

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

21 päivänä tammikuuta 2021 (1)

Asia C-844/19

CS,

Finanzamt Graz-Stadt,

muina osapuolina

Finanzamt Judenburg Liezen ja

technoRent International GmbH

(Ennakkoratkaisupyyntö – Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 183 artikla – Ostoihin sisältyvän veron ylijäämän palautus – Korkojen maksaminen siinä tapauksessa, että ostoihin sisältyvän veron ylijäämä kasvaa jälkikäteen tai verovelka pienenee jälkikäteen – Kansallisten täytäntöönpanotoimien puuttuminen – Direktiivin välitön soveltaminen – Muun kuin asiaankuuluvan direktiivin analoginen soveltaminen – Palautusdirektiivi (2008/9/EY) – 27 artikla – Kansallisen lainsäädännön unionin oikeuden mukainen tulkinta

I Johdanto

1. Käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, onko verovelvollisella direktiivin 2006/112/EY perusteella välitön oikeus korkoihin siinä tapauksessa, että ostoihin sisältyvän veron ylijäämä tai verosaatava palautetaan vasta jälkikäteen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tietojen mukaan Itävallan tasavalta ei ole säätänyt tällaisesta koronmaksujärjestelmästä arvonlisäveron osalta. Olemassa olevia koronmaksujärjestelmiä, jotka koskevat muita verolajeja, ei voida tulkita unionin oikeuden mukaisesti eikä soveltaa arvonlisäveroon.

2. Eräässä toisessa direktiivissä (palautusdirektiivissä) säädetään kuitenkin välittömästi sovellettavasta oikeudesta korkoihin siinä tapauksessa, että ostoihin sisältyvän veron ylijäämä palautetaan jälkikäteen ulkomaille sijoittautuneelle verovelvolliselle, joka ei ole suorittanut liiketoimia palautusjäsenvaltion alueella. Epäselvää on, voidaanko tätä direktiiviä soveltaa analogisesti käsiteltävässä asiassa.

3. Vaikka vastaus olisi kieltävä eikä välittömästi sovellettava oikeus korkoihin voi perustua myöskään arvonlisäverodirektiiviin, unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa hyödyllisiä lisätietoja, joihin voidaan tukeutua oikeusriidan ratkaisemiseksi unionin oikeuden mukaisesti.

II Oikeudellinen kehys

A Unionin oikeus

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 90 artikla koskee veron perusteen alentamista, ja siinä säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.”

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.”

6. Arvonlisäverodirektiivissä säädetyn arvonlisäveron palauttamisesta annettu direktiivi 2008/9/EY(3) (jäljempänä palautusdirektiivi) koskee ostoihin sisältyvän veron palauttamista palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille, jotka eivät ole suorittaneet liiketoimia palautusjäsenvaltiossa.

7. Palautusdirektiivin 27 artikla koskee tällaiselle palautukselle maksettavaa korkoa, ja siinä 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 [palautusjäsenvaltioon] sijoittautuneille verovelvollisille maksettaville palautuksille, maksettava korko on yhtä kuin se korko tai vastaava maksu, jota palautusjäsenvaltio soveltaa verovelvollisten myöhässä maksamaan arvonlisäveroon.”

B Itävallan oikeus

8. Itävallassa verovelvollisen oikeudesta korkoon säädetään liittovaltion, osavaltioiden ja kuntien hallinnoimia veroja ja maksuja koskevassa yleisistä verosäännöksistä ja menettelyistä annetussa liittovaltion laissa (Bundesabgabenordnung, jäljempänä BAO):

9. BAO:n 205 §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta korkoihin tuloveron ja yhteisöveron palautusten osalta:

”(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 soveltuvien osin erotuksia, joiden perusteena on

a) verotuspäätösten kumoaminen, – –

(2) Vuotuinen hyvityskorko on 2 prosenttiyksikköä peruskorkokantaa korkeampi. Enintään 50 euron suuruisia hyvityskorkoa ei vahvisteta. Hyvityskorot vahvistetaan enintään 48 kuukauden ajalle. – –”

10. BAO:n 205a §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta korkoihin liikaa maksettujen verojen osalta siinä tapauksessa, että kyseiset verot vahvistetaan jälkikäteen valituksen perusteella alkuperäistä alhaisemmiksi, ja se kuuluu seuraavasti:

”(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. Enintään 50 euron suuruisia korkoa ei vahvisteta.”

