

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MACIEJ SZPUNAR

5 päivänä lokakuuta 2017 (1)

**Asia C-387/16**

**Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos sekä  
väliintulijoina**

**Nidera B.V. ja**

**Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija**

(Ennakkoratkaisupyyntö ? Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Liettuan ylin  
hallintotuomioistuin))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 183 artikla – Ostoihin  
sisältyvän veron vähentäminen – Liikaa maksetun veron palauttaminen – Koron maksaminen  
liikaa maksetun veron palauttamisesta myöhässä – Mahdollisuus alentaa maksettavaa korkoa  
verovelvollisesta riippumattomista syistä – Veron neutraalisuus – Vastaavuus- ja  
tehokkuusperiaate – Oikeusvarmuus ja luottamuksensuoja

## **Johdanto**

1. Liikaa maksettu arvonlisävero on palautettava verovelvolliselle kohtuullisessa ajassa. Jos tämä määräaika ylittyy, verovelvolliselle kuuluu korvaus viivästyskoron muodossa. Nämä periaatteet perustuvat unionin oikeuden säännöksiin ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön. Äärimmäisissä tapauksissa näiden periaatteiden soveltaminen voi kuitenkin johtaa siihen, että verovelvollinen saa korkona huomattavia määriä verrattuna palautettavan veron määrään. Tämän johdosta ennakkoratkaisua käsiteltävässä asiassa pyytänyt tuomioistuin kysyy, rajoitetaanko edellä mainittuja periaatteita erityisissä olosuhteissa. Mielestäni ei rajoiteta tässä ratkaisuehdotuksessa käsittelemistäni syistä.

*Asiaa koskevat oikeussäännöt*

*Unionin oikeus*

2. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin

2006/112/EY(2) 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*

3. Liettuan lainsäädännössä liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen periaate on otettu käyttöön arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas, jäljempänä arvonlisäverolaki) 91 §:n 10 momentissa. Tämä palauttaminen toteutetaan verohallinnosta annetussa laissa (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas) säädettyjen periaatteiden mukaisesti.

4. Viimeksi mainitun lain 87 §:n 6, 7 ja 9 momentin mukaan perusteettomasti kannetut verot palautetaan verovelvollisen hakemuksesta lähtökohtaisesti 30 päivän kuluessa. Tapauksissa, joissa edellytetään tarkastusmenettelyjen suorittamista, tällaiset toimet on aloitettava viimeistään 20 päivän kuluessa siitä, kun edellä mainittu palauttamisen määräaika (30 päivää) on päättynyt; vero on palautettava 20 päivän kuluessa siitä, kun on tehty päätös, jossa todetaan tarkastuksen perusteella palauttamisen olevan perusteltua. Jos edellä mainittua liikaa maksettua veroa ei palauteta määräajassa, palautettavalle määrälle lasketaan korkoa, jonka määrä vastaa sen koron määrää, joka peritään silloin, kun veronmaksaja maksaa veron myöhässä.

5. Tämän saman lain 99 §:n mukaan korkokannan vahvistaa valtiovarainministeri ottaen huomioon viimeisten kolmen kuukauden aikana liikkeelle laskettujen valtion obligaatioiden keskimääräisen vuosikoron. Korkokanta lasketaan nostamalla tätä keskimääräistä vuosikorkoa kymmenen prosenttiyksikköä.

#### **Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys**

6. Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu Nidera B.V. (jäljempänä Nidera) osti vuoden 2008 helmi- ja toukokuussa liettualaisilta maataloustuottajilta viljaeriä maksaen näistä toimituksista 11 743 259 Liettuan litiä (LTL) (noin 3 400 000 euroa) arvonlisäveroa. Tämän jälkeen Nidera vei tätä viljaa kolmansiin maihin soveltaen arvonlisäveron nollaverokantaa.

7. Nidera rekisteröitiin arvonlisäverovelvolliseksi Liettuassa 12.8.2008, ja se vaati ajanjaksoa 12.–31.8.2008 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan vuoden 2008 helmi- ja toukokuussa tehtyjen liiketoimien johdosta maksamansa arvonlisäveron palauttamista. Liettuan veroviranomaiset kieltäytyivät kuitenkin 19.3.2009 tekemässään päätöksessä palauttamisesta ja totesivat, että koska Nideraa ei ollut rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi liiketoimen suorittamispäivänä, sillä ei ole oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa.

