UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

24 päivänä lokakuuta 2013 *

Verotus — Arvonlisävero — Arvonlisäveron ylimenevän osuuden palauttaminen kuittaamalla — Kuittauspäätösten kumoaminen — Velvollisuus maksaa verovelvolliselle viivästyskorkoja

Asiassa C-431/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania) on esittänyt 21.6.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.9.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Agenția Națională de Administrare Fiscală

vastaan

SC Rafinăria Steaua Română SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: kymmenennen jaoston puheenjohtaja E. Juhász, joka hoitaa jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Rosas ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— SC Rafinăria Steaua Română SA, edustajanaan avocat D. Dascălu,

— Romanian hallitus, asiamiehinään R. H. Radu, E. Gane ja A.-L. Crișan,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Keppenne ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 183 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Agenția Națională de Administrare Fiscală (Romanian verohallinnosta vastaava kansallinen keskusvirasto, jäljempänä Agenția) ja SC Rafinăria Steaua Română SA (jäljempänä Steaua Română) ja joka koskee vaatimusta maksaa korkoja, jotka liittyvät sen arvonlisäveromäärän myöhässä tehtyyn palautukseen, jolla Steaua Românăn ostoihin sisältynyt arvonlisävero ylitti tämän maksettavana olleen arvonlisäveron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

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

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

Romanian oikeus

5 Verotusmenettelyä säännellään verotusmenettelykoodeksista 24.12.2003 annetulla hallituksen asetuksella nro 92 (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală; Monitorul Oficial al României, osa I, nro 941, 29.12.2003, julkaistu uudelleen Monitorul Oficial al României, osa I, nro 513, 31.7.2007), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen ajankohtana (jäljempänä verotusmenettelykoodeksi).

6 Verotusmenettelykoodeksin 124 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisilla on oikeus saada julkisista varoista takaisin maksettaville tai palautettaville suorituksille korkoa siitä päivästä alkaen, joka seuraa – – säädetyn määräajan päättymispäivää – – Korot maksetaan verovelvollisen hakemuksesta.”

7 Arvonlisäveroilmoitusten, joiden saldo on negatiivinen ja joissa on valittu palautusvaihtoehto, käsittelymenetelmien hyväksymisestä 1.11.2007 annetun talous- ja valtiovarainministerin asetuksen nro 1857/2007 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 785, 20.11.2007) 1 luvun B jakson 6 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Palautusvaatimukset on käsiteltävä aikajärjestyksessä sen mukaan, milloin ne on kirjattu veroviranomaisessa, 45 kalenteripäivän kuluessa sellaisen arvonlisäveroilmoituksen jättämisestä, jonka saldo on negatiivinen ja jossa on valittu palautusvaihtoehto.”

Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

8 Steaua Românăn joulukuun 2007 ja tammikuun 2008 arvonlisäveroilmoituksista ilmeni 3 697 738 Romanian leun (RON) suuruinen negatiivinen saldo, jonka palautuksen Agenția hyväksyi verotarkastuksen päätteeksi.

9 Kyseisen verotarkastuksen jälkeen Agenția laati kuitenkin verotuspäätöksen, jolla se lainvastaisesti asetti Steaua Românălle kaksi ylimääräistä verovelvoitetta suuruudeltaan 19 002 767 RON arvonlisäveroina ja 5 374 404 RON viivästysseuraamuksina. Tämän jälkeen se teki kaksi päätöstä, joissa se suoritti arvonlisäveron ylimenevän osuuden palautuksen kuittaamalla, mikä siten johti näiden kahden veronpalautusvelvoitteen lakkaamiseen.

10 Steaua Românăn verotuspäätöksestä ja kuittauspäätöksistä tekemät oikaisuvaatimukset hylättiin, minkä jälkeen Steaua Română nosti kanteet Curtea de Apel Ploieștissa, joka kumosi mainitut päätökset 4.12.2008 ja 14.10.2009 antamillaan tuomioilla. Înalta Curte de Casație și Justiție hylkäsi Agenția kyseisistä tuomioista tekemät valitukset 9.6.2009 ja 13.5.2010 antamillaan tuomioilla. Agenția oli siten velvollinen palauttamaan Steaua Românălle tämän ensisijaisesti vaatiman 3 697 738 RON:n määrän.