III Pääasia

11. Ennakkoratkaisupyyntö perustuu kahteen eri Revision-valitukseen, jotka ovat vireillä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

– *Ensimmäinen Revision-valitus (Ro 2017/15/0035)*

12. CS, joka on ensimmäisen menettelyn kantaja (jäljempänä kantaja 1), ilmoitti vuoden 2007 elokuuta koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan ostoihin sisältyvän veron ylijäämäksi 60 689,28 euroa. Veroviranomainen vahvisti ylijäämäksi kuitenkin vain 14 689,28 euroa. Kantaja 1 nosti tästä päätöksestä tuomioistuimessa kanteen, joka hyväksyttiin. Ostoihin sisältyvän veron ylijäämä palautettiin hänelle kokonaisuudessaan 22.5.2013.

13. Kantaja 1 vaati 30.5.2013 tekemällään hakemuksella BAO:n 205a §:n nojalla korkoja tälle ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle kyseisen säännöksen voimaantulosta (1.1.2012) lähtien ylijäämän palauttamiseen eli 22.5.2013 saakka. Veroviranomainen hylkäsi tämän hakemuksen. Kantaja 1 teki tästä päätöksestä Bundesfinanzgerichtiin (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta) valituksen, joka hylättiin.

14. Bundesfinanzgericht perusteli hylkäävän tuomionsa sillä, että BAO:n 205a § ei koske tilannetta, jossa ostoihin sisältyvän veron ylijäämää koskeva vaatimus on hyväksytty, vaan se koskee ainoastaan liian korkeaksi vahvistettua ja sen suuruisena maksettua verovelkaa koskevaa

kannetta, joka on hyväksytty. Kantaja 1 on tehnyt Revision-valituksen tästä tuomiosta.

– *Toinen Revision-valitus (Ro 2018/15/0026)*

15. Toisen menettelyn kantaja (technoRent International, jäljempänä kantaja 2) on Saksaan sijoittautunut yritys. Se myi vuosina 2003 ja 2004 koneita Itävaltaan ja suoritti näistä liiketoimista liikevaihtoveron Itävallassa. Kantaja 2 vaati vuonna 2005 vuoden 2005 toukokuuta koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan 367 081,58 euron suuruista liikevaihtoveron hyvitystä. Vaatimuksen perusteena oli se, että vastike oli jälkikäteen pienentynyt arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetulla tavalla, koska joitakin koneita ei ilmeisesti oltu maksettu lainkaan tai kokonaisuudessaan.

16. Viranomaiset suorittivat veron perusteen alentamista koskevan tarkastuksen (vuoden 2006 heinäkuusta vuoden 2008 kesäkuuhun saakka). Kyseinen verosaatava palautettiin kantajalle 2 10.3.2008. Tarkastuksen päätyttyä veroviranomainen kuitenkin katsoi, että veron perustetta ei pidä alentaa. Veroviranomainen vahvisti näin ollen 13.10.2008 tekemällään päätöksellä 367 081,58 euron suuruisen jälkiveron. Tästä liikevaihtoveropäätöksestä nostettu kanne hyväksyttiin.

