Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 90 artikla – Veron perusteen alentaminen – 183 artikla – Arvonlisäveron ylijäämän palautus – Viivästyskorko – Kansallisen lainsäädännön puuttuminen – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Unionin oikeuden säännösten ja määräysten välitön soveltaminen – Unionin oikeuden mukaisen tulkinnan periaate

Asiassa C-844/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) on esittänyt 24.10.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.11.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

CS vastaan

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Graz-Stadt**, aiemmin Finanzamt Graz-Stadt,

ja

Finanzamt Österreich, **Dienststelle Judenburg Liezen**, aiemmin Finanzamt Judenburg Liezen, vastaan

technoRent International GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit A. Kumin, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (esittelevä tuomari) ja I. Ziemele,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Itävallan hallitus, asiamiehinään A. Posch ja F. Koppensteiner,

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artiklan 1 kohdan ja 183 artiklan sekä yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112 säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) 27 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty kahdessa asiassa, joista ensimmäisessä vastakkain ovat luonnollinen henkilö CS ja Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (Itävallan verotoimisto, Judenburg Liezenin toimipiste, Itävalta), aiemmin Finanzamt Judenburg Liezen (Judenburg Liezenin verotoimisto), ja toisessa Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (Itävallan verotoimisto, Grazin kaupungin toimipiste, Itävalta), aiemmin Finanzamt Graz-Stadt (Grazin kaupungin verotoimisto), ja technoRent International GmbH, joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.”

4 Kyseisen direktiivin 167 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.”

5 Mainitun direktiivin 183 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

Direktiivi 2008/9

6 Direktiivin 2008/9 johdanto-osan ensimmäisessä, toisessa ja kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) Huomattavia ongelmia aiheutuu sekä jäsenvaltioiden hallintoviranomaisille että yrityksille täytäntöönpanosäännöistä, jotka on annettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6 päivänä joulukuuta 1979 annetussa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY [(EYVL 1979, L 331, s. 11)].

(2) Direktiivissä säädettyjä järjestelyjä olisi muutettava niiden määräaikojen osalta, joiden kuluessa palautushakemuksia koskevat päätökset annetaan yrityksille tiedoksi. Samalla olisi säädettävä, että myös yritysten on annettava vastaukset määräajassa. Menettelyä olisi lisäksi yksinkertaistettava ja nykyaikaistettava mahdollistamalla nykyaikaisen tekniikan käyttö.

(3) Uudella menettelyllä on tarkoitus edistää yritysten asemaa, sillä jäsenvaltioiden on maksettava korkoa, jos palautus suoritetaan myöhässä, ja yritysten muutoksenhakuoikeutta vahvistetaan.”

7 Direktiivissä 2008/9 vahvistetaan, kuten sen 1 artiklasta ilmenee, yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäveron palautukselle mainitun direktiivin 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.

8 Mainitun direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa säädetään, että palautusjäsenvaltion on ilmoitettava verovelvolliselle päätöksestään hyväksyä tai hylätä palautushakemus neljän kuukauden kuluessa siitä, kun kyseinen jäsenvaltio vastaanotti palautushakemuksen.

9 Direktiivin 2008/9 21 artiklan mukaan palautushakemusta koskevaan päätökseen käytettävissä oleva määräaika on vähintään kuusi kuukautta, jos palautusjäsenvaltio pyytää lisätietoja, ja kahdeksan kuukautta, jos kyseinen jäsenvaltio pyytää täydentäviä lisätietoja.

10 Direktiivin 2008/9 22 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos palautushakemus hyväksytään, on palautusjäsenvaltion maksettava hyväksytty määrä viimeistään 10 työpäivän kuluessa 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun määräajan päättymisestä tai, jos lisätietoja tai täydentäviä lisätietoja on pyydetty, 21 artiklassa tarkoitettujen määräaikojen päättymisestä.”

