

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

10 päivänä helmikuuta 2022 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 179 ja 183 artikla – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Yksityiskohtaiset säännöt – Arvonlisäveron ylimenevän osan hyvitys tai palautus – Täydentävät maksuvelvoitteet – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet

Asiassa C-487/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulian ylioikeus, Romania) on esittänyt 22.9.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.10.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Philips Or??tie SRL

vastaa

Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: seitsemännen jaoston puheenjohtaja J. Passer, joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit F. Biltgen (esittelevä tuomari) ja N. Wahl,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Philips Or??tie SRL, edustajinaan M. Boian, D.-D. Dasc?lu ja E. C. Antonescu, avoca?i,
- Romanian hallitus, asiamiehinnään E. Gane ja L.-E. Ba?agoi,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Armenia ja J. Jokubauskait?,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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) 179

artiklan ensimmäisen kohdan ja 183 artiklan ensimmäisen kohdan sekä vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Philips Or?tie SRL ja Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili (suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto, Romania) ja jossa on kyse arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 179 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää 178 artiklan säännösten mukaisesti saman kauden aikana.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 12 artiklassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.”

4 Kyseisen 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.”

5 Mainitun direktiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

Romanian oikeus

6 Verotusmenettelykoodeksista 20.7.2015 annetun lain nro 207/2015 (Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedur? fiscal?) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 547, 23.7.2015; jäljempänä verotusmenettelykoodeksi) 157 §:n 2 momentin b1 kohdan mukaan ”verovelvoitteita, jotka on vahvistettu lain mukaisesti riitautetuilla verohallinnon toimilla ja joista on annettu 210 ja 211 tai 235 §:n mukainen takaus”, ei pidetä suorittamattomina verovelvoitteina.

7 Verotusmenettelykoodeksin 233 §:ssä, jonka otsikko on ”Pakkotäytäntöönpanon keskeyttäminen”, säädetään erityisesti seuraavaa:

”_ _

(21) Pakkotäytäntöönpano keskeytetään tai sitä ei käynnistetä seuraavissa tapauksissa:

a) kun kyse on verosaamisista, jotka toimivaltainen veroviranomainen on vahvistanut

verotuspäätöksellä, jos velallinen verotuspäätöksen tiedoksiannon jälkeen ilmoittaa kyseiselle veroviranomaiselle toimittavansa 235 §:n mukaisen takaussitoumuksen tai takausvakuutuksen. Pakkotäytäntöönpanoa jatketaan tai se käynnistetään, jos velallinen ei toimita takaussitoumusta tai takausvakuutusta 45 päivän kuluessa sen verotuspäätöksen tiedoksiantopäivästä lukien, jolla verosaamiset on vahvistettu

b) kun kyse on verosaamisista, jotka on vahvistettu lain mukaisesti riitautetuilla verohallinnon toimilla ja joista on annettu 210 ja 211 §:n mukainen takaus. Pakkotäytäntöönpanoa jatketaan tai se käynnistetään sen jälkeen, kun verohallinnon toimiin ei hallinnollisten tai oikeudellisten muutoksenhakukeinojen järjestelmässä enää voi hakea muutosta.

(22) Pakkotäytäntöönpanon ollessa keskeytettynä 21 momentin nojalla keskeytyksen kohteena olevat verosaamiset eivät lakkaa, ellei velallinen 165 §:n 8 momentin mukaisesti päättä niiden lakkaamisesta.

— —”

8 Verotusmenettelykoodeksin 235 §:n 1 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Mikäli verohallinnon toimia, joissa verosaamisia vahvistetaan, riitautetaan tämän lain mukaisesti, myös hallintovalituksen käsittelyn aikana, pakkotäytäntöönpano keskeytetään tai sitä ei käynnistetä riitautettujen verovelvoitteiden osalta, jos velallinen toimittaa toimivaltaiselle veroviranomaiselle takaussitoumuksen tai takausvakuutuksen, joka koskee riitautettuja verovelvoitteita, joita ei ole maksettu takauksen toimittamiseen mennessä. Takaussitoumuksen tai takausvakuutuksen on oltava voimassa vähintään kuusi kuukautta antamispäivästä lukien.