17. Kantaja 2 vaati vuoden 2013 lokakuussa tekemällään hakemuksella korkoja 367 081,58 euron määrälle vuoden 2005 heinäkuusta vuoden 2013 toukokuuhun saakka. Veroviranomainen katsoi päätöksessään, että BAO:n 205a §:n nojalla oikeus korkoihin (suuruudeltaan 10 021,32 euroa) on vain ajanjaksolta 1.1.2012–8.4.2013. Tuomioistuin hyväksyi 29.5.2017 osittain tästä päätöksestä tehdyn valituksen toteamalla, että kantajalla 2 on oikeus viivästyskorkoon myös ajanjaksolta 2.9.2005–9.3.2008. Veroviranomaisen tästä tuomiosta tekemän Revision-valituksen kohteena on yksinomaan viivästyskorkojen myöntäminen ajanjaksolta 2.9.2005–9.3.2008.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

18. Molemmissa valituksissa toimivaltainen Verwaltungsgerichtshof katsoo, ettei se voi tulkita BAO:n 205 §:ään ja 205a §:ään sisältyviä korkosäännöksiä unionin oikeuden mukaisesti, ja esittää sen vuoksi 24.10.2018 tekemällään päätöksellä unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Sisältyykö unionin oikeuteen välittömästi sovellettava säännöstö, jossa verovelvolliselle, jolle veroviranomainen pääasiassa 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 [palautusdirektiivin] 27 artiklan 2 kohdan toisen alakohdassa säädettyä oikeudellista seurausta silloinkin, kun pääasiat eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan?

19. Itävallan tasavalta ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.

V Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20. Kaikki kolme ennakkoratkaisukysymystä koskevat lähinnä sitä, säädetäänkö ja missä laajuudessa unionin oikeudessa koron maksamisesta ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle tai veron palautukselle (jota kutsutaan usein myös arvonlisäverosaatavaksi). Koska toisen ja kolmannen kysymyksen edellytyksenä on se, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, tarkastelen aluksi ensimmäistä kysymystä.

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vaikuttaa tämän kysymyksen osalta lähtevän siitä, että Itävallan lainsäädännössä ei säädetä korkojen maksamisesta ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle tai veron palautukselle tai että tällaiset säännökset koskevat vain hyvin erityisiä tilanteita. Yksinomaan tuloveroa koskevan BAO:n 205 §:n analoginen soveltaminen ei tältä osin ole mahdollista. Myös BAO:n 205a § koskee 1.1.2012 lähtien vain tilannetta, jossa arvonlisäveroa alennetaan päätöksen perusteella jälkikäteen mutta vähennyksiä ei koroteta. Tästä syystä tuomioistuin tiedustelee, johtuuko unionin oikeudesta säännöstö, joka on välittömästi sovellettavissa.

22. Käsiteltävässä tapauksessa on kyse korkojen maksamisesta ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle ja veron palautukselle. Merkityksellisenä unionin oikeutena on tältä osin tarkasteltava pääasiassa arvonlisäverodirektiiviä ja etenkin sen 183 ja 90 artiklaa.

23. Ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on ensin selvennettävä korkoja koskevan oikeuden ulottuvuus arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklan mukaan (jäljempänä B.1) ja sen välitön sovellettavuus (jäljempänä B.2). Sen jälkeen on tarkasteltava palautusdirektiivin 27 artiklan, joka ei sinänsä ole sovellettavissa, välitöntä analogista soveltamista (jäljempänä B.3) sekä mahdollisuutta tulkita BAO:n 205 ja 205a §:ää unionin oikeuden mukaisesti (jäljempänä C).

B Koron maksaminen arvonlisäveron ylijäämälle ja arvonlisäveron palautukselle

1. Arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklan sisältö ja ulottuvuus

a) Koron maksaminen ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle

24. Aluksi on selvitettävä, perustuuko yksityisen oikeussubjektin oikeus saada korkoa arvonlisäverodirektiiviin. Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä konkreettista koronmaksujärjestelmää. Myös arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa mainitaan ainoastaan, että jäsenvaltiot voivat siirtää vähennysten ja verovelan positiivisesta erotuksesta syntyvän ylijäämän seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