11 Mainitun direktiivin 26 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palautusjäsenvaltion on maksettava hakijalle maksettavan palautuksen määrälle korkoa, jos palautus maksetaan 22 artiklan 1 kohdan mukaisen viimeisen maksupäivän jälkeen.

– –”

12 Saman direktiivin 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Korko lasketaan sitä päivää, jolloin palautus olisi 22 artiklan 1 kohdan mukaan viimeistään ollut maksettava, seuraavasta päivästä palautuksen tosiasialliseen maksupäivään saakka.

2. Korkokanta on se korkokanta, jota sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille maksettaviin arvonlisäveron palautuksiin kyseisen jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

Jos kansallisen lainsäädännön mukaan ei makseta korkoa sijoittautuneille verovelvollisille maksettaville palautuksille, maksettava korko on yhtä kuin se korko tai vastaava maksu, jota palautusjäsenvaltio soveltaa verovelvollisten myöhässä maksamaan arvonlisäveroon.”

Itävallan oikeus

13 Yleisistä verosäännöksistä annetun liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung; BGBl. 194/1961), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioiden tosiseikkoihin (jäljempänä BAO), 205 §:ssä, jonka otsikko on ”Hyvityskorko”, säädetään seuraavaa:

”(1) Sellaisille erotuksille tuloverossa ja yhteisöverossa, jotka johtuvat verotuspäätöksistä, lyhennyksiä (3 momentti) huomioimatta, suhteessa ennakkomaksuihin tai aiemmin vahvistettuun veroon, on maksettava korkoa 1.10. lähtien sitä vuotta seuraavana vuonna, jona verosaatava on syntynyt, tällaisen päätöksen tiedoksi antamiseen saakka (hyvityskorot). Tämä koskee soveltuvin osin erotuksia, joiden perusteena on

(a) verotuspäätösten kumoaminen

– –

(2) Vuotuinen hyvityskorko on 2 prosenttiyksikköä peruskorkokantaa korkeampi. Jos hyvityskorko olisi enintään 50 euroa, sitä ei vahvisteta. Hyvityskorot vahvistetaan enintään 48 kuukauden ajalle.

– –”

14 BAO:n 205a §:ssä, jonka otsikko on ”Valitusperusteinen korko” ja jota sovelletaan 1.1.2012 lukien, säädetään seuraavaa:

”(1) Siltä osin kuin jo maksettua verovelkaa, jonka suuruus riippuu välittömästi tai välillisesti päätöksestä tehdyn valituksen ratkaisemisesta, alennetaan, on verovelvollisen hakemuksesta vahvistettava korko (valitusperusteinen korko), joka lasketaan veron maksusta alkaen veron alentamista koskevan päätöksen tiedoksi antamiseen saakka.

– –

(4) Vuotuinen korko on 2 prosenttiyksikköä peruskorkokantaa korkeampi. Jos korko olisi enintään 50 euroa, sitä ei vahvisteta.”

15 Sellaisten verovelvollisten, jotka eivät ole sijoittautuneet Itävaltaan ja jotka eivät myöskään harjoita siellä liiketoimia, osalta on todettava, että erityisestä menettelystä, joka koskee ostoihin sisältyvän vähennyskelpoisen veron palautusta ulkomaisille elinkeinonharjoittajille, 21.4.1995 annetun liittovaltion valtiovarainministeriön asetuksen (Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird; BGBl. 279/1995), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasioiden tosiseikkoihin (BGBl. II, 158/2014), 3 §:ssä säädetään muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden verovelvollisten osalta, että jos veroviranomainen ei ole maksanut palautettavaa määrää neljän kuukauden ja kymmenen arkipäivän kuluttua siitä, kun se on vastaanottanut palautushakemuksen, verovelvolliselle on vahvistettava viivästyskorvaus, jonka suuruus on 2 prosenttia siitä määrästä, jota ei ole palautettu ajoissa. Siinä tapauksessa, että veroviranomainen vaatii lisätietoja, tämä määräaika on kuusi kuukautta ja kymmenen arkipäivää ja toisen muistutuksen tapauksessa kahdeksan kuukautta ja kymmenen arkipäivää. Toinen viivästyskorvaus, jonka suuruus on 1 prosentti palauttamatta jätetystä määrästä, on vahvistettava, jos veron määrää ei palauteta viimeistään kolmen kuukauden kuluttua kyseisen määräajan päättymisestä.

