

Tunnistetiedot poistettu

Käännös C-219/19 – 1

Asia C-844/19

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

15.11.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Verwaltungsgerichtshof (Itävalta)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

24.10.2019

Revision-valittajat:

CS

Finanzamt Graz-Stadt,

[– –]

Verwaltungsgerichtshof

[– –]

24.10.2019

Verwaltungsgerichtshof on tehnyt [– –] 1) CS:n Revision-valituksessa Ro 2017/15/0035 [– –] Bundesfinanzgerichtin 29.5.2017 tekemästä päätöksestä [– –], joka koskee valitusperusteisten korkojen tunnustamista koskevan vaatimuksen hylkäämistä ja 2) Finanzamt Graz-Stadtin, 8010 Graz [– –] Revision-valituksessa RO 2018/15/0026 Bundesfinanzgerichtin 7.9.2018 tekemästä päätöksestä [– –], joka koskee korkojen vahvistamista (muuna osapuolena technoRent International GmbH in Gräfelfing, BRD [– –]),

seuraavan

välipäätöksen:

Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Sisältyykö unionin oikeuteen välittömästi sovellettava säännöstö, jossa verovelvolliselle, jolle Finanzamt (jäljempänä veroviranomainen) pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on jättänyt suorittamatta liikevaihtoveron hyvityksen 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 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 90 artiklan 1 kohdan mukaisesti jälkikäteen vastikkeen pienentymisen [alkup. s. 2] kautta syntyneen verovelvollisen liikevaihtoverosaatavan tapauksessa sallittua, että korot alkavat juosta vasta kohtuullisen ajan kuluttua, joka veroviranomaisella on käytettävissä 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 yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY 27 artiklan 2 kohdan toisen alakohdassa säädettyä oikeudellista seuraamusta silloinkin, kun pääasiat eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan?

Perustelut:

- 1 A. Tosiseikat ja asian käsittelyn tähänastiset vaiheet:
- 2 Revision-asia Ro 2017/15/0035
- 3 Itävaltaan sijoittautunut Revision-valittaja ilmoitti vuoden 2007 elokuuta koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan 13.9.2007 ostoihin sisältyvän veron ylimenevän osan, jonka määrä oli 60 689,28 euroa.
- 4 Veroviranomainen ei aluksi kirjannut kyseistä ylijäämää Revision-valittajan verotilille, vaan suoritti liikevaihtoveron tarkistuksen. Tällöin syntyi erimielisyys Revision-valittajan hotelliyrityksen lisärakennuksen rakentamisesta johtuneen ostoihin sisältyvän veron vähennyksen laajuudesta. Tämän vuoksi veroviranomainen vahvisti 18.10.2007 tekemällään päätöksellä ostoihin sisältyvän veron vähennyksen määrän 46,000 euroa alhaisemmaksi eli 14 689,28 euroksi.

- 5 Revision-valittaja teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen. **[alkup. s. 3]**
- 6 Unabhängiger Finanzsenat (riippumaton veroasioita käsittelevä elin) hyväksyi oikaisuvaatimuksen 15.5.2013 antamallaan päätöksellä ja liikevaihtovero vahvistettiin Revision-valittajan vaatimalla tavalla. Ostoihin sisältyvän veron määrä hyvitetiin 22.5.2013 Revision-valittajan verotilille.
- 7 Revision-valittaja vaati 30.5.2013 jättämällään hakemuksella yleisistä verosäännöksistä annetun liittovaltion lain (Bundesabgabenordnung, jäljempänä BAO) 205a §:n perusteella valitusperusteisia korkoja veronhyvitykselle 1.1.2012 lähtien, koska 1.1.2012 oli tullut voimaan BAO:n 205a §:n sääntely, jolla otetaan käyttöön unionin oikeuden mukaisella tulkinnalla myös oikeus ostoihin sisältyvän veron hyvitykseen liittyviin viivästyskorkoihin.
- 8 Veroviranomainen hylkäsi tämän vaatimuksen 10.6.2013 tekemällään päätöksellä.
- 9 Bundesfinanzgericht (liittovaltion ylin verotuomioistuin) ei hyväksynyt tuomiollaan, josta on valitettu Verwaltungsgerichtshofiin (ylin hallintotuomioistuin), tästä hylkäävästä päätöksestä tehtyä valitusta.
- 10 Bundesfinanzgericht perusteli tätä olennaisin osin sillä, että BAO:n 205 a §:n säännöksestä ilmenee tosin, että korkoa on maksettava siinä tapauksessa, että verovelvollisen veroviranomaiselle (aluksi riidanalaista) verovelkaa pienennetään muutoksenhaun johdosta, mutta ei nyt käsiteltävässä asiassa, jossa on kyseessä veronhyvitystä koskevassa valitusmenettelyssä.
- 11 Revision-valittaja riitautti Bundesfinanzgerichtin päätöksen Verwaltungsgerichtshofiin tekemällään Revision-valituksella.
- 12 Verwaltungsgerichtshof on järjestänyt Revision-menettelyssä suullisen käsittelyn. Revision-valittaja on väittänyt istunnossa, että unionin oikeudessa hänelle annetaan oikeus ostoihin sisältyvän verosaatavan osalta viivästyskorkoihin. Verohallinto on kiistänyt, että unionin oikeudesta johtuisi välittömästi sovellettava oikeus viivästyskorkoihin. Unionin tuomioistuimen tähänastinen oikeuskäytäntö on aina koskenut tilanteita, joissa kansallisessa oikeusjärjestyksessä on jo ollut käytössä viivästyskorkojärjestelmä. **[alkup. s. 4]**
- 13 2. Revision-asia Ro 2018/15/0026
- 14 Muu osapuoli asiassa eli Saksaan sijoittautunut rajavastuuyhtiö oli myynyt koneita Itävaltaan vuosina 2003 ja 2004 ja maksanut näistä liiketoimista Itävallassa liikevaihtoveroa. Se vaati vuonna 2005 vuoden 2005 toukokuuta koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan 367 081, 58 euron suuruista liikevaihtoveron hyvitystä sillä perusteella, että vastiketta oli jälkikäteen pienennetty (vuoden 1994 UstG:n 16 §).
- 15 Liikevaihtoveron hyvityksen osalta suoritettiin heinäkuussa 2006 alkanut ja kesäkuussa 2008 päättynyt verotarkastus, ja hyvitys maksettiin 10.3.2008 muun