25. Näin ollen kyseisessä säännöksessä ei sen sanamuodon mukaan säädetä velvollisuudesta maksaa korkoja palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle eikä ajankohdasta, josta lähtien tällaista korkoa olisi maksettava.(4)

26. Arvonlisäverodirektiivin 183 artikla on kuitenkin luettava yhdessä saman direktiivin 179 artiklan kanssa. Arvonlisäverodirektiivin 179 mukaan verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä se arvonlisäveron määrä, josta vähennysoikeus on syntynyt. Näin ollen vähennys on arvonlisäverodirektiivin 179 artiklan mukaan ehdottomasti tehtävä kyseiseltä verokaudelta maksettavasta arvonlisäverosta.

Jos verovelka on suurempi kuin vähennys, jäljelle jäävä (pienempi) vero on maksettava. Jos verovelka sitä vastoin on pienempi kuin vähennys, jäljelle jää ostoihin sisältyvän veron ylijäämä, jota arvonlisäverodirektiivin 183 artikla koskee.

27. Tästä yhteydestä, joka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklalla on verovelvollisen vähennysoikeuteen, neutraalisuuden periaate huomioon ottaen, johtuu unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä voida lähtökohtaisesti rajoittaa. Erityisesti vähennysoikeutta sovelletaan *välittömästi* kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin.(5)

28. Lisäksi on muistutettava, että vähennysoikeuden syntymisestä säädetään arvonlisäverodirektiivin luvussa, jonka otsikkona on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, olevissa 167–172 artiklassa, kun taas kyseisen direktiivin 178–183 artikla koskevat vain vähennysoikeuden käytön yksityiskohtaisia sääntöjä.(6) Unionin tuomioistuin on tältä osin jo todennut, että jäsenvaltioiden vahvistamat vähennysoikeuden käyttämistavat eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi.(7) Tästä johtuen silloin, 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.(8)

29. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 183 artiklasta, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, seuraa, että verovelvollisella – kuten käsiteltävässä asiassa kantajalla 1 – on oikeus ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle, jota ei ole palautettu, maksettavaan korkoon.

b) *Koron maksaminen arvonlisäveron palautukselle*

30. Sama koskee, kuten komissio on katsonut, tilannetta, jossa verovelvollinen – kuten käsiteltävässä asiassa kantaja 2 – on ensin suorittanut arvonlisäveron asianmukaisesti ja jolle arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetun veron perusteen alentamisen vuoksi syntyy myöhemmin – alentamishetkestä lähtien – oikeus palautukseen (arvonlisäverosaatava) verottajaa kohtaan.

31. Molemmissa tapauksissa verovelvolliselta on kannettu liikaa arvonlisäveroa, jonka hän on tilittänyt valtiolle joko välillisesti toimittajiensa kautta tai suoraan. Neutraalisuuden periaatteen valossa on niin, että verotus siinä tapauksessa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitettu veron perusteen aleneminen otetaan myöhässä huomioon, ei näin ollen eroa millään tavalla ostoihin sisältyvän veron ylijäämän myöhästyneestä palauttamisesta arvonlisäverodirektiivin 183 mukaan. Tällä perusteella unionin tuomioistuin on veron perusteen alentamista koskevassa tapauksessa myös jo todennut,(9) että ”jäsenvaltioiden velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen määrät korkoineen perustuu unionin oikeuteen”.(10)

32. Tästä seuraa, että myös alun perin perustellusti kannetuille arvonlisäveromäärille, jotka on palautettava sen vuoksi, että veron perustetta alennetaan jälkikäteen, koska oikeudellista perustetta maksulle ei enää ole, on maksettava korkoa tuosta ajankohdasta lukien.

c) *Koronmaksun poissulkeminen palautusdirektiivin 27 artiklan perusteella?*

33. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja myös Itävallan tasavallan näkemyksestä poiketen palautusdirektiivin 27 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan sanamuodosta ei seuraa, että jäsenvaltiot voisivat kokonaan luopua korkojen maksamisesta näille palautusvaatimuksille.