Kolmas viivästyskorvaus, jonka suuruus on myös 1 prosentti palauttamatta jätetystä määrästä, on vahvistettava, jos veron määrää ei palauteta viimeistään kolmen kuukauden kuluttua sen määräajan päättymisestä, jonka perusteella toinen viivästyskorvaus on vahvistettu.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

16 CS harjoittaa hotellitoimintaa Itävallassa. Hän esitti elokuuta 2007 koskevassa alustavassa arvonlisäveroilmoituksessaan 60 689,28 euron suuruisen arvonlisäveron ylijäämän.

17 Judenburg Liezenin verotoimisto vahvisti kuitenkin 18.10.2007 tekemällään päätöksellä ja suoritettuaan tarkastuksen CS:lle arvonlisäveron ylijäämän määräksi vain 14 689,28 euroa.

18 CS valitti tästä ratkaisusta. Unabhängiger Finanzsenat (riippumaton verolautakunta, Itävalta) hyväksyi valituksen 15.5.2013. Tämän jälkeen CS:n ilmoittaman ylijäämän koko määrä kirjattiin hänen verotililleen.

19 CS haki 30.5.2013 BAO:n 205a §:n nojalla korkoa kyseiselle arvonlisäveron ylijäämälle 1.1.2012 lähtien, jolloin kyseinen säännös tuli voimaan. Judenburg Liezenin verotoimisto hylkäsi tämän hakemuksen 10.6.2013 tekemällään päätöksellä.

20 CS teki tästä päätöksestä Bundesfinanzgerichtiin (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) valituksen, joka hylättiin. Kyseisen tuomioistuimen mukaan BAO:n 205a §:ää ei sovelleta käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisiin tilanteisiin, joissa verovelvolliselle myönnetään verotoimiston alkuperäisestä päätöksestä tehdyn valituksen johdosta arvonlisäveron ylijäämän palautus.

21 CS teki Bundesfinanzgerichtin antamasta tuomiosta Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta).

22 Vuosina 2003–2004 technoRent International myi Itävallassa koneita, jotka olivat arvonlisäverollisia kyseisessä jäsenvaltiossa. Toukokuulta 2005 tekemässään alustavassa arvonlisäveroilmoituksessa kyseinen yhtiö esitti 367 081,58 euron suuruisen arvonlisäverosaatavan, koska näiden koneiden myyntihintaa oli alennettu niiden myynnin jälkeen.

23 Mainittujen koneiden myyntiä koskeva tarkastus alkoi heinäkuussa 2006. TechnoRent Internationalin ilmoittama määrä hyvitettiin 10.3.2008 sen verotilille. Tämän tarkastuksen jälkeen Grazin kaupungin verotoimisto katsoi kuitenkin, ettei myyntihintaa olisi pitänyt oikaista eikä palautettavaa arvonlisäveron ylijäämää siis ollut. Veroviranomainen peri tämän jälkeen takaisin summan, joka oli maksettu technoRent Internationalin verotilille.

24 Kyseinen yhtiö teki tästä päätöksestä valituksen, jonka Unabhängiger Finanzsenat hyväksyi 8.4.2013. TechnoRent Internationalin verotilille hyvitettiin 10.5.2013 uudelleen 367 081,58 euron määrä.