— —

(5) Pakkotäytäntöönpanon ollessa keskeytettynä tässä pykälässä tarkoitetulla tavalla keskeytyksen kohteena olevat verosaamiset eivät lakkaa, ellei velallinen 165 §:n 8 momentin mukaisesti päättä niiden lakkaamisesta.”

9 Verokoodeksista 8.9.2015 annetun lain nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 688, 10.9.2015; jäljempänä verokoodeksi) 303 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Kun arvonlisäverovelvolliseksi 316 §:n mukaisesti rekisteröityneen verovelvollisen hankinnoistaan maksama vero, joka on vähennyskelpoinen verokauden aikana, ylittää veronalaisista liiketoimista maksettavan veron määrän, verokaudelle muodostuu ylijäämä, jota nimitetään jäljempänä veron negatiiviseksi määräksi.

(2) Kun maksettava vero tai veron negatiivinen määrä on määritetty verokauden aikana toteutettujen liiketoimien osalta, verovelvollisten on tehtävä tässä pykälässä tarkoitetut oikaisut 323 §:ssä tarkoitetulla veroilmoituksella.

(3) Veron kumulatiivinen negatiivinen määrä määritetään laskemalla yhteen verokauteen kohdistuva veron negatiivinen määrä, veron negatiivinen määrä sellaisena kuin se on ilmoitettu edellisen verokauden ilmoituksessa siinä tapauksessa, ettei palautusta ole haettu, ja arvonlisäveron negatiivisten erotusten määrä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet veroilmoituksen jättämispäivään mennessä tiedoksi annetuilla päätöksillä.

(4) Veron kumulatiivinen maksettava määrä määritetään verokaudelta lisäämällä verokaudelta maksettavaan veroon ne veron määrät, jotka – 323 §:ssä tarkoitetun veroilmoituksen jättämispäivään mennessä – ovat maksamatta edellisen verokauden maksettavan veron

määrästä, ja ne veron määrät, jotka – veroilmoituksen jättämispäivään mennessä – ovat maksamatta maksettavan arvonlisäveron määrästä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet veroilmoituksen jättämispäivään mennessä tiedoksi annetuilla päätöksillä. Edellä sanotusta poiketen

a) ensimmäiseen veroviranomaiselle maksuhojennuksen hyväksymisen jälkeen toimitettavaan veroilmoitukseen ei siirretä edellisen verokauden ilmoituksesta veron kumulatiivista maksettavaa määrää, jonka osalta maksuhojennus on hyväksytty

b) ensimmäiseen veroviranomaiselle toimitettavaan veroilmoitukseen sen jälkeen, kun kyseinen viranomainen on laissa nro 85/2014 tarkoitetulla tavalla merkitty pesän velkojaksi, ei siirretä edellisen verokauden ilmoituksesta veron kumulatiivista maksettavaa määrää, jonka osalta veroviranomainen on merkitty pesän velkojaluetteloon lain 85/2014 mukaisesti.

(5) Edellä 3 ja 4 momentissa säädetystä poiketen verotarkastuselinten vahvistamia arvonlisäveron negatiivisia erotuksia tai määriä, jotka ovat veroilmoituksen jättämispäivään mennessä maksamatta maksettavan arvonlisäveron määrästä sellaisena kuin verotarkastuselimet ovat sen vahvistaneet verotuspäätöksillä, joiden täytäntöönpano on keskeytetty tuomioistuimessa lain mukaisesti, ei lisätä siihen negatiiviseen määrään tai veron kumulatiiviseen maksettavaan määrään, kulloisenkin tapauksen mukaan, joka koskee niitä kausia, joiden osalta verotuspäätöksen täytäntöönpano on keskeytetty. Nämä määrät sisällytetään sen verokauden veroilmoitukseen, jonka kuluessa verotuspäätöksen täytäntöönpanon keskeytys lakkasi, veron kumulatiivisen negatiivisen määrän tai tapauksen mukaan veron kumulatiivisen maksettavan määrän määrittämiseksi.

