

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – 183 artikla – Arvonlisäveron ylijäämän palauttaminen – Palautuksen myöhästymisen – Maksettavaksi kuuluvien viivästyskorkojen määrä kansallisen oikeuden nojalla – Tämän määrän alentaminen verovelvollisesta riippumattomista syistä – Sallittavuus – Verotuksen neutraalisuus – Oikeusvarmuus

Asiassa C-387/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 5.7.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.7.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

vastaan

Nidera BV,

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcijan osallistuessaaasian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda (esittelevä tuomari), E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Schiano,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.6.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Nidera BV, edustajinaan I. Misiunas, V. Vičius ja I. Pašvenskaitė,
- Liettuan hallitus, asiamiehinään D. Kriaušis, R. Butvydytė ja R. Krasuckaitė,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek ja J. Vlášil,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.10.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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) 183 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön alainen kansallinen verotarkastuselin, jäljempänä kansallinen verotarkastusvirasto) ja Nidera BV ja jossa on kyseessä niiden viivästyskorkojen määrä, jotka mainitulle yhtiölle on maksettava, koska arvonlisäveron ylijäämä on palautettu sille myöhässä.

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.”

Liettuan oikeus

4 Arvonlisäverosta annetun Liettuan tasavallan lain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas), sellaisena kuin se oli muutettuna 5.3.2002 annetulla lailla nro IX-751, 91 §:n 10 momentissa säädettiin, että liikaa maksettu arvonlisävero on palautettava verohallinnosta annetussa Liettuan tasavallan laissa (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas) säädettyjen menettelyjen ja määräaikojen mukaisesti.

5 Verohallinnosta annetun Liettuan tasavallan lain, sellaisena kuin se on muutettuna 3.7.2007 annetulla lailla nro X-1249 (jäljempänä verohallinnosta annettu laki), 8 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verohallinnon on noudatettava verotuksessa kohtuullisuuden ja oikeudenmukaisuuden edellytyksiä.”

6 Verohallinnosta annetun lain 87 §:n 5–7 ja 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”5. Verovelvolliselta liikaa kannettujen verojen määrät, jotka jäävät jäljelle sen jälkeen, kun nämä määrät on hyvitetty maksamattomista veroista, on palautettava verovelvollisen hakemuksesta. – –

6. Verohallinnolla on oikeus varmistaa tässä laissa säädettyjen menettelyjen ja määräaikojen mukaisesti, onko verovelvollisen hakemus liikaa maksetun veron palauttamisesta perusteltu. – –

7. – – Verohallinnon on palautettava liikaa maksettu vero verovelvolliselle seuraavasti:

1) Liikaa maksettu vero on palautettava 30 päivän kuluessa liikaa maksetun veron palauttamista koskevan kirjallisen hakemuksen vastaanottamispäivästä. Tapauksissa, joissa verohallinto pyytää verovelvollista toimittamaan lisäasiakirjoja, mainitun 30 päivän määräajan lasketaan alkavan pyydettyjen asiakirjojen vastaanottamispäivästä. – – Tässä kohdassa säädettyjä määräaikoja ei sovelleta tämän momentin 2 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa.

2) Tapauksissa, joissa liikaa maksetun veron palauttamista koskevan hakemuksen yhteydessä tehdään verotarkastus tai joissa liikaa maksetun veron palauttamiseen liittyvät kysymykset ovat erottamaton osa verohallinnon kyseisen verovelvollisen osalta tekemää verotarkastusta, liikaa maksettu vero on palautettava viimeistään 20 päivän kuluessa siitä, kun verohallinnon päätös, jossa vero ja (tai) siihen liittyvät määrät lasketaan uudelleen ja verovelvollinen määrätään maksamaan ne (tai jossa ilmoitetaan, että rikkomuksia ei ole todettu), annetaan tiedoksi verovelvolliselle.

– –

9. Jos verohallinto ei palauta liikaa maksettua veroa tämän pykälän 7 momentissa säädettyssä määräajassa, sen on laskettava palautettavalle määrälle korkoa verovelvollisen eduksi siihen saakka, kun liikaa maksettu vero palautetaan. Koron määrä vastaa veron myöhässä maksamisesta perittävän viivästyskoron määrää.”

