelný Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin) tulkinta, jossa ei ole kyseenalaistettu mainitun päätöksen oikeusperustaa ja jossa viimeksi mainittu katsoi, että Macikowskin oli oikeudelliselta kannalta mahdollista täyttää hänelle arvonlisäverolain 18 §:stä johtuvat velvollisuudet.
- 31 Macikowski valitti mainitusta tuomiosta Naczelný Sąd Administracyjnyyn. Kassaatioperusteena hän vetosi siihen, että mainitussa tuomiosta tulkittiin virheellisesti arvonlisäverolain 18 §:ää, koska siinä ei otettu huomioon arvonlisäverojärjestelmää säänteleviä unionin oikeuden säännöksiä eli arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.
- 32 Näissä olosuhteissa Naczelný Sąd Administracyjny, joka katsoi, että mainittua valitusta tutkittaessa oli tulkittava unionin oikeuden säännöksiä, päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”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 määräajassa veroviranomaiselle?

- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:
- a) 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?
 - b) 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 ostoihin sisältyvää veroa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

- 33 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 ja 193 artiklaa sekä 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jossa silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, toimijan, eli myynnin suorittaneen ulosottomiehen, vastuulle asetetaan velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa mainitun liiketoimen tuotosta maksettava arvonlisävero säädetyssä määräajassa.
- 34 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on yhtäältä todettava, että veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan g alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus nimetä veronmaksuvelvolliseksi kiinteän omaisuuden ostaja silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkomyyntimenettelyssä, sillä edellytyksellä, että ostaja on verovelvollinen.
- 35 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 273 artiklasta ilmenee, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.
- 36 Tästä unionin tuomioistuin on jo todennut, että koska arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan ja 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä niissä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, näissä säännöksissä annetaan jäsenvaltiolle harkintavaltaa (ks. tuomio Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, 23 kohta).

- 37 Toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan nojalla ryhtyä veron oikean kannon varmistamiseksi ja petosten estämiseksi, eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen, eikä arvonlisäverotuksen neutraalisuus saa vaarantua niiden johdosta (ks. tuomio *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 49 kohta ja tuomio *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, 50 kohta).
- 38 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Puolan hallituksen esittämistä huomautuksista ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä käyttöön otetun välittäjäjärjestelmän, jossa ulosottomies vastaa pakkotäytäntöönpanona suoritetun myynnin tuotosta maksettavan arvonlisäveron laskemisesta, kantamisesta ja maksamisesta, tarkoituksena on estää se, että verovelvollinen – kun sen taloudellinen tilanne otetaan huomioon – rikkoisi arvonlisäveron maksua koskevaa verovelvollisuuttaan.
- 39 Näin ollen mainitunlainen säännöstö voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan soveltamisalaan, koska Puolan tasavalta pitää mainitunlaista toimenpidettä tarpeellisenä arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi.
- 40 Toiseksi mainitunlaiselle säännöstölle eivät ole esteenä arvonlisäverodirektiivin 193 artikla eikä 199 artiklan 1 kohdan g alakohta.
- 41 Vaikka nimittäin onkin niin, että mainituissa säännöksissä säädetään lähinnä siitä, että mainitun veron maksamiseen velvollinen voi olla vain verollisten tavaroiden luovuttajana oleva verovelvollinen tai joissakin olosuhteissa kiinteän omaisuuden ostaja, ulosottomiehen tehtävä mainitun veron kantamisesta vastuullisena välittäjänä ei kuulu kyseisten säännösten alaan.
- 42 Arvonlisäverolain 18 §:ssä määritellään siis pakkotäytäntöönpanona myynnin suorittavan ulosottomiehen tehtävä välittäjänä tehtäväksi, joka koskee vain sen takaamista, että veron määrä kannetaan ja se maksetaan verohallinnolle sen verovelvollisen nimissä, joka veron maksamiseen on velvollinen, säädettyssä määräajassa. Mainitussa tilanteessa ulosottomiehen velvollisuus ei ole verovelvollisuus, koska verovelvollisuus on aina verovelvollisella.
- 43 Näin tehdessään ulosottomies ei loukkaa mitään verovelvollisen toimivaltaa tai puutu sen velvollisuuksiin vaan valvoo vain sitä, että yksittäistä liiketoimintaa koskevan arvonlisäveron määrä maksetaan verohallinnolle.
- 44 Toisaalta pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä ei säädetä, että ulosottomies olisi yhteisvastuullisesti mainitun verovelvollisen kanssa vastuussa arvonlisäveron maksamisesta. Ulosottomies ei myöskään ole arvonlisäverodirektiivin 204 artiklassa tarkoitettu verovelvollisen veroedustaja.
- 45 Mainituista näkökohdista seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 9 ja 193 artiklaa sekä 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jossa silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, toimijan, eli myynnin suorittaneen ulosottomiehen, vastuulle asetetaan velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa mainitun liiketoimen tuotosta maksettava arvonlisävero säädettyssä määräajassa.