(6) Verovelvollisten on 323 §:ssä tarkoitetulla veroilmoituksella määritettävä 3 ja 4 momentissa tarkoitettujen määrien erotukset, joiden perusteella vero oikaistaan, ja vahvistettava maksettavan veron määrä tai veron negatiivinen määrä. Jos veron maksettava kumulatiivinen määrä ylittää veron kumulatiivisen negatiivisen määrän, tuloksena on verokaudelta maksettava veron määrä. Jos veron kumulatiivinen negatiivinen määrä ylittää veron kumulatiivisen maksettavan määrän, tuloksena on verokaudelta negatiivinen veron määrä.

— —”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

10 Suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto teki syyskuussa 2016 verotuspäätöksen (jäljempänä verotuspäätös), jolla Philips Or??tien maksettavaksi määrättiin 31 628 916 Romanian leuta (RON) (noin 6 325 783 euroa) arvonlisäveroa ja täydentäviä verovelvoitteita.

11 Koska täytäntöönpanoa ei verotuspäätöksessä vahvistettujen määrien osalta ollut keskeytetty, Philips Or??tie merkitsi syyskuuta 2016 koskevaan veroilmoitukseen 21 799 334 RON:n (noin 4 359 866 euroa) määrän, joka vastasi ”verotuspäätöksessä maksettavaksi vahvistettua arvonlisäveroa, jota ei ole arvonlisäveroilmoituksen jättämispäivään mennessä maksettu”, eikä hakenut palautusta. Määrien kuittauksen jälkeen Philips Or??tien maksettavaksi jäi 12 096 916 RON (noin 2 419 383 euroa).

12 Philips Or??tie teki lisäksi verotuspäätöksestä 4.11.2016 oikaisuvaatimuksen, jossa se riitautti verotuspäätöksen laillisuuden 21 799 334 RON:n (noin 4 359 866 euroa) osalta. Tämän oikaisuvaatimuksen tekemisen yhteydessä Philips Or??tie toimitti samana päivänä päivätyn 31 577 059 RON:n (noin 6 315 421 euroa) suuruisen pankkitakauksen. Tätä pankkitakausta jatkettiin myöhemmillä täydentävillä asiakirjoilla 4.3.2020 asti.

13 Philips Or??tie toimitti marraskuun 2016 ja maaliskuun 2019 välisenä ajanjaksona arvonlisäveroilmoituksia, joissa se ei merkinnyt niiden riville 38 suorittamattomina velvoitteina maksettavien arvonlisäverojen määriä sellaisina kuin ne vahvistettiin verotuspäätöksessä ja joita ei ollut maksettu näiden arvonlisäveroilmoitusten jättämispäivään mennessä, ja vaati arvonlisäveron palautusta. Philips Or??tie katsoi, että verotusmenettelykoodeksin 233 §:n ja 235 §:n 1 ja 5 momentin säännösten perusteella kyseisiä määriä ei voitu pitää suorittamattomina velvoitteina eivätkä ne voineet sisältyä verokoodeksin 303 §:n 4 momentissa määritellyn arvonlisäveron kumulatiiviseen maksettavaan määrään. Suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto teki päätöksiä arvonlisäveron palauttamisesta esittämättä vastaväitteitä arvonlisäveroilmoitusten täyttämistavasta tai Philips Or??tien suorittamasta asian kannalta merkityksellisten säännösten tulkinnasta.