8. Nidera nosti asiassa kanteen, joka johti unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuun.(3) Tämän tuomion tuloksena Nideralle palautettiin 22.12.2010 arvonlisäveroa 11 743 259 litiä eli maksetun veron määrää vastaava määrä. Seuraavaksi Nidera vaati maksamaan korkoa arvonlisäveron palauttamisen viivästymisen vuoksi. Veroviranomaiset maksoivat sille korkoa 214 902,27 litiä (noin 60 000 euroa) unionin tuomioistuimen asiaa koskevan tuomion antamispäivästä alkaen siihen päivään saakka, jona vero palautettiin. Nideran oikaisuvaatimus tästä päätöksestä ylemmän asteen veroviranomaiselle hylättiin.

9. Nidera nosti seuraavaksi Vilniaus apygardos administracinis teismasissa (Vilnan alueellinen hallintotuomioistuin, Liettua) kanteen, jossa se vaati kumoamaan mainitun päätöksen ja velvoittamaan hallintoviranomaiset maksamaan 3 864 706,66 litiä (noin 1 100 000 euroa) korkona

ajalta 21.11.2008 alkaen eli verotarkastuksen alkamispäivästä lukien arvonlisäveron palauttamispäivään saakka. Mainittu tuomioistuin hyväksyi Nideran nostaman kanteen osittain ja määräsi maksamaan koron 17.2.2009 alkaen. Veroviranomainen valitti tästä tuomiosta Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (Liettuan ylin hallintotuomioistuin), joka on ennakkoratkaisua nyt käsiteltävässä asiassa pyytänyt tuomioistuin.

10. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on epäselvää se, onko sillä toimivalta rajoittaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisen viivästymisen vuoksi maksettavan koron määrää sen johdosta, että koron määrä verrattuna pääoman määrään ja suhteessa menetykseen, joka verovelvolliselle tosiasiallisesti on aiheutunut, on huomattava. Näissä olosuhteissa Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [direktiivin 2006/112] 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) määrääjassa, alentamisen, jossa otetaan huomioon muita kuin verovelvollisen omasta toiminnasta aiheutuvia olosuhteita, kuten koron ja määrääjassa palauttamatta jääneen liikaa maksetun arvonlisäveron välinen suhde, ajanjakso, jona liikaa maksettua määrää ei palautettu, ja palauttamatta jättämisen syyt sekä verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunut menetys?”

11. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimeen 12.7.2016. Kirjallisia huomautuksia esittivät Nidera, Liettuan ja Tšekin hallitukset sekä Euroopan komissio. Nidera, Liettuan hallitus ja Euroopan komissio osallistuivat 8.6.2017 pidettyyn istuntoon.

## **Asian tarkastelu**

12. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee käsiteltävässä asiassa esittämällään ennakkoratkaisukysymyksellä, onko direktiivin 2006/112 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että siinä sallitaan verovelvolliselle liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen viivästymisen vuoksi maksettavan koron määrän alentaminen verrattuna koron määrään, johon hänellä olisi oikeus tavanomaisin periaattein, syistä, jotka eivät liity tämän verovelvollisen toimintaan vaan jotka johtuvat tämän koron huomattavasta määrästä verrattuna pääoman määrään ja verrattuna verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneeseen menetykseen.

### *Liikaa maksetun veron palauttamista koskeva velvollisuus*

13. Aluksi on muistutettava, että velvollisuus palauttaa liikaa maksettu arvonlisävero, direktiivin 2006/112 183 artiklan, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, perusteella – korkoineen silloin, kun veroa ei ole palautettu kohtuullisessa ajassa – perustuu hyvin vakiintuneeseen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön.(4) Lähtökohdaksi laskettaessa koron määrää on tässä yhteydessä katsottava lähtökohtaisesti päivä, jolloin palauttaminen piti toteuttaa.(5) Palauttamisen määräaika voidaan siirtää ajallisesti tarkastuksen suorittamista varten, jotta voidaan määrittää oikeus veron palauttamiseen, mutta kuitenkin verovelvolliselle kuuluu korko myös silloin, kun tämän tarkastuksen kesto ylittää sen suorittamiseen tarvittavan ajan.(6)

14. Vastaavia periaatteita, toisin sanoen velvollisuutta palauttaa vero korkoineen, sovelletaan unionin oikeuden vastaisesti kannettuun veroon.(7) On katsottava, että tämä koskee myös veroa, joka, kuten käsiteltävässä asiassa, kylläkin on kannettu unionin oikeuden mukaisesti mutta jonka palauttamisesta kieltäytyminen oli ristiriidassa tämän oikeuden kanssa.