Toisen kysymyksen a kohta

- 46 Toisen kysymyksensä a kohdalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko suhteellisuusperiaatetta tulkittava niin, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jonka mukaan silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään

pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, ulosottomies vastaa myynnin tuotosta maksettavan arvonlisäveron määrästä koko omaisuudellaan siinä tapauksessa, että hän ei täytä velvollisuuttaan kantaa ja maksaa kyseinen vero.

- 47 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan käyttäessään unionin direktiiveissä niille annettua toimivaltaa jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeusjärjestyksen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (ks. vastaavasti tuomio Schloßstrasse, C-396/98, EU:C:2000:303, 44 kohta ja tuomio "Goed Wonen", C-376/02, EU:C:2005:251, 32 kohta).
- 48 Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta on muistettava, että vaikka on perusteltua, että jäsenvaltioiden arvonlisäverodirektiivin säännösten perusteella hyväksymillä toimilla pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, kyseiset säännökset eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (ks. vastaavasti tuomio Molenheide ym., C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1997:623, 47 kohta ja tuomio Federation of Technological Industries ym., C-384/04, EU:C:2006:309, 30 kohta).
- 49 Etenkään sellaista säännöstöä, jossa ulosottomiestä pidettäisiin vastuullisena menettelystä, josta hänen ei voida katsoa olevan henkilökohtaisesti vastuussa, ei voida pitää oikeasuhteisena.
- 50 Tältä osin on todettava, että mainitulla ulosottomiehellä pitäisi olla oikeudelliset keinot tehtävänsä suorittamiseen niin, ettei hänen vastuuseen joutumisensa riipu seikoista, joihin hänellä ei ole mitään vaikutusvaltaa, kolmansien toimet tai laiminlyönnit mukaan lukien.
- 51 Tässä asiayhteydessä on muistutettava siitä, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa tuomioistuinten yhteistyötä koskevassa järjestelmässä unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole lausua kansallisten säännösten tulkinnasta eikä tutkia tai antaa ratkaisua siitä, onko kansallinen tuomioistuin tulkinnut näitä säännöksiä oikein. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on nimittäin sen ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiasiat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on ennakkoratkaisupyynnössä esitetty (tuomio Fundación Gala-Salvador Dalí ja VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404, 30 kohta).
- 52 Kansallisen tuomioistuimen tehtävä on siis tarkastaa, että ulosottomiehillä on käytettävissään kaikki oikeudelliset keinot, jotta he voivat täyttää pakkotäytäntöönpanona suoritetusta omaisuuden myynnistä maksettavan arvonlisäveron kantamista ja maksamista koskevan velvollisuuden määräajassa, kunhan he täyttävät velvollisuutensa oikein ja lainmukaisesti.
- 53 Toisen kysymyksen a kohtaan on siis vastattava, että suhteellisuusperiaatetta on tulkittava niin, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jonka mukaan silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, ulosottomies vastaa tuotosta maksettavan arvonlisäveron määrästä koko omaisuudellaan siinä tapauksessa, että hän ei täytä velvollisuuttaan kantaa ja maksaa kyseinen vero, kunhan kyseisellä ulosottomiehellä tosiasiasa on käytettävissään kaikki mainitun velvollisuuden täyttämiseen tarvittavat oikeudelliset keinot, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Toisen kysymyksen b kohta

- 54 Toisen kysymyksen b kohdalla ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 206, 250 ja 252 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava niin, että ne ovat esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja josta seuraa, että kyseisessä säännöksessä mainitulla veronmaksajalla on velvollisuus

laskea, kantaa ja maksaa verovelvollisen omaisuuden pakkotäytäntöönpanona toteutetusta myynnistä maksettava arvonlisävero eikä hänellä ole mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, jota verovelvollinen on maksanut verokauden alusta siihen saakka, kun vero kannetaan verovelvolliselta.