11 Steaua Română vaati kuittauspäätöksiin ja lainvastaisesti kuitatun arvonlisäveron myöhästyneeseen palautukseen liittyvän lainvastaisuuden perusteella Agenția maksamaan kyseiselle määrälle myös korkoja siitä alkaen, kun arvonlisäveroilmoitusten käsittelylle säädetty 45 päivän lakisääteinen määräaika päättyi, siihen saakka, kunnes kyseinen määrä tosiasiassa palautettiin. Steaua Română laski näiden korkojen määräksi 1 793 972 RON.

12 Koska Agenția ei vastannut tähän vaatimukseen sovellettavassa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa, Steaua Română jätti kahteen otteeseen oikaisuvaatimuksen, jossa se vaati yhteensä 1 793 972 RON:n suuruista maksua laillisina korkoina.

13 Kyseinen vaatimus hylättiin Agenția 30.9.2010 tekemällä päätöksellä, minkä jälkeen Curtea de Apel București kumosi 14.2.2011 antamallaan tuomiolla kyseisen päätöksen ja velvoitti Agenția maksamaan Steaua Românălle 1 793 972 RON laillisina korkoina 27.7.2009 saakka.

14 Agenția valitti tästä tuomiosta Înalta Curte de Casație și Justiție.

15 Agenția väittää valituksessaan muun muassa, että Curtea de Apel București teki oikeudellisen virheen, kun se velvoitti Agenția maksamaan 1 739 972 RON laillisina korkoina, koska sovellettavassa lainsäädännössä ei määrätä seuraamuksia sen johdosta, miten verovelvollisten esittämiä vaatimuksia käsitellään, vaan ainoastaan näiden vaatimusten käsittelylle asetetun määräajan ylittymisen johdosta. Arvonlisäveroilmoitukset sekä muut Steaua Românăn esittämät vaatimukset tutkittiin kuitenkin säädettyjä määräaikoja noudattaen. Viivästyskorkoja ei siten ole maksettava ajalta, jolloin kuittauspäätökset olivat voimassa.

16 Steaua Română vetoaa asiassa C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, 12.5.2011 annettuun tuomioon (Kok., s. I-3873) ja esittää, että unionin tuomioistuin totesi siinä nimenomaisesti, miten arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava ja sovellettava sen oikeuden noudattamisen kannalta, jonka mukaan henkilöt voivat saada korkoja arvonlisäveron ylimenevän osuuden myöhästyneen palautuksen johdosta. Steaua Română vaatii täten valituksen hylkäämistä perusteettomana ja väittää lähinnä, ettei Agenția ollut noudattanut arvonlisäveron palauttamiselle asetettuja määräaikoja.

17 Koska Înalta Curte de Casație și Justiție katsoo, että sillä on viimeisen muutoksenhakuasteen tuomioistuimena velvollisuus saattaa kysymys unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan nojalla, se on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko verotusmenettelykoodeksin 124 §:n säännösten tulkinta, jonka mukaan valtio ei ole velvollinen maksamaan korkoa arvonlisäveroilmoituksissa vaadituille rahamäärille näiden rahamäärien kuittauspäivän ja päivämäärän, jona kuittauspäätökset kumotaan tuomioistuimen ratkaisulla, väliseltä ajalta, ristiriidassa [direktiivin 2006/112] 183 artiklan kanssa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, ettei verovelvollinen, joka on vaatinut sen arvonlisäveromäärän palauttamista, jolla sen ostoihin sisältyvä arvonlisävero ylittää sen maksettavaksi tulleen arvonlisäveron, voi saada jäsenvaltion veroviranomaiselta tämän myöhässä suorittaman palautuksen johdosta viivästyskorkoja siltä ajalta, jolloin hallintopäätökset, joilla palautus evättiin ja jotka myöhemmin kumottiin tuomioistuimen ratkaisulla, olivat voimassa.