25 TechnoRent International vaati 21.10.2013 arvonlisäveroa koskevaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön tukeutuen 367 081,58 euron pääomalle korkoa heinäkuun 2005 ja toukokuun 2013 väliseltä ajanjaksolta. Grazin kaupungin verotoimisto hyväksyi 4.2.2014 tekemällään päätöksellä tämän hakemuksen osittain ja myönsi korkoja ajanjaksolle, joka alkoi 1.1.2012, jolloin BAO:n 205a § tuli voimaan, ja päättyi 8.4.2013, jolloin Unabhängiger Finanzsenat teki päätöksensä.

26 TechnoRent International valitti Grazin kaupungin verotoimiston päätöksestä, siltä osin kuin sillä hylättiin osittain sen hakemus, Bundesfinanzgerichtiin. Kyseinen tuomioistuin katsoi 29.5.2017 antamassaan tuomiossa, että technoRent Internationalilla oli arvonlisäveroa koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön nojalla oikeus saada viivästyskorkoa myös 2.9.2005 ja 9.3.2008 väliseltä ajalta.

27 Grazin kaupungin verotoimisto teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Verwaltungsgerichtshofiin.

28 Verwaltungsgerichtshof toteaa, että Itävallan vero-oikeudessa ei ole mitään yleistä säännöstöä korkojen soveltamisesta verosaataviin, koska BAO:n 205 § koskee ainoastaan tuloveron ja yhteisöveron alaa ja kyseisen lain 205a §:ssä säädetään vain valitusperusteisesta korosta.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa sille esitetyssä ensimmäisessä Revision-valituksessa tarkoitetun kaltaisesta arvonlisäveron ylijäämän myöhästyneestä palauttamisesta, että unionin tuomioistuin on jo katsonut useaan otteeseen, että verovelvolliselle on maksettava viivästyskorkoa, jos palautusta ei ole suoritettu kohtuullisessa ajassa. Tämä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö koskee kuitenkin tilanteita, joissa – toisin kuin Itävallan oikeudessa – kyseessä olevien jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin sisältyi yleinen säännöstö, jonka mukaan asianomaisen jäsenvaltion oli maksettava verovelvolliselle korkoa, jos arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen viivästyi lainvastaisesti.

30 Verwaltungsgerichtshofin mukaan esiin nousee siis kysymys siitä, voidaanko unionin oikeutta ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa tällaisen säännöstön puuttuessa tulkita siten, että niihin sisältyy välittömästi sovellettava säännöstö, johon verovelvollinen voi vedota saadakseen viivästyskorkoa arvonlisäveron ylijäämän myöhästyneen palauttamisen vuoksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa tältä osin, että direktiivin 2008/9 27 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa ei lähdetä periaatteesta, jonka mukaan verovelvollisella pitäisi unionin oikeuden nojalla välttämättä olla oikeus saada tällaisia viivästyskorkoja. Siinä tapauksessa, että unionin oikeutta olisi kuitenkin tulkittava siten, että tällainen oikeus on olemassa, kyseiselle säännökselle ei jäisi enää soveltamisalaa.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että sen käsiteltävänä oleva toinen Revision-valitus ei koske arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron ylijäämää vaan kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua arvonlisäveron perusteen alentamista. Näin ollen on sen mukaan selvennettävä, sisältyykö unionin oikeuteen siinä tapauksessa, että unionin oikeuden vastaisesti kannettuja veroja koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä olisi sovellettava tällaiseen tapaukseen, välittömästi sovellettava säännöstö, jossa verovelvolliselle, jolle veroviranomainen ei ole pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa palauttanut ajoissa arvonlisäverosaatavaa, myönnetään oikeus viivästyskorkoon, jolloin verovelvollinen voi vedota tähän oikeuteen veroviranomaisessa tai hallintotuomioistuimissa, vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä viivästyskorosta vastaaville verosaataville.