14 Curtea de Apel Bucure?ti (Bukarestin ylioikeus, Romania) hyväksyi 5.3.2019 antamallaan tuomiolla Philips Or??tien verotuspäätöksestä nostaman kanteen ja kumosi täydentävän arvonlisäveron, jonka määrä oli 21 799 334 RON (noin 4 359 866 euroa). Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että sen esittämishetkellä kyseinen tuomio ei ollut lainvoimainen.

15 Philips Or??tie toimi huhti- ja toukokuuta 2019 koskeissa arvonlisäveroilmoituksissaan samoin kuin aiemmin, eli toisin sanoen ei merkinnyt niiden riville 38 verotuspäätöksessä vahvistettuja maksettavien arvonlisäverojen määriä, joita ei ollut maksettu näiden arvonlisäveroilmoitusten jättämispäivään mennessä.

16 Suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto ilmoitti Philips Or??tielle, että huhti- ja toukokuuta 2019 koskeissa arvonlisäveroilmoituksissa rivi 38, joka koski 12 096 916 RON:n (noin 2 419 383 euroa) maksettavaa arvonlisäveron määrää, oli täytetty virheellisesti, ja teki kaksi oikaisupäätöstä, joilla se muutti veroilmoituksiin merkityn arvonlisäveron määrää siten, että arvonlisäveron kumulatiiviseen maksettavaan määrään sisällytettiin myös 21 799 334 RON:in määrä (noin 4 359 866 euroa), millä oli välitön vaikutus palautettavan arvonlisäveron määrään.

17 Philips Or??tien näistä päätöksistä tekemän hallinnollisen oikaisuvaatimuksen tultua hylätyksi se nosti mainituista päätöksistä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kumoamiskanteen ja väitti muun muassa, että koska verotusmenettelykoodeksissa tunnustetaan riitautetuissa verotuspäätöksissä vahvistettujen verovelvoitteiden, joista on annettu pankkitakaus, täytäntöönpanon keskeyttävä vaikutus, samaa sääntöä on sovellettava myös silloin, kun kyseiset maksuvelvoitteet koskevat riitautetuissa verotuspäätöksissä vahvistettua täydentävää arvonlisäveroa, etenkin, kun veroviranomaiset ovat vahvistaneet tämän tulkinnan marraskuun 2016 ja maaliskuun 2019 välisenä ajankohtana. Philips Or??tie väitti myös, että vaikka jäsenvaltioilla on harkintavaltaa arvonlisäverodirektiivin säännösten täytäntöönpanon yhteydessä, niiden on noudatettava sovellettavia yleisiä periaatteita eli vastaavuusperiaatetta, tehokkuusperiaatetta ja arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta, sellaisina kuin ne on määritetty tätä alaa koskevassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, mutta niitä ei kuitenkaan tässä tapauksessa ole noudatettu Romanian oikeudessa.

18 Suurten verovelvollisten verotuksesta vastaava pääosasto puolestaan väitti, että mekanismi maksettavan tai palautettavan arvonlisäveron määrittämiseksi on erityinen ja että verokoodeksin

303 §:n 4 ja 5 momentin säännökset ovat erityisiä suhteessa verotusmenettelykoodeksin 157, 233 ja 235 §:n säännöksiin, joita sovelletaan ainoastaan muunlaisiin veroihin ja veronluonteisiin maksuihin. Näin ollen pankkitakauksen toimittaminen ei riitä sulkemaan arvonlisäveron kumulatiivisen maksettavan määrän laskennan ulkopuolelle riidanalaisessa verotuspäätöksessä vahvistettuja verovelvoitteita.