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

34. Muotoilu ”jos kansallisen lainsäädännön mukaan ei makseta korkoa” ei tarkoita, että lainsäätaja on pitänyt mahdollisena sitä, että kansallisessa lainsäädännössä ei ole säädetty koronmaksujärjestelmästä siltä osin kuin on kyse ostoihin sisältyvän veron palauttamisesta verovelvolliselle.

35. Kuten palautusdirektiivin ensimmäisestä ja toisesta perustelukappaleesta ilmenee, ennen tämän direktiivin käyttöönottoa sen nykyisessä muodossa jäsenvaltioilla oli huomattavia puutteita palautusjäsenvaltio sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevien säännösten täytäntöönpanossa ja yhdenmukaistamisessa. Tämän puutteen korjaamiseksi haluttiin edistää yritysten asemaa palautusdirektiivin kolmannessa perustelukappaleessa tarkoitetulla tavalla. Näin ollen palautusdirektiivin 27 artiklan 2 kohdan toiseen alakohtaan otettiin konkreettinen, kaikkia jäsenvaltioita sitova varasäännös. Jos koronmaksujärjestelmästä ei ole säädetty palautusjäsenvaltio sijoittautumattomille verovelvollisille maksettavien palautusten osalta, sovelletaan kyseiselle valtiolle myöhässä suoritettuja maksuja koskevia säännöksiä.

36. Tässä erityistilannetta koskevassa varasäännöksessä (palautusdirektiivin 27 artiklan 2 kohdan toinen alakohta) ei kuitenkaan suljeta pois koronmaksua muissa tilanteissa. Näin on sitäkin suuremmalla syyllä sen vuoksi, että neutraalisuuden periaate (ks. edellä 28 kohta) edellyttää koronmaksua kaikissa muissa tilanteissa.

d) **Välipäätelmä**

37. Arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklasta, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, seuraa näin ollen jäsenvaltion velvollisuus maksaa korkoa ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle sekä veron perusteen alentamisesta johtuville palautuksille.

2. Välittömästi sovellettava oikeus korkoon arvonlisäverodirektiivin 183 tai 90 artiklan, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, nojalla?

38. Seuraavaksi on tutkittava, seuraako arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklasta, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, välittömästi sovellettava oikeus korkoon. Tähän on, kuten myös Itävallan tasavalta esittää, vastattava kieltävästi. On totta, että arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklan, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, mukaan korkoa on lähtökohtaisesti maksettava. Unionin oikeudessa ei kuitenkaan säädetä tätä koskevista yksityiskohdista, kuten esimerkiksi korkokannasta tai koronmaksun alkamisajankohdasta.

39. Jäsenvaltioilla onkin harkintavalta korkojen vahvistamista koskevien edellytysten vahvistamisessa.(11) Sama koskee arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitetuille palautuksille maksettavia korkoja.(12)

40. Unionin tuomioistuin on useaan otteeseen vahvistanut tämän harkintavallan. Näin ollen esimerkiksi säännöstö, jonka mukaan ylijäämä palautetaan 45 päivän kuluessa veroilmoituksesta, minkä jälkeen korko alkaa juosta, on yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan kanssa.(13)

41. Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden tehtävänä on säätää korkojen maksamista koskevista yksityiskohdista kansallisessa lainsäädännössään. Sitä taustaa vasten, että unionissa on käytössä erilaisia valuutta-alueita erilaisine inflaatioprosentteineen ja korkokantoinen, tämä

arvonlisäverodirektiivin sisällöllinen avoimuus on ymmärrettävä. Arvonlisäverodirektiivin 183 tai 90 artiklan, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, välitön soveltaminen sen määrittämiseksi, millainen konkreettinen oikeus verovelvollisella on korkoon, on näin ollen poissuljettu.