32 Jos tällainen oikeus olisi olemassa sekä arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettujen tilanteiden että kyseisen direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen tilanteiden osalta, olisi lisäksi ratkaistava, mistä ajankohdasta lähtien korot on laskettava, sekä kysymys siitä, onko, jos tästä asiasta ei ole säädetty Itävallan oikeudessa, direktiivin 2008/9 27 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä oikeudellista seurausta sovellettava Itävaltaan sijoittautumattomien verovelvollisten osalta, vaikka ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevat menettelyt eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan.

33 Tässä tilanteessa Verwaltungsgerichtshof on päättänyt lykätä asioiden käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sisältyykö unionin oikeuteen välittömästi sovellettava säännöstö, jossa verovelvolliselle, jolle veroviranomainen pääasioissa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on jättänyt palauttamatta liikevaihtoveron ajoissa, annetaan oikeus viivästyskorkoon, ja tähän oikeuteen voidaan vedota veroviranomaisessa tai hallintotuomioistuimissa, vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä tällaisesta korkojärjestelmästä?

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Onko myös [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti jälkikäteisen vastikkeen pienentymisen kautta syntyneen verovelvollisen liikevaihtoverosaatavan tapauksessa sallittua, että korot alkavat juosta vasta sellaisen kohtuullisen ajan kuluttua, joka veroviranomaisella on käytettävissään verovelvollisen esittämän vaatimuksen paikkansa pitävyyden tarkastamiseksi?

3) Seuraako siitä seikasta, että jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa ei säädetä korkojen maksamisesta liikevaihtoverosaatavien hyvitysten myöhästymisen yhteydessä, että korkojen määrää määritettäessä kansallisten tuomioistuinten on sovellettava [direktiivin 2008/9] 27 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä oikeudellista seurausta silloinkin, kun pääasiat eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, joita on käsiteltävä yhdessä, pääasiallisesti, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen oikaisemisesta johtuvalle palautukselle samoin kuin kyseisen direktiivin 183 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron ylijäämän palautukselle on maksettava korkoa, jos palautusta ei ole suoritettu kohtuullisessa ajassa, ja jos näin on, mitä yksityiskohtaisia sääntöjä on sovellettava.

Viivästyskorkojen maksaminen

35 Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitetun arvonlisäveron ylijäämän palautuksen osalta on muistutettava, että – kuten unionin tuomioistuin on useita kertoja painottanut – mainitun direktiivin 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 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, 38 kohta ja tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, 33 kohta).

36 Vähennysjärjestelmällä ja näin ollen palautuksilla pyritään näet vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 38 kohta).

37 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty vapaus säätää arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitetuista yksityiskohtaisista säännöistä, nämä yksityiskohtaiset säännöt eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 kohta ja tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/09, EU:C:2011:369, 35 kohta).

38 Näiden palauttamissääntöjen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että vero palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 kohta).

39 Jos verovelvollisella ei olisi oikeutta viivästyskorkoon siinä tapauksessa, että arvonlisäveron ylijäämää ei palauteta kohtuullisessa ajassa, tämä vaikuttaisi kielteisesti verovelvollisen tilanteeseen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti.

40 Tästä seuraa, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa ei säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle eikä täsmennetä sitä ajankohtaa, josta alkaen tällaisia korkoja olisi maksettava, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että taloudelliset tappiot, jotka ovat aiheutuneet siitä, että arvonlisäveron ylijäämää ei ole palautettu kohtuullisessa ajassa, korvataan maksamalla viivästyskorkoja (tuomio 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, 25 kohta ja tuomio 14.5.2020, Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, 40 kohta).

41 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa, sama koskee arvonlisäveron palautuksia, jotka johtuvat arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta arvonlisäveron perusteen alentamisesta.