7 Verohallinnosta annetun lain 99 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Valtiovarainministeri vahvistaa viivästyskorkojen korkokannan ja laskutavat ottaen huomioon Liettuan valtion viimeisten kolmen kuukauden aikana tarjouskilpailumenettelyllä liikkeelle laskemien joukkovelkakirjojen keskimääräisen vuosikoron. Viivästyskorkojen korkokanta lasketaan nostamalla tätä keskimääräistä vuosikorkoa 10 prosenttiyksikköä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Nidera, joka on Alankomaihin sijoittautunut yhtiö, osti vuoden 2008 helmi- ja toukokuun välisenä aikana vehnäeriä Liettuasta maataloustuotteiden toimittajilta. Näiden toimittajien laskujen perusteella toimituksista maksetun arvonlisäveron kokonaismäärä oli 11 743 259 Liettuan litiä (LTL) (noin 3,4 miljoonaa euroa). Nidera vei samana ajanjaksona tätä viljaa kolmansiin maihin soveltaen Liettuan lainsäädännössä säädettyä arvonlisäveron nollaverokantaa.

9 Nidera rekisteröityi 12.8.2008 arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa. Se ilmoitti ajanjaksoa 12.–31.8.2008 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan maksamansa arvonlisäveron määrän ja vaati sen palauttamista.

10 Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Vilnan alueen verotarkastusvirasto, Liettua) kieltäytyi kuitenkin tarkastuskertomuksen hyväksymisestä 19.3.2009 tekemällään päätöksellä palauttamisesta sillä perusteella, että Nideraa ei ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi kyseisten vehnäerien toimitusajankohtana, joten sillä ei ollut Liettuan oikeuden mukaan oikeutta vähentää maksettua arvonlisäveroa.

11 Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Liettuan tasavallan hallituksen alainen veroriitalautakunta) tunnusti kuitenkin 21.10.2010 annetun tuomion Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627) jälkeen 24.11.2010 tekemällään päätöksellä, että Nideralla oli oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, ja määräsi verohallinnon palauttamaan sille edellä mainitun määrän. Kansallinen verotarkastusvirasto palautti kantajalle 22.12.2010 liikaa maksetun arvonlisäveron, jonka määrä oli 11 743 259 LTL (noin 3,4 miljoonaa

euroa).

12 Seuraavaksi Nidera vaati korkoa sillä perusteella, että siltä oli alun perin evätty arvonlisäveron ylijäämän palautus. Vilnan alueen verotarkastusvirasto maksoi sille 11.8.2011 korkona kyseiselle ylijäämälle 214 902,27 LTL (noin 60 000 euroa) mainitun tuomion antamispäivästä alkaen siihen päivään saakka, jona liikaa maksettu vero palautettiin. Kyseinen tarkastusvirasto kieltäytyi sitä vastoin maksamasta viivästyskorkoa mainitun tuomion julistamista edeltävältä ajalta. Kansallinen verotarkastusvirasto hylkäsi 2.10.2013 tekemällään päätöksellä Nideran oikaisuvaatimuksen tästä päätöksestä.

