



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

10 päivänä huhtikuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisävero – Ulosottomies –
Pakkotäytäntöönpano – Laissa määritellyt täytäntöönpanomaksut – Toimivaltaisten kansallisten
viranomaisten hallintokäytäntö, jossa ne katsovat täytäntöönpanomaksujen sisältävän arvonlisäveron –
Neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate

Asiassa C-214/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Sąd Rejonowy w
Sopocie Wydział I Cywilny (Sopotin piirioikeus, ensimmäinen siviiliasioiden jaosto, Puola) on esittänyt
8.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 26.3.2018, saadakseen
ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

H. W.

PSM ”K”:n ja

Aleksandra Trederin, Sąd Rejonowy w Sopocien ulosottomiehenä,

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä
tuomari) ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Aleksandra Treder, edustajinaan M. S. Tokarz, radca prawny, ja J. Martini, doradca podatkowy,
- Puolan hallitus, asiamiehenään B. Majczyna,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, A. Armenia ja B. Sasinowska,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU (EUVL 2013, L 201, s. 4) (jäljempänä direktiivi 2006/112), 1 artiklan, 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdan, 73 artiklan ja 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty H. W:n vireille panemassa asiassa, jossa on kyse häntä koskevan täytäntöönpanomenettelyn toimittamisen toimeksi saaneen ulosottomiehen Aleksandra Trederin päätöksestä lisätä arvonlisävero kyseisten täytäntöönpanokulujen määrään.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Direktiivin 2006/112 johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset. Näin ollen olisi sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaista ottaa käyttöön yhteinen järjestelmä, jota olisi sovellettava myös vähittäiskauppaan.”
- 4 Kyseisen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tällä direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.

2. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”
- 5 Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

 - a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;
 - –
 - c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

- 6 Saman direktiivin 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.”

- 7 Direktiivin 2006/112 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

– –”

- 8 Direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

- 9 Kyseisen direktiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa”.

- 10 Saman direktiivin 193 artiklassa säädetään, että ”arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun”.

Puolan oikeus

Puolan tasavallan perustuslaki

- 11 Puolan tasavallan 2.4.1997 annetun perustuslain (Dz. U. 1997, nro 78, järjestysnumero 483), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan, 217 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Laissa on määriteltävä verojen ja muiden julkisten maksujen suorittamisvelvollisuus, vero- ja maksuvelvollinen, kohde ja verokannat sekä vähennysten ja poistojen myöntämisperiaatteet ja verosta vapautettujen verovelvollisten ryhmät.”

Arvonlisäverolaki

- 12 Tavarosta ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan (Dz. U. 2017, järjestysnumero 1221) (jäljempänä arvonlisäverolaki), 15 §:n 1, 2 ja 6 momentissa säädetään seuraavaa:

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

2. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien luonnonvarojen hyödyntäminen, maataloustoiminta ja vapaiden ammattien harjoittaminen. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

--

6. Verovelvollisena ei pidetä viranomaisten elimiä tai virastoja, jotka palvelevat näitä viranomaisia lain sellaisten erillisten säännösten nojalla asetettujen tehtävien hoitamisessa, joiden hoitamista varten ne on perustettu, lukuun ottamatta tehtyjen yksityisoikeudellisten sopimusten perusteella suoritettavia toimia.”

- 13 Arvonlisäverolain 19 a §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei tämän pykälän 5 ja 7–11 momentissa, 14 §:n 6 momentissa, 20 §:ssä tai 21 §:n 1 momentissa toisin säädetä, verovelvollisuus syntyy tavarantoimittajan luovuttamisen tai palvelun suorittamisen ajankohtana.”

- 14 Tämän lain 29 a §:n 1 momentissa ja 6 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jollei tämän pykälän 2–5 momentissa, 30 a – 30 c, 32 ja 119 §:ssä tai 120 §:n 4 ja 5 momentissa toisin säädetä, veron perusteeseen luetaan kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan hankkijalta tai kolmannelta myynnin perusteella saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien saadut tuet, lisät ja muut vastaavat lisämaksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan.

--

6. Veron perusteeseen sisällytetään:

- 1) verot, tullit, julkiset maksut ja muut vastaavat, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa --”

Ulosottomiehistä ja täytäntöönpanosta annettu laki

- 15 Ulosottomiehiin sovelletaan ulosottomiehistä ja täytäntöönpanosta 29.8.1997 annetun lain (ustawa o komornikach sądowych i egzekucji), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan (Dz. U. 2017, järjestysnumero 1277) (jäljempänä ulosottomiehistä annettu laki) säännöksiä.