3. *Palautusdirektiivin 27 artiklan analoginen soveltaminen?*

42. Myöskään palautusdirektiivin 27 artiklan analoginen soveltaminen – jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmeisesti pohtii kolmannessa kysymyksessään – ei tule käsiteltävässä asiassa kysymykseen, kuten myös Itävallan tasavalta esittää. Kyseinen säännös on tosin riittävän täsmällinen ja selvä ja olisi sen vuoksi välittömästi sovellettavissa. Säännöksen mukaan jäsenvaltio kuitenkin velvoitetaan säätämään määrätystä koronmaksujärjestelmästä vain sellaisen ulkomaille sijoittautuneen verovelvollisen osalta, joka ei suorita liiketoimia kyseisessä jäsenvaltiossa.

43. Näin ollen Itävalta ei ole rikkonut palautusdirektiivin 27 artiklaa sillä, että se ei ole pannut kyseistä koronmaksusäännöstä täytäntöön Itävaltaan sijoittautuneen verovelvollisen (tai Itävallassa liiketoimia suorittavan verovelvollisen) osalta. Direktiivin välittömän soveltamisen tarkoitus jää käsiteltävässä asiassa vaille merkitystä. Sitä tilannetta, jossa valtio voisi hyötyä siitä, ettei se ole noudattanut unionin oikeutta, ei tarvitse eikä pidä välttää.(14)

44. Lisäksi sääntelyssä ei ole tahatonta aukkoa, joka olisi analogisen soveltamisen edellytys. Kuten jo edellä (35 ja 36 kohta) on mainittu, ennen kuin palautusdirektiivi otettiin käyttöön sen nykyisessä muodossa, arvonlisäveron palautusta koskevissa menettelyissä oli huomattavia puutteita palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomien verovelvollisten osalta. Lainsäätäjä ei ilmeisesti kuitenkaan katsonut, että tällaisia puutteita olisi palautusjäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten osalta, sillä siinä tapauksessa sääntely ei olisi rajoittunut vain palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomien verovelvollisten erityiseen tilanteeseen.

45. Lisäksi muun kuin asiaankuuluvan direktiivin analoginen soveltaminen käsiteltävässä asiassa merkitsisi arvonlisäverodirektiivistä ilmenevien lainsäädännöllisten arviointien sivuuttamista. Lainsäätäjä on arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklan muotoilulla jättänyt arvonlisäveron ylijäämää ja palauttamista koskevan menettelyn ja myös niitä koskevat korot jäsenvaltioiden päätettäväksi. Unionin tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara.(15) Palautusdirektiivin 27 artiklan analoginen soveltaminen merkitsisi tämän liikkumavaran sivuuttamista.

4. *Välipäätelmä*

46. Arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklasta, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, ei seuraa välittömästi sovellettava koronmaksujärjestelmä verovelvollisen hyväksi. Korkokantaa ja koron juoksemisen alkamisajankohtaa ei ole säännelty riittävän täsmällisesti. Asiaa ei muuta se, että arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklassa, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa, edellytetään koronmaksujärjestelmää. Myöskään palautusdirektiivin 27 artiklan analoginen soveltaminen ei tule kyseeseen.

C Jäsenvaltioiden harkintavallan rajat: vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate

47. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei säädetä välittömästi sovellettavasta koronmaksujärjestelmästä, korkoa koskevan oikeuden ominaispiirteiden määrittäminen kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaan. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, jäsenvaltioilla on tältä osin liikkumavara,(16) ja ne voivat vahvistaa korkojen maksamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

48. Palautusta koskevat säännöt eivät kuitenkaan saa olla epäedullisempia kuin ne säännöt, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia tilanteita (vastaavuusperiaate), eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä tunnustettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (tehokkuusperiaate).(17)