13 Nidera nosti Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) kanteen, jossa se vaati kansallisen verotarkastusviraston päätöksen kumoamista ja Vilnan alueen verotarkastusviraston päätöksen muuttamista sekä totesi, että hallintoviranomaiset oli velvoitettava maksamaan sille 3 864 706,66 LTL (noin 1,1 miljoonaa euroa) korkoina. Nidera väitti, että korot oli laskettava verotarkastuksen alkamispäivästä eli 21.11.2008 lukien arvonlisäveron ylijäämän palautuspäivään saakka. Mainittu tuomioistuin hyväksyi osittain Nideran kanteen ja velvoitti Vilnan alueen verotarkastusviraston maksamaan sille korkoa ajankohdalta, joka alkoi 17.2.2009 ja päättyi palautuspäivään. Kansallinen verotarkastusvirasto valitti tästä ratkaisusta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että erityisesti 12.5.2011 annetusta tuomiosta Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) käy ilmi, että arvonlisäverodirektiivin 183 artikla, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen tavanomaista määräaika, jonka päätyttyä palautettavalle määrälle on maksettava viivästyskorkoa, jatketaan verotarkastuksen aloittamisen tapauksessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että näin ollen on katsottava, että Nideralle kuuluvia korkoja ei ole laskettava verohallinnosta annetun lain 87 §:n 7 momentin 2 kohdassa säädetyn määräajan vaan saman lain 87 §:n 7 momentin 1 kohdassa säädetyn määräajan päätyttyä eli 30 päivän kuluttua liikaa maksetun veron palauttamista koskevan hakemuksen vastaanottamispäivästä.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko kansallisilla viranomaisilla – ja myös oikeusviranomaisilla – toimivalta alentaa maksettavaksi kuuluvia korkoja vetoamalla pääasian erityisiin olosuhteisiin. Tämä tuomioistuin pohtii erityisesti, onko sillä valta arvioida maksettavaksi kuuluvien korkojen määrän perusteltavuutta ja asianmukaista määrää ottamalla huomioon muun muassa tämän määrän ja palauttamatta jääneen liikaa maksetun määrän välisen suhteen, palauttamatta jättämisen keston ja syyt – nyt käsiteltävässä asiassa se, että kansallisen oikeuden mukaan henkilöt, joita ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi, eivät saa vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa – sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneen menetyksen.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan 24.10.2013 annettu tuomio Rafin?ria Steauna Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, 25 kohta) voidaan ymmärtää siten, että maksettavaksi kuuluvien korkojen määrää ei voida alentaa verovelvollisen toimista riippumattomien seikkojen perusteella. Koska näiden korkojen tarkoituksena on kuitenkin korvata verovelvolliselle menetys, joka on aiheutunut siitä, että kyseiset varat eivät olleet hänen käytettävissään, kansallinen tuomioistuin katsoo, että se, että varat eivät ole olleet pitkän ajanjakson aikana käytettävissä, voi johtaa sellaiseen korkojen määrään, joka ei ole oikeassa suhteessa tosiasiallisesti aiheutuneeseen menetykseen, ja että kohtuullisuuden ja oikeudenmukaisuuden edellytykset, jotka ohjaavat sekä verohallintoa verohallinnosta annetun lain 8 §:n 3 momentin nojalla että kansallisia tuomioistuimia, voivat johtaa tämän määrän alentamiseen.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että kun otetaan huomioon arvonlisäveron palautuksen tavoitteet, erityisesti tavoite, että verovelvolliselle ei saa aiheutua

minkäänlaista taloudellista riskiä, siitä, että varat eivät ole olleet käytettävissä, johtuvia negatiivisia seurauksia voi ilmetä niiden palauttamisen jälkeen. Näin ollen se, että maksettavaksi kuuluvan koron määrä sidotaan verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneeseen menetykseen näiden korkojen määrän alentamiseksi, ei poista verovelvolliselta kaikkia taloudellisia riskejä ja haittoja, koska tämän olisi näytettävä toteen aiheutunut menetys.

18 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se estää koron, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, jos liikaa maksettua arvonlisäveroa (yliäämää) ei palautettu (hyvitetty) määräajassa, alentamisen, jossa otetaan huomioon muita kuin verovelvollisen omasta toiminnasta aiheutuvia olosuhteita, kuten koron ja määräajassa palauttamatta jääneen liikaa maksetun arvonlisäveron välinen suhde, ajanjakso, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, ja palauttamatta jättämisen syyt sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

19 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön perusteluista käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätti 12.5.2011 annetun tuomion Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) julistamisen jälkeen, että sen käsiteltävänä oleva asia oli ratkaistava siten, että Nideralle kuuluvat, palautetun liikaa maksetun arvonlisäveron perusteella suoritettavat viivästyskorot oli laskettava verohallinnosta annetun lain 87 §:n 7 momentin 1 kohdassa säädetyn määräajan päättymisestä lukien, minkä Nidera ja Liettuan hallitus ovat vahvistaneet suullisessa käsittelyssä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei siten tiedustele unionin tuomioistuimelta, mistä päivämäärästä lukien viivästyskorot on maksettava, vaan ainoastaan, onko näiden korkojen määrää mahdollista alentaa.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se estää koron, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, jos liikaa maksettua arvonlisäveroa ei palautettu määräajassa, alentamisen verovelvollisesta riippumattomista syistä, joita ovat muun muassa mainitun koron huomattavan määrän ja liikaa maksetun arvonlisäveron määrän välinen suhde, ajanjakso, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, ja palauttamatta jättämisen syyt sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys.