42 Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen maksettavaksi on näet tullut myös arvonlisäveron ylijäämä, joka on palautettava sille ja josta aiheutuu sille taloudellisia tappioita sen vuoksi, että kyseessä olevat rahamäärät eivät ole sen käytettävissä. Jos verovelvollisella ei siinä tapauksessa, että verohallinto ei palauta tätä ylijäämää kohtuullisessa ajassa, olisi oikeutta viivästyskorkoon, tämä vaikuttaisi kielteisesti verovelvollisen tilanteeseen ja loukkaisi siten verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

43 Direktiivin 2008/9 27 artiklan 2 kohdan toinen alakohta ei kyseenalaista tätä päätelmää.

44 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että vaikka kyseinen säännös koskee nimenomaisesti tilannetta, jossa jäsenvaltion oikeudessa ei säädetä korkojen soveltamisesta tapauksessa, jossa arvonlisäveron ylijäämää ei palauteta kohtuullisessa ajassa, mainitun säännöksen sanamuodosta ei voida mitenkään päätellä, että olisi unionin oikeuden mukaista olla säätämättä kansallisessa oikeudessa koron maksamisesta tällaisissa tilanteissa.

45 Toiseksi on niin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, että direktiivin 2008/9 johdanto-osan ensimmäisestä, toisesta ja kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että arvonlisäveron palauttamista palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille koskevat säännökset, jotka olivat voimassa ennen kyseisen direktiivin antamista, aiheuttivat huomattavia ongelmia sekä jäsenvaltioiden hallintoviranomaisille että yrityksille ja että näin ollen viimeksi mainittujen yritysten asemaa pitäisi vahvistaa, koska jäsenvaltiot ovat velvollisia maksamaan viivästyskorkoa, jos palautus on suoritettu myöhässä.

46 Tästä seuraa, että direktiivin 2008/9 27 artiklan 2 kohdan toinen alakohta on varasäännös, jolla pyritään suojelemaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomia verovelvollisia tilanteessa, jossa kyseisen jäsenvaltion oikeudessa ei mainitun direktiivin antamishetkellä säädetty – verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti – kyseisen jäsenvaltion velvollisuudesta soveltaa viivästyskorkoa arvonlisäveron palautuksiin.

Kansallisen tuomioistuimen velvollisuudet

47 Siitä, millä tavoin arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen oikaisemisesta johtuvalle palautukselle samoin kuin mainitun direktiivin 183 artiklassa tarkoitetulle arvonlisäveron ylijäämän palautukselle on maksettava korkoa, jos palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa, on todettava, että kyseisissä säännöksissä ei ole tältä osin täsmennetty muun muassa sovellettavaa korkokantaa eikä sitä päivää, josta alkaen viivästyskorkoa on maksettava.

48 On muistutettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa säädetyn arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevan oikeuden toteuttaminen kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, jota rajaavat vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate. Vaikka jäsenvaltioilla on siten tietty vapaus ottaa käyttöön arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevat tarkemmat ehdot, nämä ehdot eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 28.2.2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, 22 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Sama pätee korkojen soveltamista koskeviin yksityiskohtaisiin sääntöihin siltä osin kuin on kyse mainitun direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen alentamisesta johtuvista arvonlisäveron palautuksista, koska kyseisessä direktiivissä ei säännellä näitä yksityiskohtaisia sääntöjä.

50 Pääasioissa kyseessä olevan tilanteen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Itävallan oikeuteen ei sisälly säännöstöä, jossa säädettäisiin kyseisessä ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettujen kaltaisten verovelvollisten oikeudesta viivästyskorkoon, jos arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen oikaisemisesta johtuvaa palautusta tai kyseisen direktiivin 183 artiklassa tarkoitettua arvonlisäveron ylijäämän palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa. Direktiivin 2008/9 27 artiklasta on lisäksi todettava, että pääasioiden tosiseikat eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan, koska sen tarkoituksena on, kuten sen 1 artiklasta ilmenee, säännellä vain tietyt edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavan arvonlisäveron palauttamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