49. Nämä periaatteet vaikuttavat kansallisten tuomioistuimien suorittamaan kansallisen lainsäädännön soveltamiseen ja tulkintaan. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, kansallisen tuomioistuimen on varmistettava unionin oikeuden eli tässä tapauksessa arvonlisäverodirektiivin täysi vaikutus jättämällä tarvittaessa omasta aloitteestaan soveltamatta aiemmin omaksumansa tulkinta, kun tämä tulkinta ei ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.(18) Kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon kansallinen oikeus kokonaisuudessaan arvioidakseen, missä määrin kansallista oikeutta voidaan soveltaa niin, ettei tästä aiheudu unionin oikeuden kanssa ristiriitaista lopputulosta.(19)

50. Edellytyksenä on kuitenkin, että kansallisella tuomioistuimella on tällainen mahdollisuus. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsityksen mukaan BAO:n 205 ja 205a §:n sanamuoto, tarkoitus ja systematiikka tosin sulkevat pois niiden soveltamisen ”myöhässä hyvitettyihin liikevaihtoverosaataviin”. Mahdollisesti tulee kuitenkin kyseeseen näiden säännösten unionin oikeuden mukainen tulkinta tai analoginen soveltaminen. Jos liikaa maksettua arvonlisäveroa koskevaa säännöstöä ei ole, voi kyseessä olla tahaton aukko sääntelyssä. Se voitaisiin kantajan 2 osalta sulkea esimerkiksi muita verolajeja koskevien korkojärjestelmien (kuten BAO:n 205 §) analogisella soveltamisella vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisesti.

51. Kantajan 1 osalta pätee seuraava: sillä, alennetaanko verovelkaa vai korotetaanko vähennyksiä valitusmenettelyn perusteella, ei ole merkitystä siitä johtuvan ostoihin sisältyvän veron ylijäämän (eli arvonlisäverodirektiivin 183 artiklasta ilmenevän saldon) kannalta. Mahdollisesti kyseeseen tulee kuitenkin BAO:n 205a §:n unionin oikeuden mukaisesti laajentava tulkinta vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen nojalla.

52. Koska unionin oikeuden mukainen tulkinta ei kuitenkaan ole mahdollista jokaisen kansallisen lainsäädännön osalta, kuten ilmenee muun muassa myös jäsenvaltioiden vahingonkorvausvelvollisuudesta unionin oikeuden rikkomistapauksissa,(20) kysymys on viime kädessä yksinomaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistava.

53. Koska ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, toiseen ja kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata erikseen.

VI Ratkaisuehdotus

54. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Itävallan Verwaltungsgerichtshofin esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Unionin oikeudesta – käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 183 ja 90 artiklasta, luettuna yhdessä neutraalisuuden periaatteen kanssa – johtuu seuraavaa: Arvonlisäverodirektiivin 183

nojalla palautettavalle ostoihin sisältyvän veron ylijäämälle sekä palautukselle, joka perustuu arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa tarkoitettuun veron perusteen oikaisuun, on lähtökohtaisesti maksettava korkoa, mikäli kyseistä palautusta ei suoriteta kohtuullisessa ajassa. Välittömästi sovellettavaa direktiivin säännöstöä, joka koskee tällaisille palautuksille konkreettisesti maksettavaa korkoa, ei kuitenkaan ole. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen tehtävä toimivaltansa rajoissa kaikki mahdollinen unionin oikeuden mukaisen lopputuloksen saavuttamiseksi esimerkiksi kansallisen lainsäädännön analogisella soveltamisella tai unionin oikeuden mukaisesti laajentavalla tulkinnalla.

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 EUVL 2006, L 347, s. 1.

3 EUVL 2008, L 44, s. 23.

4 Vastaavasti tuomio 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 19 kohta) ja tuomio 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 27 kohta).