21 On muistutettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa ei säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa palautettavalle arvonlisäveron yliäämälle eikä ajankohdasta, josta lähtien korkoa olisi maksettava, tästä seikasta ei yksin voida päätellä, että kyseistä säännöstä olisi tulkittava siten, että jäsenvaltioiden säätämät arvonlisäveron yliäämän palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt jäisivät kokonaan unionin oikeuden kannalta suoritettavan valvonnan ulkopuolelle (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 27 ja 28 kohta ja tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, 18 kohta).

22 Yhtäältä on näet niin, 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 (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, 29 kohta; tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C?591/10, EU:C:2012:478, 27 kohta ja tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta).

23 Toisaalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy 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 ylijäämän palautukseen (tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, 21 kohta ja tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, 19 kohta).

24 Vaikka jäsenvaltioilla on siten tietty vapaus ottaa käyttöön arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevat tarkemmat ehdot, nämä ehdot eivät saa vaarantaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden ehtojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että se palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa 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 ja tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary, C?254/16, EU:C:2017:522, 20 kohta).

25 Tässä yhteydessä on todettava, että kun arvonlisäveron ylijäämää ei palauteta verovelvolliselle kohtuullisessa ajassa, arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaate edellyttää, että verovelvolliselle näin aiheutunut taloudellinen menetys siitä, ettei kyseessä oleva rahamäärä ollut hänen käytettävissään, korvataan maksamalla viivästyskorkoja. Koska unioni ei ole antanut arvonlisäveron alalla viivästyskorkoja koskevia säännöksiä, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää tällaisten korkojen maksamista koskevista edellytyksistä, muun muassa tällaisten korkojen korkokannasta ja laskentatavasta, kunhan verotuksen neutraalisuuden periaatetta kunnioitetaan (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, 33, 53 ja 54 kohta; tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C?591/10, EU:C:2012:478, 27 kohta ja tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C?431/12, EU:C:2013:686, 22 ja 23 kohta).

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pääasian osalta, että verohallinnosta annetun lain 87 §:n 9 momentin nojalla koron, joka on maksettava verovelvolliselle, jos arvonlisäveron ylijäämä on palautettu myöhässä, määrä vastaa verovelvollisilta veron myöhässä maksamisesta perittävän viivästyskoron määrää. Mainitun lain 99 §:n nojalla tämä korkokanta lasketaan nostamalla Liettuan valtion viimeisten kolmen kuukauden aikana tarjouskilpailumenettelyllä liikkeelle laskemien joukkovelkakirjojen keskimääräistä vuosikorkoa 10 prosenttiyksikköä.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että jos se, että arvonlisäveron ylijäämä on palautettu erityisen myöhään, johtaa siihen, että varat eivät ole olleet pitkän ajanjakson aikana käytettävissä, tällainen laskemistapa saattaisi johtaa sellaiseen korvauksenluonteisten korkojen määrään, joka ei ole oikeassa suhteessa verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneeseen menetykseen. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että näissä olosuhteissa kohtuullisuuden ja oikeudenmukaisuuden edellytykset tekevät mahdolliseksi sekä verohallinnolle verohallinnosta annetun lain 8 §:n 3 momentin nojalla että kansallisille tuomioistuimille, että ne voivat päättää

alentaa tätä määrää ennakkoratkaisupyyntöissä mainituista, verovelvollisen toimista riippumattomista syistä. Joka tapauksessa Liettuan hallituksen unionin tuomioistuimen suullisessa käsittelyssä esittämään kysymykseen antamasta vastauksesta käy ilmi, että kansalliset tuomioistuimet eivät ole tähän mennessä koskaan alentaneet viivästyskorkoja tällä tavalla.