15. Katson näin muodoin olevan kiistatonta, että Nideralla on direktiivin 2006/112 183 artiklan, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden kanssa, perusteella oikeus pääasian kohteena olevan arvonlisäveron palautukseen korkoineen, jotka on laskettu siitä ajankohdasta lukien, jolloin Liettuan säännösten mukaisesti määritetty määräaika veron palauttamiselle päättyi verotarkastuksen päättymisen jälkeen.(8) Liettuan veroviranomaiset tekivät taas 19.3.2009 virheellisen ja unionin oikeuden vastaisen päätöksen kieltäytyä veron palauttamisesta.

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei lähtökohtaisesti kiistä tätä oikeutta mutta kysyy kuitenkin, voidaanko pääasian erityisissä olosuhteissa, joissa veron palauttamisen pitkä viivästymisaika aiheutti sen, että verovelvolliselle syntyi oikeus saada pääoman suuruuteen verrattuna erittäin suuri korko, joka ylittää mahdollisesti kyseiselle verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutuneen veron palauttamatta jättämisestä aiheutuneen menetyksen määrän, mahdollista rajoittaa tämän koron määrää tuomioistuimen ratkaisulla.

#### *Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet*

17. Menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen mukaisesti liikaa maksettujen tai perusteettomasti kannettujen verojen palauttamista koskevat säännöt, mukaan lukien mahdollisen koron määrä, määritetään jäsenvaltioiden lainsäädännössä. Näiden sääntöjen on kuitenkin oltava vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mukaiset.(9)

#### *Vastaavuusperiaate*

18. Vastaavuusperiaate edellyttää, että säännöt, jotka koskevat palauttamista, johon verovelvollisella on oikeus unionin oikeuden perusteella, eivät saa olla epäedullisempia kuin säännöt, jotka koskevat samankaltaisia kansalliseen lainsäädäntöön perustuvia oikeuksia.

19. Ennakkoratkaisupyyntöissä mainituista Liettuan lainsäädännön säännöksistä ei mielestäni käy ilmi tuomioistuinten yksiselitteinen oikeus alentaa viivästyskoron määrää, joka maksetaan verovelvollisille veron palauttamisen viivästymisen vuoksi, verrattuna tämän koron lainsäädännön säännöksistä perustuvaan määrään. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätös ei sisällä myöskään tietoa Liettuan tuomioistuinten käytännöstä tässä suhteessa. Näin muodoin on vaikea arvioida, sovelletaanko koron alentamiseen silloin, kun vero palautetaan unionin oikeuden perusteella, epäedullisempia ehtoja kuin silloin, kun vero palautetaan kansallisen oikeuden perusteella.

20. Siten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä arvioitava vastaavuusperiaatteen noudattamista koskeva kysymys. Katson kuitenkin, että jos Liettuan lainsäädännössä ei ole yksiselitteisiä säännöksiä, jotka antavat tuomioistuimille oikeuden alentaa korko, ja jos ei myöskään ole vakiintunutta oikeuskäytäntöä, joka sallii tuomioistuinten tällaisen toiminnan kansallisen lainsäädännön perusteella palautettavien verojen suhteen, veron palauttamisen johdosta maksettavan koron alentaminen unionin oikeuden nojalla, erityisesti jos se olisi ennakkotapaus, olisi vastoin vastaavuusperiaatetta. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoisi, että tämä pitää paikkansa, jo itsessään se mielestäni riittäisi myöntävän vastauksen antamiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

#### *Tehokkuusperiaate*

21. Tehokkuusperiaate sen sijaan edellyttää, että kansallisessa lainsäädännössä määritetyt oikeussuojakeinoja koskevat säännöt eivät aiheuta sitä, että unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Vastaaminen kysymykseen, joka koskee mahdollisuutta alentaa verovelvolliselle liikaa maksetun veron

palauttamisen viivästymisen vuoksi maksettavaa korkoa tehokkuusperiaatteen valossa, edellyttää laajempaa tarkastelua.