5 Tuomio 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 21 kohta); tuomio 28.7.2011, komissio v. *Unkari* (C-274/10, EU:C:2011:530, 43 kohta); tuomio 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 32 kohta); tuomio 30.9.2010, *Uszodaépít?* (C-392/09, EU:C:2010:569, 34 kohta) ja tuomio 15.7.2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 Tuomio 28.7.2011, komissio v. *Unkari* (C-274/10, EU:C:2011:530, 44 kohta), ks. vastaavasti jo tuomio 29.4.2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 30 kohta) ja tuomio 8.11.2001, komissio v. *Alankomaat* (C-338/98, EU:C:2001:596, 71 kohta).

7 Näin nimenomaisesti tuomiossa 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 22 kohta); tuomiossa 28.7.2011, komissio v. *Unkari* (C-274/10, EU:C:2011:530, 45 kohta) ja tuomiossa 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 kohta).

8 Näin nimenomaisesti tuomiossa 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 23 ja 24 kohta) ja tuomiossa 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 51 kohta). Samaan tulokseen päädytään myös tuomiossa 23.4.2020, *Sole-Mizo ja Dalmandi Mez?gazdasági* (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, 36 kohta).

9 Tuomio 19.7.2012, *Littlewoods Retail Ltd ym.* (C-591/10, EU:C:2012:478, 25 kohta).

10 Vastaavasti myös – kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa koskevassa tapauksessa – tuomio 23.4.2020, *Sole-Mizo und Dalmandi Mez?gazdasági* (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, 36 kohta).

11 Tuomio 23.4.2020, *Sole-Mizo ja Dalmandi Mez?gazdasági* (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, 37 kohta); tuomio 24.10.2013, *Rafin?ria Steaua Român?* (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta – itsemääräämisoikeus); tuomio 28.7.2011, komissio v. *Unkari* (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 kohta); tuomio 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ja 64 kohta) ja tuomio 10.7.2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 kohta).

12 Ks. tuomio 19.7.2012, *Littlewoods Retail Ltd ym.* (C-591/10, EU:C:2012:478).

13 Tuomio 12.5.2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, 50 ja 61 kohta).

14 Vastaavasti nimenomaisesti tuomiossa 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 38 kohta); tuomiossa 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 22 ja 23 kohta) ja tuomiossa 26.2.1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, 49 kohta).

15 Tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 kohta); tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 33 ja 64 kohta); tuomio 10.7.2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, 17 kohta) ja tuomio 25.10.2001, komissio v. Italia (C-78/00, EU:C:2001:579, 32 kohta).

16 Tuomio 23.4.2020, Sole-Mizo ja Dalmandi Mezgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, 37 kohta); tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta – itsemäääämisöikeus); tuomio 28.7.2011, komissio v. Unkari (C-274/10, EU:C:2011:530, 39 kohta) ja tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, 29 kohta).

17 Tuomio 16.7.2020, UR (Asianajajien arvonlisäverovelvollisuus) (C-424/19, EU:C:2020:581, 25 kohta); tuomio 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, 58 kohta); tuomio 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 kohta); tuomio 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta); tuomio 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 kohta) ja tuomio 3.9.2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, 24 kohta).

18 Näin nimenomaisesti tuomiossa 16.7.2020, UR (Asianajajien arvonlisäverovelvollisuus) (C-424/19, EU:C:2020:581, 30 kohta); ks. vastaavasti tuomio 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, 61 kohta) ja tuomio 5.3.2020, OPR-Finance (C-679/18, EU:C:2020:167, 44 kohta). Vastaavasti myös jo tuomiossa 10.7.2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, 54 kohta); tuomiossa 24.10.2013, Rafin?ria Steaua Român? (C-431/12, EU:C:2013:686, 20 kohta) ja tuomiossa 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, 17 kohta).

19 Vastaavasti tuomiossa 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, 59 kohta) ja tuomiossa 8.11.2016, Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:835, 59 ja 66 kohta).

20 Ks. vastaavasti tuomio 24.1.2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, 42 ja 43 kohta); tuomio 4.7.2006, Adeneler ym. (C-212/04, EU:C:2006:443, 112 kohta) ja tuomio 14.7.1994, Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, 27 kohta).