51 Näin ollen, ja kun otetaan huomioon jäsenvaltioilla oleva vapaus – kuten tämän tuomion 48 kohdassa on todettu – arvonlisäveron palauttamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen vahvistamisessa, direktiivin 2008/9 27 artiklaa ei voida soveltaa edes analogisesti eikä myöskään sen ajanjakson osalta, jolta kyseisen säännöksen nojalla on maksettava viivästyskorkoa. Lisäksi on niin, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 44 kohdassa, että unionin oikeudessa ei ole sellaista lainsäädännöllistä aukkoa, joka olisi täytettävä kyseiseen säännökseen sisältyvän säännöstön tällaisella analogisella soveltamisella.

52 On kuitenkin muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sekä kansalliset hallintoviranomaiset että kansalliset tuomioistuimet, joiden tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa unionin oikeuden säännöksiä, ovat velvollisia varmistamaan näiden säännösten täyden vaikutuksen (tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Etenkin kansallisen oikeuden unionin oikeuden mukaisen tulkinnan periaate, jonka mukaan kansallisen tuomioistuimen on tulkittava kansallista oikeutta niin pitkälle kuin mahdollista unionin oikeuden vaatimusten mukaisesti, on erottamaton osa perussopimuksilla luotua järjestelmää, sillä näin kansallinen tuomioistuin voi toimivaltansa rajoissa varmistaa unionin oikeuden täyden tehokkuuden, kun se ratkaisee käsiteltäväkseen saatetun asian (tuomio 19.11.2019, A. K. ym. (Ylimmän tuomioistuimen kurinpitojaoston riippumattomuus), C-585/18, C-624/18 ja C-625/18, EU:C:2019:982, 159 kohta). Mainittu velvollisuus tulkita kansallista oikeutta yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa edellyttää, että kansallinen tuomioistuin ottaa tarvittaessa huomioon kansallisen oikeuden säännökset kokonaisuudessaan arvioidakseen, missä määrin kansallista oikeutta voidaan soveltaa niin, ettei tästä aiheudu unionin oikeuden kanssa ristiriitaista lopputulosta (tuomio 4.3.2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Tällä kansallisen oikeuden unionin oikeuden mukaista tulkintaa koskevalla periaatteella on tosin tietyt rajat. Kansallisen tuomioistuimen velvollisuutta tukeutua unionin oikeuden sisältöön, kun se tulkitsee ja soveltaa asiaan liittyviä kansallisen oikeuden säännöksiä, rajoittavat siten yleiset oikeusperiaatteet, muun muassa oikeusvarmuuden periaate, eikä kyseinen velvollisuus voi olla perustana kansallisen oikeuden contra legem -tulkinnalle (ks. vastaavasti tuomio 13.7.2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on erityisesti tutkittava, onko mahdollista varmistaa unionin oikeuden täysi vaikutus ottamalla huomioon kansallinen oikeus kokonaisuudessaan ja soveltamalla analogisesti kansallisen oikeuden säännöksiä.

56 Edellä esitetyn perusteella kolmeen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa ja 183 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että mainitun direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen oikaisemisesta johtuvalle palautukselle samoin kuin mainitun direktiivin 183 artiklassa tarkoitetulle arvonlisäveron ylijäämän palautukselle on maksettava korkoa, jos palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä toimivaltansa rajoissa kaikki mahdollinen näiden säännösten täyden vaikutuksen varmistamiseksi tulkitsemalla kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasioiden asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohtaa ja 183 artiklaa, luettuina yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että mainitun direktiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta veron perusteen oikaisemisesta johtuvalle palautukselle samoin kuin mainitun direktiivin 183 artiklassa tarkoitetulle arvonlisäveron ylijäämän palautukselle on maksettava korkoa, jos palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä toimivaltansa rajoissa kaikki mahdollinen näiden säännösten täyden vaikutuksen varmistamiseksi tulkitsemalla kansallista oikeutta unionin oikeuden mukaisesti.

Allekirjoitukset