19 Tässä tilanteessa Curtea de Apel Alba Iulia päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Voidaanko [arvonlisäverodirektiivin] 179 artiklan [ensimmäisen kohdan] ja 183 artiklan [ensimmäisen kohdan] säännöksiä, kun niitä luetaan yhdessä vastaavuusperiaatteen, tehokkuusperiaatteen ja neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkita siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jonka mukaan palautettavan arvonlisäveron määrää on pienennettävä sisällyttämällä maksettavan arvonlisäveron laskentaan määrät, jotka perustuvat täydentäviin maksuvelvoitteisiin, jotka on vahvistettu verotuspäätöksellä, joka on kumottu tuomiolla, joka ei ole lainvoimainen, siinä tapauksessa, että kyseisten täydentävien velvoitteiden vakuudeksi on toimitettu pankkitakaus ja että kansallisissa verotusmenettelyä koskevissa säännöksissä tunnustetaan tällaisella pankkitakauksella oleva täytäntöönpanon keskeyttävä vaikutus muiden verojen ja veronluonteisten maksujen yhteydessä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 183 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta, vastaavuusperiaatetta ja tehokkuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa sallitaan se, että jäsenvaltion veroviranomaiset kieltäytyvät palauttamasta verovelvollisen maksamaa täydentävää arvonlisäveroa, joka on vahvistettu verotuspäätöksellä, joka on verovelvollisen riitauttamisen johdosta kumottu tuomiolla, jolla asia on ratkaistu verovelvollisen hyväksi ja joka ei ole lainvoimainen, kun verovelvollinen on toimittanut kyseisen arvonlisäveron määrää vastaavan pankkitakauksen ja kun kansallisten menettelysäännösten mukaan muiden verojen ja veronluonteisten maksujen yhteydessä on mahdollista saada kyseinen palautus, jos verovelvollinen toimittaa tällaisen pankkitakauksen.

21 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen on vastattava tähän kysymykseen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jolla on yksin toimivalta tältä osin, määrittelemien kansallisten säännösten ja tosiseikkojen perusteella ja esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla se voi arvioida, onko kyseinen lainsäädäntö arvonlisäverodirektiivin säännösten mukainen (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 38 kohta).

22 Näin ollen käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen tutkia Romanian hallituksen esittämää väitettä, jonka mukaan Philips Or?tiella olisi ollut muita vaihtoehtoja kuin ne, jotka se on valinnut, voidakseen vedota oikeuksiinsa eikä näistä vaihtoehtoista olisi aiheutunut sille lisäkustannuksia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei nimittäin ole todennut, että Romanian oikeudessa olisi tällaisia vaihtoehtoja, eikä unionin tuomioistuimen tehtävänä ole muuttaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämää kansallisen oikeuden tulkintaa.

23 Tämän jälkeen on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman kauden aikana. Kyseisen direktiivin 183 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron

määrän, arvolisäveron ylimenevä osa voidaan siirtää seuraavalle kaudelle tai palauttaa.

24 Oikeuskäytännössä on lisäksi useaan kertaan todettu, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevan oikeuden toteuttaminen kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate rajaavat tätä itsemääräämisoikeutta (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt mahdollisuudesta säätää arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan nojalla siitä, että arvonlisäveron ylijäämä siirretään seuraavalle verokaudelle tai palautetaan, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne määräävät arvonlisäveron ylijäämän palauttamisehdoista, nämä palauttamisehdot eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden ehtojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan suorittamisen verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että palauttaminen suoritetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautustavasta ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa ei voida tulkita siten, että se on välttämättä esteenä kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään arvonlisäveron ylijäämän palauttamisehdoista, joissa yhdistetään kyseisessä 183 artiklassa säädetyt kaksi arvonlisäveron ylijäämän palauttamistapaa eli kyseisen ylijäämän siirtäminen seuraavalle ajanjaksolle ja kyseisen ylijäämän palauttaminen, tai jossa ei säädetä sen siirtämisestä seuraavalle verokaudelle vaan sen siirtämisestä useille verokausille, kunhan arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan 2 kohdassa asetettuja rajoja noudatetaan (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, 47–49 kohta).