- 55 On syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. tuomio Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 kohta; tuomio Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 47 kohta; tuomio Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 38 kohta ja tuomio Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, 21 kohta).
- 56 Arvonlisäverodirektiivin 206 ja 250 artiklasta seuraa lisäksi, että veronsaajalle maksettavan arvonlisäveron määrän on oltava nettomäärä eli määrä, jossa otetaan huomioon tehtävät vähennykset, ja että kaikki vähennykset on tehtävä siihen verokautteen nähden, jonka kuluessa ne ovat syntyneet.
- 57 Pääasiassa verovelvollisen, joka on ulosottomiehen huutokaupalla myymän omaisuuden omistaja, eikä veronmaksajan, on jätettävä arvonlisäveroilmoitus omaisuutensa myyntiä koskevasta liiketoimesta. Mainitusta liiketoimesta maksettavasta arvonlisäverosta ostoihin sisältyvän veron perusteella tehtäviä vähennyksiä koskeva oikeus on myös kyseisellä verovelvollisella eikä veronmaksajalla. Mainittu vähennys koskee sitä verokautta, jonka kuluessa kyseinen liiketoimi on toteutettu.
- 58 Jos maksaja maksaa kyseisestä liiketoimesta maksettavan arvonlisäveron sen jälkeen, kun verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksen, mainittu tilanne voi olla oikeutettu arvonlisäverodirektiivin 206 artiklan toisen virkkeen perusteella, sillä siinä annetaan jäsenvaltioille oikeus vaatia suoritettavaksi ennakkomaksuja.
- 59 Arvonlisäverolain 18 §:llä käyttöön otetussa järjestelmässä luovuttajalla ei ole käytössään pakkotäytäntöönpanona suoritettujen liiketoimien johdosta maksettavan arvonlisäveron määrää. Tästä syystä hän ei voi käyttää mainittua määrää vähentääkseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, mutta hänelle jää oikeus kyseiseen vähennykseen. Jos verovelvollisen, joka omisti huutokaupalla myydyn omaisuuden, kyseisellä verokaudella tapahtuneisiin liiketoimiin perustuva ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jonka vähentämiseen hänellä on oikeus, siis on suurempi kuin mainitun omaisuuden myynnistä maksettava arvonlisävero, verovelvollinen voi mahdollisesti saada liikaa kannettun veron takaisin verohallinnolta.
- 60 On siis todettava, että mainittu järjestelmä on arvonlisäverodirektiivin säännösten mukainen ja erityisesti että se ei ole kyseisen direktiivin 250 eikä 252 artiklan säännösten vastainen.
- 61 Näin ollen toisen kysymyksen b kohtaan on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 206, 250 ja 252 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja josta seuraa, että kyseisessä säännöksessä mainitulla veronmaksajalla on velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa omaisuuden pakkotäytäntöönpanona toteutetusta myynnistä maksettavan arvonlisäveron määrä eikä hänellä ole mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, jota verovelvollinen on maksanut verokauden alusta siihen saakka, kun vero kannetaan verovelvolliselta.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 ja 193 artiklaa sekä 199 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja jossa silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, toimijan, eli myynnin suorittaneen ulosottomiehen, vastuulle asetetaan velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa mainitun liiketoimen tuotosta maksettava arvonlisävero säädetyssä määräjassa.**
- 2) **Suhteellisuusperiaatetta on tulkittava niin, ettei se ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jonka mukaan silloin, kun kiinteää omaisuutta myydään pakkotäytäntöönpanomenettelyssä, ulosottomies vastaa tuotosta maksettavan arvonlisäveron määrästä koko omaisuudellaan siinä tapauksessa, että hän ei täytä velvollisuuttaan kantaa ja maksaa kyseinen vero, kunhan kyseisellä ulosottomiehellä tosiasiasa on käytettävissään kaikki mainitun velvollisuuden täyttämiseen tarvittavat oikeudelliset keinot, minkä tarkastaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.**
- 3) **Direktiivin 2006/112 206, 250 ja 252 artiklaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansallisen oikeuden säännökselle, jollaisesta on kyse pääasiassa ja josta seuraa, että kyseisessä säännöksessä mainitulla veronmaksajalla on velvollisuus laskea, kantaa ja maksaa omaisuuden pakkotäytäntöönpanona toteutetusta myynnistä maksettavan arvonlisäveron määrä eikä hänellä ole mahdollisuutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa, jota verovelvollinen on maksanut verokauden alusta siihen saakka, kun vero kannetaan verovelvolliselta.**

Allekirjoitukset