22. Kuten jo edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, arvonlisäverovelvollisella on direktiivin 2006/112 183 artiklan perusteella oikeus saada vero palautetuksi silloin, kun ostoihin sisältyvä vähennettävissä oleva veron määrä ylittää myynneistä tilitettävän veron määrän. Tämä perustuu arvonlisäveron rakenteeseen, jossa verorasitus kohdistuu tavaroiden tai palvelujen kulutukseen eikä taloudellisiin toimijoihin. Tästä rakenteesta käy ilmi periaate, jonka mukaan arvonlisäverotus on neutraalia verovelvollisiin nähden.

23. Vero on palautettava jäsenvaltioiden kansallisissa säännöksissä säädetyssä kohtuullisessa ajassa. Palauttamisen kohtuullisen ajan ylittäminen edellyttää verovelvolliselle tästä syystä aiheutuneen vahingon korvaamista, jotta hänelle ei aiheutuisi mitään tähän liittyvää taloudellista riskiä.(10)

24. Verovelvolliselle veron palauttamisen viivästymisen vuoksi aiheutuvat menetykset voivat olla moninaisia. Menetykset aiheutuvat ennen kaikkea siitä, ettei käytettävissä ollut niitä rahamääriä, jotka tavallisissa olosuhteissa eli silloin, kun palautus saadaan määräajassa, olisivat olleet verovelvollisen käytettävissä ja jotka on ”jäädytetty” veroviranomaisen tilille.

25. Tällaista menetystä ei ole helppo laskea tarkasti, sillä se muodostuu pääasiallisesti saamatta jääneestä tulosta (lucrum cessans), jonka verovelvollinen voisi saada sijoittaessaan rahamääränsä toimintansa puitteissa tai rahoitusvälineisiin. Tässä ilmenee siten vaikeuksia, jotka ovat tyypillisiä tulevien, luonteeltaan epävarmojen ja ehdollisten tulojen laskemiselle.

26. Tämän johdosta yleisesti omaksuttu korvauksen muoto tällaisesta menetyksestä on koron maksaminen, joka on kiinteämääräisen korvauksen muoto. Tällainen korvausmuoto sallii velkojan (tässä tapauksessa verovelvollisen) saada kohtuullinen korvaus ilman erittäin raskasta todistustaakkaa tosiasiallisen menetyksen määrästä, eikä toisaalta aiheuta velalliselle tarvetta maksaa määrältään ennakoimattomia, mahdollisesti hyvin huomattavia määriä.

27. Viivästyskorolla on myös lisämerkitys; se on nimittäin seuraamus, jonka tarkoitus on saada velallinen maksamaan velkojalle maksettava määrä määräajassa, sillä muutenhan tähän määrään lisätään korko. Katson kuitenkin, että silloin, kun velallinen on valtio ja velkoja verovelvollinen, osapuolten rahoituskyvyn ero aiheuttaa sen, että koron korvaavalla tehtävällä on etusija. Vaikka nimittäin valtion talousarviossa yksittäinen verovelvollisen saatava on suuruudeltaan merkityksetön, verovelvollisen talousarviossa sillä on yleensä suuri merkitys, ja joskus se voi jopa vaikuttaa verovelvollisen maksuvalmiuteen.

28. Viivästyskorko määritetään yleensä pankkimarkkinoilla tapahtuvan varojen hankinnan keskikustannusten suuruiseksi. Korkona maksettavalla korvauksella on siis vielä se lisäetu, että kun velallinen saa tarvitsemansa varat pankkilainana, viivästyskorolla turvataan se, että verovelvollinen saa takaisin määrän, joka vastaa suurin piirtein tämän lainan hankkimiskustannuksia.

29. Viivästyskoron suuruus määritetään yleensä jäsenvaltioiden kansallisessa lainsäädännössä. Unionin oikeuden näkökulmasta on niin, että mikäli viivästyskorkoa ei määritetä poikkeuksellisen alhaiselle tasolle, mikä olisi vastoin tehokkuusperiaatetta, jäsenvaltiot määrittävät menettelyllisen itsemääräämisoikeuden nojalla vapaasti kansallisessa lainsäädännössä sovellettavan koron määrän. Näin määrätty koron määrä sallii sekä velkojen että velallisten ennakoida tarkasti tulevien taloudellisten etujen tai vastaavasti velvoitteiden määrän. Näin ollen se on oikeusvarmuuden tae.