- 16 Ulosottomiehistä annetun lain 28 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ulosottomiehiin sovelletaan liiketoimintaa, joka ei liity maatalouteen, harjoitaviin henkilöihin sovellettavia tulovero- ja sosiaaliturvasäännöksiä sekä yleisen sairausvakuutuksen säännöksiä.”

17 Lain 34 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ulosottomiehen täytäntöönpanotoiminnan kuluja ovat:

- 1) täytäntöönpanotoiminnassa syntyneet henkilöstökulut ja materiaalikulut
- 2) ulosmitattujen tavaroiden turvaamisesta ja suojaukseen tarvittavasta henkilöstä aiheutuneet kulut, ulosottomiehen toimipisteen vakuutuskulut ja ulosottomiehen vastuuvakuutuksen kulut
- 3) ulosottomiehen matkakulut, postimaksut, kulukorvaukset, pienien tavaroiden, joihin ei vaadita erityiskuljetusta, kuljetuskustannukset
- 4) ulosottomiesten ammattikuntaorganisaatiolle lain mukaan maksettavat pakolliset maksut
- 5) muut täytäntöönpanotoiminnan ja laissa säädettyjen sellaisten toimien, jotka eivät kuulu 39 §:n soveltamisalaan, suorittamisen kannalta tarpeelliset kulut.”

18 Kyseisen lain 35 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ulosottomies kattaa 34 §:ssä mainitut kulut perimistään täytäntöönpanomaksuista.”

19 Saman lain 43 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Ulosottomies perii pakkotäytäntöönpanosta ja muista laissa luetelluista toimenpiteistä täytäntöönpanomaksun.”

20 Ulosottomiehistä annetun lain 49 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Velallinen maksaa rahamääräisten saatavien täytäntöönpanosta ulosottomiehelle suhteellisen täytäntöönpanomaksun, jonka suuruus on 15 prosenttia täytäntöönpannun saatavan arvosta mutta joka ei saa missään tapauksessa olla suuruudeltaan alle 10 prosenttia keskimääräisestä kuukausipalkasta eikä ylittää kolmekymmentäkertaisesti keskimääräistä kuukausipalkkaa – –

1a. Tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetuissa asioissa ulosottomies perii velalliselta täytäntöönpanomaksun suhteessa täytäntöönpannun saatavan suuruuteen.

– –

7. Tämän pykälän 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja täytäntöönpanomaksuja voidaan kohtuullistaa velallisen hakemuksesta. – –

10. Tämän pykälän 7 momentissa tarkoitetun hakemuksen tutkittuaan tuomioistuin voi kohtuullistaa 1 ja 2 momentissa mainittuja täytäntöönpanomaksuja erityisesti ulosottomiehen tekemän työn määrän tai hakijan taloudellisten olosuhteiden ja tulojen perusteella.”

21 Lain 51 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Seuraavista toimista peritään lopullinen täytäntöönpanomaksu, jonka suuruus on 20 prosenttia keskimääräisestä kuukausipalkasta:

- 1) Kiinteistön hallintaan ottaminen ja sillä olevan irtaimen omaisuuden poistaminen hallinnasta; kun kyse on kaupallisesta tai teollisesta toiminnasta, täytäntöönpanomaksut peritään kustakin yrityksen osasta erikseen

- 2) kiinteistön tai yrityksen hallinnoijan nimittäminen ja kiinteistöä hallinnoivan henkilön nimeäminen
 - 3) omaisuuden poisvieminen ja henkilöiden häätäminen tiloista, jolloin jokaisesta huoneesta peritään eri täytäntöönpanomaksut
 - 4) omaisuuden ulosmittauksen toteuttaminen.
2. Asuntoja tyhjennettäessä seuraavista huoneista ei peritä erillisiä täytäntöönpanomaksuja: eteiset, alkovit, käytävät, verannat, kylpyhuoneet, kylmiöt tai ruokakellarit, loggiat ja niihin rinnastettavat tilat.
3. Sellaisten tilojen tyhjentämisestä, jotka eivät ole asumiskäytössä ja joita ovat erityisesti autotallit, tallit, navetat tai varastot, jokaisesta tilasta saadaan periä erillisiä täytäntöönpanomaksuja huoneiden tapaan.”