27 Sitä vastoin kansallisella säännöstöllä, jonka nojalla arvonlisäveron ylijäämästä aiheutuva taloudellinen rasite jää osittain verovelvollisen rasitteeksi ajanjaksona, jota ei voida pitää kohtuullisena, loukataan verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti tuomio 18.10.2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, 27 kohta).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on todettava, että koska ennakkoratkaisupyyntöissä ei ole mainittu tarkkaa ajanjaksoa, jonka aikana verovelvollinen ei Romanian lainsäädännön mukaan voi saada palautetuksi sitä arvonlisäveron ylijäämää, johon se voi vedota tietyn verokauden aikana, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka yksin on toimivaltainen lausumaan tosiseikoista, tehtävänä on päättää, aiheutuuko tästä lainsäädännöstä tosiasiallisesti se, että arvonlisäveron ylijäämästä aiheutuva taloudellinen rasite jää osittain tai kokonaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettulla tavalla verovelvollisen rasitteeksi ajanjaksona, jota ei voida pitää kohtuullisena.

29 Vastaavuusperiaatteesta ja tehokkuusperiaatteesta, joihin on jo viitattu edellä tämän tuomion 24 kohdassa, on muistutettava, että menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yksityisillä unionin oikeuden perusteella olevat oikeudet, eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 On totta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka ainoastaan voi suoraan

tuntea kansalliseen oikeuteen perustuvat valtioon kohdistuvia palauttamiskanteita koskevat säännöt, on tutkittava, noudatetaanko vastaavuusperiaatetta niillä säännöillä, joilla kansallisessa oikeudessa pyritään varmistamaan yksityisten oikeussubjektien unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien turvaaminen, ja arvioitava niiden jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvien kanteiden kohde ja olennaiset piirteet, joiden väitetään olevan samankaltaisia. Tältä osin kansallisen tuomioistuimen on tutkittava kyseisten kanteiden samankaltaisuus niiden kohteen, syyn ja olennaisten seikkojen perusteella (tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Unionin tuomioistuin voi kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävänä olevaa tutkintaa varten esittää kansalliselle tuomioistuimelle unionin oikeuden tulkintaan liittyviä tiettyjä seikkoja.

32 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä, että kansallisiin veroihin ja veronluonteisiin maksuihin liittyviä verovelvoitteita koskevassa yleisessä järjestelmässä, josta säädetään verotusmenettelylain 157, 233 ja 235 §:ssä, vahvistetaan sääntö, jonka mukaan silloin, kun verotuspäätös on riitautettu mutta kaikkien siihen liittyvien verovelvoitteiden osalta on toimitettu pankkitakaus, kyseisen verotuspäätöksen täytäntöönpanokelpoisuus keskeytyy ja nämä velvoitteet lakkaavat etukäteen vain siltä osin kuin velallinen sitä vaatii. Sitä vastoin arvonlisäverotuksen alalla näitä säännöksiä ei voida soveltaa, eikä verokoodeksin 303 §:n 4 ja 5 momentissa säädetä tällaisesta säännöstä, joten pankkitakauksen toimittamisesta ei seuraa, että arvonlisäveroa koskevien verovelvoitteiden täytäntöönpanokelpoisuus keskeytyisi.

33 Osoittaakseen, että vastaavuusperiaatetta on noudatettu, Romanian hallitus väittää yhtäältä, että jos Philips Or??tie pyrki verotuspäätöksen vaikutusten keskeyttämiseen, sillä oli mahdollisuus pyytää hallintotuomioistuimelta tällaista keskeyttämistä hallintolainkäytöstä annetun lain nro 554/2004 (Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004) (Monitorul Oficial al României, I osa, nro 1154, 7.12.2004), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 14 ja 15 §:ssä säädetyin edellytyksin. Toisaalta sillä, ettei tällaista keskeyttävää vaikutusta tunnusteta arvonlisäverotuksessa, vaikka se tunnustetaan muiden verovelvoitteiden osalta, ei voida kyseenalaistaa vastaavuusperiaatteen noudattamista, koska tällä keskeyttämisellä ei ole vaikutusta arvonlisäveron vähennyskelpoisuuteen ja verovelvoitteiden lakkaamiseen sinänsä. Arvonlisäverotuksessa sovellettavat menettelysäännöt eivät siis Romanian hallituksen mukaan ole epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan kansallisesta oikeudesta johtuviin verovelvoitteisiin, koska joka tapauksessa maksuvelvollisuus ei ole lakannut vaan se on ainoastaan keskeytynyt.