osapuolen verotilille tarkastusmenettelyn aikana. Verotilillä aikaisemmin ollut 18 000 euron velka huomioon ottaen tulokseksi jäi muun osapuolen noin 345 000 euron varat.

- 16 Tarkastuksen päätteeksi veroviranomainen kuitenkin katsoi, että vastiketta ei ollut oikaistava ja ettei muun osapuolen liikevaihtoverosaatavaa ollut olemassa. Tämän vuoksi veroviranomainen vahvisti 13.10.2008 tekemällään päätöksellä vuoden 2005 liikevaihtoveron määräksi 2 734,36 euroa, jolloin jälkiverotettava määrä oli 367 081,58 euroa. Muu osapuoli maksoi jälkiveron yhtäältä verotilillään olevista varoista ja toisaalta suoritti maksun veroviranomaiselle.
- 17 Unabhängiger Finanzsenat hyväksyi muun osapuolen 13.10.2008 päivätystä liikevaihtoveropäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen 8.4.2013 antamallaan päätöksellä. Muulle osapuolelle hyvitetiin 367 081, 58 euron määrä 10.5.2013.
- 18 Muu osapuoli vaati 21.10.2013 päivätyllä kirjeellään 367 081, 58 euron summalle korkoja heinäkuun 2005 ja toukokuun 2013 väliseltä ajalta viitaten Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisuihin (mm. tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail Ltd, C-591/10). **[alkup. s. 5]**
- 19 Veroviranomainen ratkaisi tämän vaatimuksen 4.2.2014 tekemällään päätöksellä siten, että se katsoi vain ajanjaksolla 1. 1.2012–8.4.2013 olevan olemassa oikeus korkoihin (10 021, 32 euroa). Muu osapuoli oli maksanut veroviranomaiselle 13.10.2008 päivätyssä verotuspäätöksessä vahvistetun 367 081, 58 euron jälkiveron. Oikeusriidan aikana veroviranomaiselle maksettuaan veroon sovelletaan BAO:n 205a §:ään perustuvia valitusperusteisia korkoja; BAO:n 205§ § on tullut voimaan 1.1.2012.
- 20 Bundesfinanzgericht hyväksyi 4.2.2014 tehdystä päätöksestä tehdyn valituksen 29.5.2017 antamallaan päätöksellä, jolla se myönsi muulle osapuolelle viivästyskorot myös ajanjaksolta 2.9.2005–9.3.2008, jolloin viivästyskorkojen määrä nousi yhteensä 51 170, 02 euroon.
- 21 Bundesfinanzgericht ei soveltanut BAO:n 205a §:ää ajanjaksoon 2.9.2005–9.3.2008, koska tältä ajanjaksolta muu osapuoli ei ollut maksanut veroviranomaiselle veroa. Tätä ajanjaksoa koskevan viivästyskorkovaatimuksen perustelujen osalta Bundesfinanzgericht tukeutuu unionin oikeuteen ja erityisesti unionin tuomioistuimen 19.7.2012 antamaan tuomioon Littlewoods Retail Ltd, C-591/10. Bundesfinanzgericht toteaa, että 367 081,58 euron määrä ei ollut muun osapuolen käytettävissä vaatimuksen esittämispäivästä 10.3.2008 asti. Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tältä ajanjaksolta on maksettava korkoja siten, että ne alkavat juosta 46. päivänä liikevaihtoveron ennakoilmoituksen antamisen jälkeen eli nyt käsiteltävässä asiassa 2.9.2005 (tuomio 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, 61 kohta). Korkojen saamista koskevalle oikeudelle ei myöskään ole esteenä se, että veroviranomainen on suorittanut liikevaihtoveron hyvityksen tarkastuksen.