22 Mainitun lain 54 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Silloin kun omaisuus otetaan muissa kuin edellä 51 §:ssä mainituissa tapauksissa velkojan hallintaan, hallintaanotosta peritään lopullinen täytäntöönpanomaksu, jonka suuruus on 15 prosenttia keskimääräisestä kuukausipalkasta ja jota korotetaan 100 prosentilla jokaisen täytäntöönpanomenettelyn osalta, joka johtuu uudesta omistusoikeuksiin kohdistuvasta loukkauksesta.”

23 Saman lain 63 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – ulosottomiehen tuloihin luetaan kussakin kuussa perityt ja saadut täytäntöönpanomaksut sekä hänelle korvatut – – matkakulut, jotka hän on maksanut käteisellä, vähennettynä täytäntöönpanotoiminnan kuluilla ja tässä pykälässä nimetyillä määrillä.”

Luonnollisten henkilöiden tuloverolaki

24 Luonnollisten henkilöiden tuloverosta 26.7.1991 annetun lain (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikana (Dz. U. 2018, järjestysnumero 200), 14 §:n 1 momentin toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Tavaroita tai palveluja arvonlisäverollisesti myyvien verovelvollisten tulot muodostuvat näistä myynneistä saaduista tuloista vähennettynä maksettavan arvonlisäveron määrällä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 25 H.W:n velkoja PSM "K" antoi Sąd Rejonowy w Sopocien (Sopotin piirioikeus, Puola) ulosottomiehelle Trederille toimeksiannon pakkotäytäntöönpanomenettelyn aloittamisesta velallista vastaan. Treder lopetti 4.10.2016 tehdyllä päätöksellä täytäntöönpanomenettelyn ja määräti ulosottomiehistä annetun lain 49 §:n 1 momentin nojalla tähän menettelyyn liittyvien täytäntöönpanomaksujen määrän, johon hän lisäsi arvonlisäveron määrän.
- 26 Poissaolevalle velalliselle nimetty edunvalvoja valitti tästä päätöksestä Sąd Rejonowy w Sopocie, Wydział I Cywilny (Sopotin piirioikeus, ensimmäinen siviiliasioiden jaosto) ja esitti, että ulosottomiesmies oli tehnyt virheen lisätessään täytäntöönpanomaksuihin arvonlisäveron määrän, koska nämä ulosottomiehistä annetun lain 49 §:n 1 momentin mukaisesti vahvistetut maksut sisältävät jo arvonlisäveron.