30. Jos siis direktiivin 2006/112 183 artiklan, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, nojalla verovelvollisella on oikeus kohtuullisessa ajassa saada liikaa maksetun arvonlisäveron palautus ja tämän kohtuullisen ajan ylittyessä myös oikeus veron palauttamisen viivästymisen vuoksi aiheutuneen menetyksen korvaukseen, tarkoittaa tämä mielestäni oikeutta saada korko veron palauttamisen viivästymisen johdosta täysimääräisesti asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti. Koron saamisoikeuden rajoittamisen on siten katsottava olevan vastoin tehokkuusperiaatetta, koska se tarkoittaa, että unionin oikeuteen perustuvan oikeuden – eli oikeuden korvaukseen menetyksestä, joka on aiheutunut veron palauttamisen viivästymisen vuoksi – käyttäminen on mahdotonta tai ainakin suhteettoman vaikeaa. Lisäksi tällainen rajoittaminen on myös vastoin oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita, sillä verovelvollisella, joka tässä tilanteessa on veroviranomaisten velkoja, on oikeus odottaa saavansa korko täysimääräisenä lainsäädännön säännösten mukaisesti. Oikeutta saada korko täysimääräisesti olisi mahdollista rajoittaa ainoastaan erityisissä tilanteissa, jos veron palauttamisen viivästyminen johtuisi verovelvollisesta johtuvista syistä. Näin ei ole kuitenkaan käsiteltävässä asiassa.

31. Mielestäni tehokkuusperiaatteen vastaisena rajoituksena on pidettävä myös mahdollisuutta alentaa verovelvolliselle maksettavan koron määrää tuomioistuimessa silloin, kun huomattavan mutta verovelvollisesta johtumattoman veron palauttamisen viivästymisen johdosta verovelvolliselle syntyy oikeus saada pääomaan verrattuna erityisen korkea korko, joka ylittää mahdollisesti verovelvolliselle tosiasiallisesti veron palauttamisen viivästymisen johdosta aiheutuneen vahingon.

32. Tällainen maksettavan koron määrän alentaminen edellyttäisi nimittäin väistämättä verovelvollisen tarvetta todistaa tämän tosiasiallisen vahingon määrä.(11) Kuten siis totesin edellä, tällainen todistustaakka on erityisen raskas, koska kyse on menetyksestä saamattomien tulojen muodossa, joita näin ollen lähtökohtaisesti on vaikea yksiselitteisesti laskea ja todistaa. Niinpä tällainen näytön tarve tekisi suhteettoman vaikeaksi ja usein todennäköisesti jopa mahdottomaksi verovelvollisille käyttää oikeutta saada vero takaisin ja korvaus tämän palauttamisen mahdollisesta viivästymisestä. Vaikeudet, jotka liittyvät tällaiseen tapaan vaatia korvausta kyseisestä viivästymisestä, näkyvät parhaiten, jos sitä verrataan hyvin yksinkertaiseen järjestelmään maksaa viivästyskorko ennalta määritetyn suuruisena.

33. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, eräissä tapauksissa koron määrä voi ylittää tosiasiallisen verovelvolliselle aiheutuneen vahingon. Se on kuitenkin normaali kiinteämääräisen korvauksen soveltamiseen liittyvä ilmiö, joka luonteensa vuoksi heijastaa likimääräistä ja tilastollisesti todennäköistä menetystä, joka voi aiheutua verovelvolliselle, ei tosiasiallisesti aiheutunutta menetystä. Korvaus koron muodossa voi olla tietyissä tapauksissa suurempi tai pienempi kuin tosiasiallinen menetys, mutta se ei mielestäni oikeuta luopumaan sen soveltamisesta.