28 Ensinnäkin viivästyskorkojen määrän alentamisesta sillä perusteella, että koron, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, määrä on huomattava verrattuna arvonlisäveron ylijäämän määrään, on todettava, kuten julkisasiamies on katsonut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa, että tämä korko on ainoastaan korvaus siitä, ettei tulojen saaminen ole ollut mahdollista pääoman palauttamisen viivästymisen vuoksi. Tästä seuraa, että se, että mainittua määrää alennettaisiin yksinomaan sillä perusteella, että viivästyskoron määrä on huomattava verrattuna palautettavan pääoman määrään, tarkoittaisi verovelvolliselle riskiä, että maksetut viivästyskorot eivät kattaisi koko sitä ajanjaksoa, jonka osalta verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää nyt annettavan tuomion 24 ja 25 kohdassa viitatus oikeuskäytännön mukaan, että se, ettei kyseessä oleva rahamäärä ollut hänen käytettävissään, korvataan maksamalla viivästyskorkoja.

29 Toiseksi palauttamatta jättämisen kestosta on todettava, että tämän tuomion edellisestä kohdasta käy ilmi, että tämä ajanjakso ei voi sellaisenaan oikeuttaa viivästyskorkojen alentamista, koska viivästyskorkojen tarkoituksena on nimenomaan korvata verovelvolliselle kyseisenä ajanjaksona aiheutunut taloudellinen menetys. Lisäksi siitä, että maksettavaksi kuuluvien korkojen määrää olisi mahdollista alentaa palauttamatta jättämisen keston perusteella, saattaisi seurata, että veroviranomaisia ei kannustettaisi palauttamaan arvonlisäveron ylijäämää mahdollisimman pian, ja tämä olisi myös omiaan aiheuttamaan verovelvolliselle taloudellisen riskin vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

30 Lisäksi on korostettava, että sillä, että verohallinto on kieltäytynyt palauttamasta Nideran vaatimaa arvonlisäveron ylijäämää ennen 21.10.2010 annetun tuomion Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) julistamista, ei myöskään voida perustella viivästyskorkojen määrän alentamista. On näet muistutettava, että tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien (tuomio 27.3.1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, 16 kohta ja tuomio 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että verovelvollisen kannalta sillä, johtuiko palautuksen myöhästyminen siitä, että hakemuksen hallinnollinen käsittely saatettiin päätökseen määräajan päättymisen jälkeen, vai hallintopäätöksistä, joilla palautus evättiin lainvastaisesti ja jotka kumottiin myöhemmin unionin tuomioistuimen ratkaisun jälkeen, ei ole merkittävää eroa (ks. analogisesti tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român?, C-431/12, EU:C:2013:686, 25 kohta).

32 Kolmanneksi kansallisen tuomioistuimen mahdollisuudesta alentaa korkoa, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, jotta otetaan huomioon yksittäiselle verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys, joka johtuu siitä, että palautettavaksi kuuluva arvonlisäveron ylijäämä ei ollut hänen käytettävissään ajanjaksona, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, on todettava, että tällainen mahdollisuus tarkoittaa, että verovelvollisen olisi näytettävä toteen hänelle tosiasiallisesti aiheutunut taloudellinen menetys, joka johtuu siitä, että nämä varat eivät olleet hänen käytettävissään.

33 Liettuan hallitus väittää kuitenkin yhtäältä, että verohallinnosta annetun lain 99 §:ssä säädetyllä korkokannalla ei ainoastaan pyritä korvaamaan verovelvolliselle aiheutunutta menetystä vaan se sisältää valtion joukkovelkakirjojen vuosikorkoon tehtävän kymmenen prosenttiyksikön

korotuksen vuoksi rangaistusluonteisen osatekijän, joka on vaikutukseltaan seuraamus. Se korostaa, että mainitun lain 87 §:n 9 momentissa säädetään, että jos liikaa maksettua arvonlisäveroa ei palauteta säädettyssä määräajassa, verovelvolliselle maksettavan koron määrä vastaa verovelvollisilta veron myöhässä maksamisesta perittävän viivästyskoron määrää.

34 Liettuan hallitus toteaa toisaalta, että mainitussa 99 §:ssä vahvistettua korkokantaa sovelletaan vain ajanjaksona, joka alkaa päivästä, jona verohallinto tai mahdollisesti tuomioistuin antaa ratkaisun, jossa todetaan, että mainittu palautushakemus on perusteltu, ja päättyy päivänä, jona arvonlisäveron koko ylijäämä on palautettu verovelvolliselle. Se pääättelee tästä, että mainitun korkokannan soveltaminen tällaista ratkaisua edeltävään ajanjaksoon johtaisi verovelvolliselle aiheutuneen menetyksen, joka johtuu siitä, että palautettaviksi kuuluvat varat eivät olleet hänen käytettävissään, ylisuureen korvaamiseen, minkä vuoksi hän saisi perusteetonta etua.