- 27 Kyseinen tuomioistuin päätti 9.3.2017 antamassaan päätöksessä asianosaisten yhteisestä hakemuksesta lykätä asian käsittelyä siihen asti kunnes Sąd Najwyższy (ylin tuomioistuin, Puola) antaa ratkaisun siitä, onko ulosottomiehen tämän säännöksen perusteella vahvistamien täytäntöönpanomaksujen määrää korotettava arvonlisäveron määrällä vai sisältykö arvonlisävero jo kyseisten maksujen määrään.
- 28 Sąd Najwyższy totesi 27.7.2017, ettei ulosottomies voi korottaa ulosottomiehistä annetun lain 49 §:n 1 momentin mukaisesti perittyjä täytäntöönpanomaksuja arvonlisäveron määrällä. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että koska ulosottomiehistä annetusta laista puuttuu maininta, jonka mukaan arvonlisäveron määrä voidaan lisätä näihin täytäntöönpanomaksuihin, maksuja on pidettävä arvonlisäverolain 29 a §:n 1 momentin ja 6 momentin 1 kohdan nojalla bruttomääräisinä maksuina, jotka sisältävät jo arvonlisäveron.
- 29 Asian käsittelyä jatkettiin tämän jälkeen Sąd Rejonowy w Sopocie, Wydział I Cywilnyssa, jossa kyseinen ulosottomies pyysi tuomioistuinta esittämään unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön sen ratkaisemiseksi, onko kanta, jonka mukaan ulosottomiehen ulosottomiehistä annetun lain 49 §:n 1 momentin mukaisesti vahvistamat täytäntöönpanomaksut sisältävät maksettavan arvonlisäveron määrän, direktiivin 2006/112 säännösten mukainen.
- 30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että täytäntöönpanomaksut, joihin ulosottomiehellä on oikeus pakkotäytäntöönpanomenettelyn yhteydessä suorittamistaan palveluista, määritetään laissa. Ennen 9.6.2015 ulosottomiehen katsottiin kuuluvan arvonlisäverolain 15 §:n 6 momentissa säädetyn vapautuksen piiriin, eikä se ollut näin ollen velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa näistä suorituksista. Valtionvarainministerin tuona päivänä ottaman kannan nojalla ulosottomiehen ei katsottu kuuluvan tämän säännöksen piiriin ja hänet katsottiin näin ollen arvonlisäverovelvolliseksi näiden suoritusten osalta. Maksettavan arvonlisäveron todettiin lisäksi sisältyvän perityn täytäntöönpanomaksun määrään. Sen sijaan kansalliseen lakiin, jossa säädetään perittävien täytäntöönpanomaksujen rajoista, ei tehty muutosta tämän kannan muuttumisen johdosta. Näin ollen ulosottomiehen täytäntöönpanomaksuja alennettiin tosiasiaassa maksettavaa arvonlisäveroa vastaavalla määrällä.
- 31 Sąd Najwyższy vahvisti 6.3.2017 valtionvarainministerin kannan. Kyseinen tuomioistuin katsoi, että ulosottomieheen sovelletaan arvonlisäverolain 15 §:n 1 momenttia, luettuna yhdessä kyseisen pykälän 2 momentin kanssa, sillä perusteella, että ulosottomies ei harjoita toimintaansa julkisoikeudellisena oikeussubjektina vaan itsenäisesti vapaan ammatin harjoittamisen muodossa, joten ulosottomieheen ei voida soveltaa kyseisen lain 15 §:n 6 momentissa ja direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdassa säädettyä vapautusta.
- 32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää oikeana tulkintaa, jonka mukaan ulosottomies on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa suorittamistaan pakkotäytäntöönpanotoimenpiteistä. Se katsoo lisäksi, että Sąd Najwyższyn kanta, jonka mukaan ulosottomies ei voi korottaa perittyjä täytäntöönpanomaksuja arvonlisäveron määrällä, on perusteltu.
- 33 Koska lakiin ei ole tehty muutosta, jonka mukaan perittäviä täytäntöönpanomaksuja on korotettava ulosottomiesten arvonlisäverovelvollisuuteen liittyvien kulujen kattamiseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko tämän tuomion 28 kohdassa esitetty Sąd Najwyższyn kanta, jonka mukaan ulosottomiesten täytäntöönpanomaksuja on pidettävä bruttomääräisinä maksuina, jotka sisältävät jo arvonlisäveron, unionin oikeuden ja erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.
- 34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii yhtäältä, rikotaanko sillä, että ulosottomiesten perimien täytäntöönpanomaksujen katsotaan jo sisältävän arvonlisäveron, sääntöä, jonka mukaan arvonlisäveron on tultava loppukuluttajan maksettavaksi, ja toisaalta, onko suhteellisuusperiaate, sellaisena kuin sitä on tulkittu 26.3.2015 annetun tuomion Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) tuomiolauselman 2 kohdassa, esteenä sille, että täytäntöönpanomaksujen määrään voi jo sisältyä arvonlisävero.

35 Tällaisessa tilanteessa Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko direktiivillä [2006/112] perustettu [arvonlisävero]järjestelmä ja erityisesti direktiivin 1 artikla, 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohta ja 73 artikla, tulkittuna yhdessä 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan kanssa, sekä siihen perustuva ja unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluva arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate esteenä tulkinnalle, jonka mukaan ulosottomiehen perimät täytäntöönpanomaksut sisältävät arvonlisäveron osuuden, kun otetaan huomioon [arvonlisäverolain] 29 a §:n 1 momentin ja 6 momentin 1 kohdan sanamuoto, tulkittuna yhdessä [ulosottomiehistä annetun lain] 49 §:n 1 momentin, 35 §:n ja 63 §:n 4 momentin kanssa?