19 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa ei säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa palautettavalle arvonlisäveron ylimenevälle osuudelle eikä ajankohdasta, josta lähtien korkoa olisi maksettava, tästä seikasta ei yksin voida päätellä, että kyseistä säännöstä olisi tulkittava siten, että jäsenvaltioiden säätämät arvonlisäveron ylimenevän osuuden palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt jäisivät kokonaan unionin oikeuden kannalta suoritettavan valvonnan ulkopuolelle (em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 27 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Näin on siksi, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron ylimenevän osuuden palauttamista koskevan oikeuden toteuttaminen kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate rajaavat tätä itsemääräämisoikeutta (em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 29 kohta).

21 Oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklasta – kun sitä tulkitaan arvonlisäverotuksen asiayhteyden ja sitä koskevien yleisten periaatteiden valossa – ilmenee tiettyjä erityisiä säännöksiä, joita jäsenvaltioiden on noudatettava, kun ne toteuttavat oikeuden arvonlisäveron ylimenevän osuuden palautukseen. Verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, jonka hän on jo maksanut hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on nimittäin unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 30–32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Unionin tuomioistuin on jo näiden päätelmien valossa todennut, että arvonlisäveron ylimenevän osuuden palauttamistavat eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi, mikä edellyttää etenkin sitä, että palautus suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa (em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 33 kohta).

23 Silloin kun arvonlisäveron ylimenevää osuutta ei palauteta verovelvolliselle kohtuullisessa ajassa, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää näistä samoista syistä, että verovelvolliselle näin aiheutunut taloudellinen menetys siitä, ettei kyseessä oleva rahamäärä ollut hänen käytettävissään, korvataan maksamalla viivästyskorkoja.

24 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että se, että veronsaajan maksettavaksi kuuluvia korkoja ei lasketa siitä päivästä lähtien, jona arvonlisäveron ylimenevä osuus piti arvonlisäverodirektiivin nojalla normaalisti palauttaa, on lähtökohtaisesti mainitun direktiivin 183 artiklassa säädettyjen edellytysten vastaista (em. asia Enel Maritsa Iztok 3, tuomion 51 kohta). Ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin ilmi, että pääasiassa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään lähtökohtaisesti viivästyskorkojen laskemisesta siitä alkaen, kun arvonlisäveroilmoitusten käsittelylle asetettu 45 päivän määräaika päättyi.

25 On lisäksi todettava, että verovelvollisen kannalta sillä, miksi arvonlisäveron ylimenevä osuus palautettiin myöhässä, ei ole merkitystä. Tässä tilanteessa palautuksen myöhästymisen, joka johtui vaatimuksen hallinnollisesta käsittelystä määräajan päättymisen jälkeen, ja sen palautuksen myöhästymisen välillä, joka johtui hallintopäätöksistä, joilla palautus evättiin lainvastaisesti ja jotka myöhemmin kumottiin tuomioistuimen ratkaisulla, ei ole merkittävää eroa.

26 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, ettei verovelvollinen, joka on vaatinut sen arvonlisäveromäärän palauttamista, jolla sen ostoihin sisältyvä arvonlisävero ylittää sen maksettavaksi tulleen arvonlisäveron, voi saada jäsenvaltion veroviranomaiselta tämän myöhässä suorittaman palautuksen johdosta viivästyskorkoja siltä ajalta, jolloin hallintopäätökset, joilla palautus evättiin ja jotka myöhemmin kumottiin tuomioistuimen ratkaisulla, olivat voimassa.

Oikeudenkäyntikulut

27 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 183 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sille, ettei verovelvollinen, joka on vaatinut sen arvonlisäveromäärän palauttamista, jolla sen ostoihin sisältyvä arvonlisävero ylittää sen maksettavaksi tulleen arvonlisäveron, voi saada jäsenvaltion veroviranomaiselta tämän myöhässä suorittaman palautuksen johdosta viivästyskorkoja siltä ajalta, jolloin hallintopäätökset, joilla palautus evättiin ja jotka myöhemmin kumottiin tuomioistuimen ratkaisulla, olivat voimassa.

Allekirjoitukset