34. Erityisissä tilanteissa, esimerkiksi silloin, kun velanmaksun viivästyminen aiheuttaa velkojan konkurssin, tämä (tai hänen oikeusseuraajansa) voi vaatia viivästyskoron määrää suurempaa korvausta. Tämä koskee myös valtion ja verovelvollisten välisiä suhteita. Tällainen päätös riippuu kuitenkin ainoastaan velkojan tahdosta. Mahdollisuus vaatia koron määrän ylittävää korvausta ei kuitenkaan vie velkojalta sille turvattua korkoa.

35. Samoin on veron määrän ja pääoman välisen suhteen osalta. Koron määrä määritetään pääoman määrän ja veron palauttamisen viivästyksen keston perusteella. Jos kyseinen aika oli erityisen pitkä, koron määrä voi läheta pääoman määrää ja jopa ylittää sen. Tämä kuvastaa kuitenkin ainoastaan viivästymisen pitkää aikaa. Viivästyskoron instituution taustalla on lähtökohta, että jos velallisen käytettävissä koko saatavan maksamisen viivästymisen keston ajan olisivat

olleet hänelle maksettavat rahamäärät, niin hän olisi voinut saada niistä tuloa, jonka kertynyt yhteismäärä riippuisi viivästymisen kestosta ja voisi myös olla rinnastettavissa alun perin sijoitettuun määrään tai ylittää sen. Se, että hän saa saman määrän korkona, ei siis ole mitään perusteetonta rikastumista vaan ainoastaan korvaus siitä, ettei tulojen saaminen ole mahdollista pääoman palauttamisen viivästymisen vuoksi.

36. Lopuksi on todettava, että jäsenvaltiot määräävät menettelyllisen itsemääräämisoikeuden puitteissa viivästyskoron suuruuden, mukaan lukien liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen viivästymisestä maksettavan koron suuruuden. Jos jäsenvaltio näin ollen katsoo, että kansallisessa oikeudessa määrätty koron määrä ylittää kohtuullisen korvauksen vahingosta, joka aiheutuu tästä viivästymisestä, se voi alentaa sitä lainsäädäntöteitse. Kuitenkin niin kauan kun korkoa ei alenneta tällä tavalla, verovelvollisilla, joiden oikeus veron palauttamiseen perustuu unionin oikeuteen, on oikeus saada korko täysimääräisenä voimassa olevien säännösten mukaisesti.

#### *Liettuan hallituksen toteamuksia koskevat huomautukset*

37. Liettuan hallitus vetoaa käsiteltävässä asiassa esittämissään huomautuksissa vielä siihen, että Liettuan lainsäädännössä säädetty korko liikaa maksetun veron palauttamisen viivästymisestä ei ole korvaus vahingosta, joka on aiheutunut verovelvolliselle veron palauttamisen viivästymisen vuoksi, vaan se on ainoastaan seuraamuksen luonteinen ja sen tarkoitus on saada veroviranomaiset mahdollisimman nopeasti täyttämään veron palauttamista koskeva velvollisuus. Liettuan hallitus vetoaa siihen, että tämä korko on määritelty samansuuruiseksi kuin verovelvollisten maksettavaksi veron maksamisen viivästymisen vuoksi tuleva viivästyskorko, joka on kaksinkertainen verrattuna viivästyskoron korkokantaan yksityisoikeudellisissa suhteissa. Tämän johdosta Liettuan hallitus katsoo, että vasta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi määrittää korkokanta korvauksen luonteiselle korolle.

38. Useista syistä en ole tästä vakuuttunut.

39. Ensinnäkään eivät mitkään ennakkoratkaisupyyntöön tai osapuolten huomautuksiin sisältyvät tiedot osoita, että olisi olemassa mitään tällaista tuomioistuinkäytäntöä määrittää korvauksen luonteisten korkojen korkokanta Liettuan lainsäädännön säännöksissä veron palauttamisen viivästyskoron varalta säädettyjen korkokantojen sijaan. Liettuan hallituksen asiamies vahvisti lisäksi istunnossa, että hänen tietääkseen käsiteltävä asia on ennakkotapaus. Kuten näin ollen on katsottava, muissa tapauksissa, mukaan lukien silloin, kun vero palautetaan ainoastaan kansallisen lainsäädännön nojalla, verovelvolliset saavat korkoa, jonka määrä on asetettu lainsäädännössä. Liettuan hallituksen käsiteltävässä asiassa esittämän teorian soveltaminen tarkoittaisi siten, että unionin oikeuteen perustuvaa vaatimusta kohdeltaisiin epäedullisemmin, mikä olisi vastoin vastaavuusperiaatetta ja olisi pelkästään sen vuoksi kiellettyä.(12)