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Soveltuuko sellainen tulkinta yhteen unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen kanssa, jonka mukaan ulosottomiehellä – joka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa täytäntöönpanotoimenpiteistään – on tosiasiasa käytettävissään verovelvoitteensa asianmukaiseen täyttämiseen tarvittavat oikeudelliset keinot siinä tapauksessa, että ulosottomiehistä annetun lain nojalla peritty täytäntöönpanomaksu sisältää arvonlisäveron osuuden?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, onko direktiivin 2006/112 säännöksiä ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle toimivaltaisten kansallisten viranomaisten hallintokäytännölle, jonka mukaan ulosottomiehen pakkotäytäntöönpanomenettelyn yhteydessä suorittamista palveluista kannettavan arvonlisäveron katsotaan sisältyvän ulosottomiehen perimiin täytäntöönpanomaksuihin.

37 Aluksi on todettava, että direktiivi 2006/112 tuli voimaan 1.1.2007 ja sillä kumottiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) tekemättä kuitenkaan sen asiasisältöön vaikuttavia muutoksia. Koska asian kannalta merkityksellisillä direktiivin 2006/112 säännöksillä on pääosin sama ulottuvuus kuin kuudennen direktiivin 77/388 säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on sovellettavissa myös direktiiviin 2006/112.

38 Toiseksi on todettava, että esitetyt kysymykset perustuvat – kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee – siihen oletamaan, että yhtäältä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen ulosottomiehen harjoittama liiketoiminta ei kuulu direktiivin 2006/112 13 artiklassa säädettyyn järjestelmään, jossa julkisoikeusoikeudelliset yhteisöt on jätetty verovelvollisuuden ulkopuolelle, ja toisaalta maksettavaa arvonlisäveroa ei saada kansallisen oikeuden mukaan lisätä ulosottomiehen suorittamasta pakkotäytäntöönpanosuorituksesta perittäviin täytäntöönpanomaksuihin.

39 On täsmennettävä, että unionin tuomioistuimen esitettyihin kysymyksiin antama vastaus perustuu siihen oletukseen, että nämä oletamat ovat oikeita.

40 Ensinnäkin on palautettava mieleen, että direktiivin 2006/112 1 artiklan 2 kohdan mukaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavarihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

- 41 Kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdasta ja 9 artiklasta seuraa, että yhteinen järjestelmä perustuu yleiseen periaatteeseen, jonka mukaan kaikki liiketoiminta on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti tuomio 19.1.2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, 36 kohta). Arvonlisäveroa on näin ollen suoritettava jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (ks. vastaavasti tuomio 21.3.13, komissio v. Ranska, C-197/12, ei julkaistu, EU:C:2013:202, 30 kohta).
- 42 Toiseksi mahdollisuudesta poiketa yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelun suorituksesta, unionin tuomioistuin on jo täsmentänyt, että kaikkien vapautusten on oltava nimenomaisia ja täsmällisiä (ks. vastaavasti tuomio 26.3.1987, komissio v. Alankomaat, 235/85, EU:C:1987:161, 19 kohta). Sitä paitsi vapautusten määrittelyyn käytettyjä ilmaisuja on joka tapauksessa tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 43 Tästä seuraa, että kun palvelun suoritus ei kuulu direktiivissä 2006/112 säädettyjen vapautusten piiriin, palvelusta on suoritettava arvonlisäveroa kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla.
- 44 Kolmanneksi direktiivin 2006/112 193 artiklan mukaan arvonlisäveron maksuvelvollinen on verollisen palvelun suorittava verovelvollinen.
- 45 Näin ollen silloin, kun ulosottomies suorittaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelun, hän on arvonlisäveron maksuvelvollinen tämän liiketoimen osalta siltä osin kuin kyseinen palvelu ei kuulu tässä direktiivissä säädettyjen vapautusten piiriin.
- 46 Käsiteltävässä asiassa maksettavana olevan arvonlisäveron veron perusteen määrittämisestä on todettava, että direktiivin 2006/112 73 artiklasta ja 78 artiklan a alakohdasta seuraa, että veron peruste käsittää palvelujen suorituksen osalta – arvonlisäveroa itseään lukuun ottamatta – kaiken sen, mikä muodostaa palvelun suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.
- 47 Sen sijaan tähän direktiiviin ei sisälly nimenomaisia säännöksiä siitä, täytyykö ulosottomiehen täytäntöönpanomaksujen sisältää maksettava arvonlisävero. Näin ollen jäsenvaltioiden tehtävänä on ratkaista tämä kysymys.
- 48 Käsiteltävässä asiassa – kuten tämän tuomion 38 kohdasta käy ilmi – arvonlisäveron määrää ei voida kansallisen oikeuden mukaan lisätä ulosottomiehen perimien täytäntöönpanomaksujen määrään. Koska veron peruste käsittää – kuten tämän tuomion 46 kohdassa on esitetty – arvonlisäveroa itseään lukuun ottamatta kaiken sen, mikä muodostaa saadun vastikkeen, kyseisten täytäntöönpanomaksujen määrän on katsottava sisältävän jo tämän veron.
- 49 Tulkinta noudattaa myös arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta. Se mahdollistaa nimittäin, että verovelvolliset voivat osallistua arvonlisäveron maksamiseen samassa suhteessa verollisista liiketoimista saamaansa kokonaismäärään nähden.
- 50 Lisäksi tämä tulkinta on myös sen periaatteen, jonka mukaan arvonlisävero on vero, jonka on tultava loppukuluttajan maksettavaksi, mukainen. Koska kansallisen oikeuden mukaan ei ole mahdollista lisätä perittävien täytäntöönpanomaksujen määrään maksettavaa arvonlisäveroa vastaavaa lisää, se, että tämän määrän katsotaan sisältävän jo tämän veron, johtaa siihen, että sen arvonlisäveron peruste, jonka veroviranomaiset kantavat, ei voi ylittää sitä vastiketta, jonka lopullinen kuluttaja on tosiasiaa maksanut ja jonka perusteella on laskettu se arvonlisävero, jonka viime kädessä kuluttaja maksaa (ks. vastaavasti tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, 19 kohta ja tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 ja 35 kohta).