35 Tässä yhteydessä on huomautettava, että Liettuan hallituksen väitteet perustuvat sellaiseen tulkintaan Liettuan lainsäädännöstä, joka poikkeaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämästä tulkinnasta. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei näet käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevat viivästyskorot ovat rangaistusluonteisia. Lisäksi kansallinen tuomioistuin päätti, kuten nyt annettavan tuomion 19 kohdassa on todettu, että nämä viivästyskorot on laskettava verohallinnosta annetun lain 87 §:n 7 momentin 1 kohdassa säädetyn 30 päivänä määräajan, joka alkaa kulua palauttamista koskevan hakemuksen vastaanottamispäivästä eikä sen ratkaisupäivästä, päättymisestä lukien. Ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tulkittava kansallista lainsäädäntöä, ja unionin tuomioistuimen on vastattava ennakkoratkaisukysymykseen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän kansallisen lainsäädännön tulkinnan perusteella (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 38 kohta).

36 Jäsenvaltioilla on joka tapauksessa nyt annettavan tuomion 23 kohdassa mieliin palautetun vapauden, joka koskee arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevien tarkempien ehtojen käyttöön ottamista, yhteydessä oikeus säätää kiinteämääräisestä viivästyskorosta voidakseen maksaa korvauksen sellaisten sääntöjen mukaisesti, joita verohallinto voi helposti hallinnoida ja valvoa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 33 kohdassa, on niin, että vaikka eräissä tapauksissa korvauksenluonteisen koron määrä voi ylittää verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneen vahingon, tämä on vain seuraus kiinteämääräisen korvauksen järjestelmästä, joka luonteensa vuoksi heijastaa todennäköistä menetystä, joka kansallisen lainsäätäjän arvion mukaan voi aiheutua verovelvolliselle, eikä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunutta menetystä. Korvaus koron muodossa voi olla tietyissä tapauksissa suurempi tai pienempi kuin tosiasiallinen menetys.

37 Tästä huolimatta on niin, että kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä säädetään tällaisesta kiinteämääräisestä viivästyskorosta, siinä ei voida samaan aikaan säätää mahdollisuudesta kieltäytyä mainitun viivästyskoron maksamisesta ja rajoittaa korvaamaan vain tosiasiallisesti aiheutunut menetys kohtuullisuuden ja oikeudenmukaisuuden edellytysten perusteella, niin kuin Liettuan hallitus väittää. Tällaisesta kansallisesta lainsäädännöstä näet seuraisi, että verovelvollisen olisi mahdotonta tietää etukäteen olosuhteita, joissa hän voi saada kiinteämääräistä viivästyskorkoa, ja siten järjestää toimintansa tällaisen viivästyskoron perusteella. Näin ollen tällainen lainsäädäntö ei mahdollista sitä, että verovelvollinen saa arvonlisäveron ylijäämäänsä perustuvan koko saatavan takaisin asianmukaisilla ehdoilla ilman taloudellista riskiä, mikä on vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. analogisesti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 57 ja 58 kohta).

38 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen

kanssa, on tulkittava siten, että se estää koron, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, jos liikaa maksettua arvonlisäveroa ei palautettu määräajassa, alentamisen verovelvollisesta riippumattomista syistä, joita ovat muun muassa mainitun koron huomattavan määrän ja liikaa maksetun arvonlisäveron välinen suhde, ajanjakso, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, ja palauttamatta jättämisen syyt sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys.

Oikeudenkäyntikulut

39 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se estää koron, joka kansallisen lainsäädännön mukaan on normaalisti maksettava, jos liikaa maksettua arvonlisäveroa ei palautettu määräajassa, alentamisen verovelvollisesta riippumattomista syistä, joita ovat muun muassa mainitun koron huomattavan määrän ja liikaa maksetun arvonlisäveron välinen suhde, ajanjakso, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, ja palauttamatta jättämisen syyt sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.