40. Toiseksi on huomattava, että vaikka viivästyskorolla on yleensä, kuten jo totesin,(13) sekä korvaava tehtävä että sanktioiva tehtävä, valtion suhteissa verovelvollisiin näiden kahden tehtävän merkitys vaihtelee. Silloin, kun verovelvollinen on velallinen, koron sanktioivalla tehtävällä on suurempi merkitys, sillä siitä, ettei yksittäinen verovelvollinen ole maksanut veroa, valtion talousarvioille aiheutunut menetys on suhteellisen pieni. Toisin on kuitenkin päinvastaisessa tilanteessa eli silloin, kun valtio on verovelvollisen velallinen veron palauttamista koskevan velvollisuuden johdosta. Tällöin nimittäin koron sanktioivan tehtävän tehokkuus on useimmiten melko rajoittunut ja sen sijaan etualalla on sen korvaava tehtävä, sillä verovelvolliselle veron palauttamisen viivästymisen vuoksi aiheutunut menetys voi olla mahdollisesti hyvin merkittävä suhteessa hänen kaikkiin taloudellisiin varoihinsa. En voi näin muodoin yhtyä Liettuan hallituksen toteamukseen, jonka mukaan viivästyskorko, joka valtion on maksettava verovelvolliselle liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen viivästymisen johdosta, täyttää saman tehtävän kuin

korko, jonka verovelvollinen joutuu maksamaan maksaessaan veron myöhässä ja joka on luonteeltaan ainoastaan tai pääasiallisesti seuraamuksen luonteinen. Se, että tämä korko on määritetty molemmissa tilanteissa samansuuruiseksi, on Liettuan lainsäätäjän tekninen valinta.

41. Kolmanneksi Liettuan hallituksen esittämä väite tarkoittaisi, että Liettuan lainsäädännössä ei ylipäänsä määrätä verovelvollisille veron palauttamisen viivästymisen johdosta maksettavan koron korkokantaa. Tämä olisi kuitenkin, silloin kun palauttaminen tapahtuu unionin oikeuden nojalla, ristiriidassa edellä mainitun oikeuskäytännön(14) ja tehokkuusperiaatteen kanssa. Oikeus veron palauttamiseen viivästyskorkoineen ei nimittäin tarkoita ainoastaan oikeutta mahdollisesti saada tulevaisuudessa korko sen suuruisena, kuin tuomioistuimien määrittää oikeudenkäynnissä, vaan oikeus saada korko etukäteen tiedossa olevan, lähtökohtaisesti lainsäädännössä määritellyn suuruisena. Liettuan hallitus tuntuu sen sijaan antavan liikaa merkitystä sille liikkumavaralle, joka jäsenvaltioilla on, kun ne määrittävät liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen periaatteista. Vaikka direktiivin 2006/112 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot määrittävät ehdot, joilla ne palauttavat liikaa maksetun arvonlisäveron, näiden ehtojen on täytettävä tietyt ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden vähimmäiskriteerit. Sama koskee sen koron määrän määrittämistä, johon verovelvollinen on oikeutettu, jos veron palauttaminen viivästyy, sillä oikeus saada korkoa viivästymisen johdosta on osa oikeutta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiseen. Palauttamisen ehtoja, mukaan lukien koron määrää, ei voida siten määrätä – kuten Liettuan hallitus haluaisi – ad hoc eli tuomioistuimen ratkaisulla verovelvollisia koskevissa yksittäisissä oikeudenkäynneissä. Katson, että tällainen järjestelmä olisi tehokkuusperiaatteen vastainen, sillä välttämätön osa tehokasta unionin oikeuteen perustuvien oikeuksien toteuttamista on varmuus näiden oikeuksien laajuudesta ja tätä koskeva luottamuksensuoja.

42. Liettuan hallitus ehdottaa lopuksi, että Liettuan lainsäädännössä säädettyä korkoa veron palauttamisen viivästymisestä voitaisiin alentaa rajaamalla se tämän koron korkokannan yhteen osatekijään eli valtion joukkovelkakirjojen keskikoron määrään.