- 51 Saman tulkinnan osalta noudatetaan myös suhteellisuusperiaatetta, koska sillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen sen tavoitteen, joka liittyy tarpeeseen taata tämän veron kantaminen, saavuttamiseksi, ja veron perusteen määrittämistapa on yhteensopiva tämän tuomion 40 ja 41 kohdassa esitetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen, eli kaiken liiketoiminnan arvonlisäverovelvollisuuden, kanssa.
- 52 Tähän päätelmään ei vaikuta 26.3.2015 annetun tuomion Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) tuomiolauselman 2 kohdassa oleva – ja ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän toisen kysymyksen taustalla ollut – suhteellisuusperiaatteen tulkinta. Tästä on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuin totesi kyseisessä 2 kohdassa, että suhteellisuusperiaate ei ole esteenä 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 tosiasiallisesti on käytettävissään kaikki mainitun velvollisuuden täyttämiseen tarvittavat oikeudelliset keinot. Tätä vastatusta on tulkittava 26.3.2015 annettuun tuomioon Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201) johtaneen asian olosuhteiden perusteella, jotka eroavat tässä pääasiassa kyseessä olevan asian olosuhteista. Tuohon tuomioon johtanut asia ei nimittäin koskenut – erona nyt käsiteltävän asian taustalla olevasta pääasiasta – ulosottomiehen tilannetta arvonlisäverovelvollisena vaan hänen tilannettaan arvonlisäveron veronmaksuvelvollisena toisen lukuun, eikä ulosottomies ollut pystynyt ennen toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen antamaa suostumusta saamaan siinä käyttöön kyseisessä pakkomyynnissä saatua summaa ja suorittamaan siihen liittyvää arvonlisäveroa kansallisessa oikeudessa säädettyjen määräaikaisten kuluessa. Lisäksi nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle pääasiasta esitetyistä seikoista ei käy ilmi, ettei ulosottomiehellä olisi käytössään oikeudellisia keinoja, joiden perusteella se voisi täyttää arvonlisäverovelvollisena verovelvollisuutensa.
- 53 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 säännöksiä ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle toimivaltaisten kansallisten viranomaisten hallintokäytännölle, jonka mukaan ulosottomiehen pakkotäytäntöönpanomenettelyn yhteydessä suorittamista palveluista kannettavan arvonlisäveron katsotaan sisältyvän ulosottomiehen perimiin täytäntöönpanomaksuihin.

Oikeudenkäyntikulut

- 54 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.7.2013 annetulla neuvoston direktiivillä 2013/43/EU, säännöksiä ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle toimivaltaisten kansallisten viranomaisten hallintokäytännölle, jonka mukaan ulosottomiehen pakkotäytäntöönpanomenettelyn yhteydessä suorittamista palveluista kannettavan arvonlisäveron katsotaan sisältyvän ulosottomiehen perimiin täytäntöönpanomaksuihin.

Allekirjoitukset