34 Näin ollen sen määrittämiseksi, onko vastaavuusperiaatetta noudatettu pääasiassa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava ensinnäkin, ovatko oikeussuojakeinot, joihin sovelletaan menettelysääntöjä, joiden Romanian hallitus katsoo vastaavan verotusmenettelykoodeksin 157, 233 ja 235 §:ssä säädettyjä menettelysääntöjä, niiden kohteen, syyn ja olennaisten seikkojen perusteella rinnastettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kanteeseen, joka perustuu unionin oikeudesta johdettuihin oikeuksiin.

35 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse todennut, näin ei vaikuta olevan sellaisten oikeussuojakeinojen osalta, jotka liittyvät riidanalaisista verotuspäätöksistä johtuviin maksuvelvollisuuksiin ja mahdollisuuksiin saada näiden velvoitteiden täytäntöönpanokelpoisuus keskeytetyksi, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

36 Toiseksi kyseisen tuomioistuimen on ratkaistava, ovatko kansallisiin oikeussuojakeinoihin, joiden se on katsonut olevan samankaltaisia kuin pääasiassa kyseessä oleva kanne, sovellettavat menettelysäännöt todellisuudessa edullisemmat kuin sen käsiteltävänä olevassa asiassa verokoodeksin 303 §:n 4 ja 5 momentin nojalla sovellettavat menettelysäännöt. On kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntönsä

esittämästä kansallisen oikeuden kuvauksesta ilmenee, että verovelvollisilla on nyt käsiteltävässä asiassa arvonlisäverotuksen osalta käytössään vähemmän edullisia menettelyllisiä keinoja kuin ne, jotka niillä on kansalliseen oikeuteen perustuvien oikeuksien perusteella muiden verojen ja veronluonteisten maksujen osalta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä tarvittavat tarkistukset sen takaamiseksi, että vastaavuusperiaatetta noudatetaan siinä vireillä olevassa asiassa sovellettavan lainsäädännön tapauksessa.

37 Tehokkuusperiaatteesta on riittävää todeta, että käsiteltävässä asiassa ei vaikuta olevan kyse tästä periaatteesta, koska – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei ilmene eikä asiassa ole myöskään väitetty, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä tehtäisiin unionin oikeusjärjestykseen perustuvien oikeuksien käyttäminen suhteettoman vaikeaksi tai käytännössä mahdottomaksi. Näin ollen tästä kysymyksestä ei ole tarpeen lausua.

38 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 183 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rikkomiseen perustuviin arvonlisäveron palauttamista koskeviin oikeussuojakeinoihin sovellettavista menettelysäännöistä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan samankaltaisiin oikeussuojakeinoihin, jotka perustuvat muita veroja ja veronluonteisia maksuja kuin arvonlisäveroa koskevan kansallisen oikeuden rikkomiseen.

Oikeudenkäyntikulut

39 Pääasian asianosaisten osalta asioiden 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 179 artiklan ensimmäistä kohtaa ja 183 artiklan ensimmäistä kohtaa sekä vastaavuusperiaatetta on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rikkomiseen perustuviin arvonlisäveron palauttamista koskeviin oikeussuojakeinoihin sovellettavista menettelysäännöistä, jotka ovat epäedullisempia kuin ne, joita sovelletaan samankaltaisiin oikeussuojakeinoihin, jotka perustuvat muita veroja ja veronluonteisia maksuja kuin arvonlisäveroa koskevan kansallisen oikeuden rikkomiseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.