43. Kiinnittämättä enää huomiota siihen ongelmaan, että tällainen ratkaisu on todennäköisesti ristiriidassa vastaavuusperiaatteen kanssa, valtion joukkovelkakirjoja pidetään kuitenkin rahoitusvälineenä erityisen turvallisina, ja niiden korko on yleensä hyvin matala, huomattavasti alle lainojen keskikoron pankkimarkkinoilla. Toisin sanoen katson, että veron palauttamisen viivästymisestä maksettava korko, joka on rajattu valtion joukkovelkakirjojen koron tasolle, ei täyttäisi korvaavaa tehtäväänsä, koska sillä ei voitaisi korvata edes puuttuvien varojen hankkimisesta pankkimarkkinoilla aiheutuvia kustannuksia. Tällainen korko ei siten täyttäisi tehtäväänsä korvata verovelvolliselle veron palauttamisen viivästymisestä aiheutunut vahinko ja siirtäisi hänelle osittain tähän viivästymiseen liittyvän taloudellisen riskin. Näin ollen koron määrittäminen näin matalalle tasolle olisi ristiriidassa tehokkuusperiaatteen kanssa.

#### *Yhteenveto*

44. Totean, että direktiivin 2006/112 183 artikla, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa ja vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden valossa, edellyttää, että jos veroviranomaiset eivät noudata kansallisessa lainsäädännössä liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiselle asetettua kohtuullista määräaikaa, verovelvolliselle palautetaan tämä vero korkoineen täysimääräisesti kansallisissa säännöksissä säädetyn suuruisena, jos veron palauttamisen viivästyminen ei ollut seurausta verovelvollisen toiminnasta.

#### **Ratkaisuehdotus**

45. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuimien vastaisi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että siinä ei sallita verovelvolliselle liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen viivästymisen vuoksi maksettavan koron määrän alentamista verrattuna määrään, johon hänellä olisi oikeus tavanomaisin periaattein, syistä, jotka eivät liity tämän verovelvollisen toimintaan.

1 Alkuperäinen kieli: puola.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 Tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

4 Ks. uusimmasta oikeuskäytännöstä tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 18–22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 Idem, tuomion 23 kohta.

6 Idem, tuomion 24 kohta.

7 Ks. uusimmasta oikeuskäytännöstä tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Hora-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Kysymys päivämäärästä, josta lukien on laskettava pääasiassa kiistanalainen korko, ei ole ennakkoratkaisukysymyksen kohde. Muistutan ainoastaan, että ensimmäisen asteen tuomioistuimien katsoi pääasiassa, että korko on laskettava 17.2.2009 alkaen. Sen sijaan on todettava, että vastoin Liettuan veroviranomaisten toteamusta riidanalaisen veron palauttamatta jättäminen oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa alusta lähtien, ei vasta unionin tuomioistuimen 21.10.2010 antaman tuomion Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), antopäivästä. Unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisuasiassa annetut tuomiot ovat nimittäin luonteeltaan toteavia ja ne määräävät unionin oikeuden säännösten tulkinnan, jota tulisi soveltaa niiden voimaantulosta lähtien (ks. erityisesti tuomio 27.3.1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, 16 kohta; tuomio 19.10.1995, Richardson, C-137/94, EU:C:1995:342, 33 kohta ja tuomio 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 kohta). Poikkeustapauksissa voidaan kylläkin rajoittaa tuomion vaikutuksia ajallisesti (ks. tuomio 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, 54 kohta). Unionin tuomioistuin ei tehnyt tätä kuitenkaan tuomion 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627) osalta.

9 Ks. uusimmasta oikeuskäytännöstä tuomio 30.6.2016, Toma ja Biroul Executorului Judecătoresc Hora-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 Ks. tuomio 6.7.2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, 20 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

11 Muistutan, että Liettuan lainsäädännössä ei ole tarkkoja säännöksiä, joissa määritetään tällainen koron alentaminen tuomioistuimessa, ja on vaikea kuvitella, että tuomioistuin alentaisi sen täysin mielivaltaisesti huomioimatta verovelvolliselle tosiasiallisesti aiheutunutta menetystä.

12 Katso edellä 20 kohta.

13 Katso edellä 27 kohta.

14 Ks. edellä 13 ja 14 kohta.