- 22 10.3.2008 lähtien 367 081,58 euron määrä oli muun osapuolen käytettävissä. Tätä ei muuta 13.10.2008 tehty vuoden 2005 liikevaihtoveropäätös, koska muu osapuoli oli valittanut tästä päätöksestä, joten tästä päätöksestä [alkup. s. 6] johtuvan 367 081, 58 euron suuruisen jälkiveron maksua oli kansallisen lainsäädännön (BAO:n 212 a §) mukaan lykätty, kunnes valitus on ratkaistu ja tämä rahamäärä voi olla käytettävissä.
- 23 Veroviranomaisen Bundesfinanzgerichtin 29.5.2017 antamasta ratkaisusta tekemä Revision-valitus koskee yksinomaan viivästyskorkojen myöntämistä ajalta 2.9.2005–9.3.2008.
- 24 Verwaltungsgerichtshof on järjestänyt Revision-menettelyssä suullisen käsittelyn. Verohallinto on kiistänyt istunnossa, että unionin oikeudesta johtuisi välittömästi sovellettava oikeus viivästyskorkoihin. Itävallan kansallinen oikeusjärjestys ei – erona tuomioon Littewoods Retail Ltd, jossa unionin tuomioistuin arvioi liikevaihtoverosaatavaan liittyviä viivästyskorkoja unionin oikeuden kannalta, johtaneessa oikeusriidassa kyseessä olevaan oikeusjärjestykseen – sisällä oikeusperustaa viivästyskoroille nyt käsiteltävässä asiassa kohteena olevien verosaatavien osalta. Direktiivin 2008/9/EY 27 artiklasta voidaan myös päätellä, että unionin oikeuden perusteella ei ole moitittavaa, että jäsenvaltiossa ei makseta korkoja verosaataville.
- 25 B. Asiassa sovellettavat kansallisen oikeuden säännökset:
- 26 Aluksi on viitattava siihen, että Itävallan verolainsäädäntö ei sisällä yleistä säännöstöä korkojen määräämisestä verovelkoille tai verosaataville. BAO:n 205 §:ssä säädetään (enintään 48 kuukauden ajalle verovuotta seuraavasta lokakuusta lukien) ”jälkiveron koroista” (verovelkojan hyväksi) ja ”hyvityskoroista” (verovelallisen hyväksi), jotka voivat syntyä vahvistettujen ennakkomaksujen ja vuotuisessa verotuspäätöksessä vahvistetun veron välisen eron perusteella, vain tuloveron ja yhteisöveron osalta. Sitä tapausta varten, että veron määrääminen johtaa jälkiverotukseen ja verovelvollinen riitauttaa tämän jälkiverotuksen, mutta [alkup. s. 7] valitusmenettelyn aikana jo maksaa verot veroviranomaiselle, ja jälkiveroa pienennetään lopulta valitusmenettelyn päätteeksi, BAO:n 205a §:ssä säädetään valitusperusteisista koroista, jotka juoksevat veron maksusta alkaen aina veron pienennystä koskevassa valitusmenettelyssä annetun ratkaisun tiedoksi antamiseen asti.
- 27 Itävallan vuoden 1994 liikevaihtoverolain 21 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa, että ennakoilmoitusaikana (kalenterikuukausi) ennakolta ilmoitettu (ostoihin sisältyvän veron) ylimenevä osa (liikevaihtoveroon nähden) – yleensä – on hyvitetävä verovelvollisen verotilille, jolloin hyvitys vaikuttaa taannehtivasti ennakoilmoituksen jättämispäivänä ja aikaisintaan ennakoilmoitusajan päättymistä seuraavana päivänä ja sillä katetaan välittömästi verotilillä olevat verovelat taikka se on verovelvollisen käytettävissä verovelvollisen maksuihin. Korkojen määräämisestä verotilille hyvityksenä tuleville varoille ei säädetä.

- 28 Liittovaltion yleisen verolain 217 §:ssä säädetään viivästysmaksusta sitä tapausta varten, että veroa ei makseta eräpäivään mennessä. Ensimmäinen viivästysmaksu on kaksi prosenttia sen veron määrästä, jota ei ole maksettu ajoissa, toinen ja kolmas (kumpikin yksi prosentti) on maksettava vastaavasti kolmen ja kuuden seuraavan kuukauden kuluttua.
- 29 Niiden elinkeinonharjoittajien osalta, jotka eivät ole sijoittautuneet Itävaltaan eivätkä saa siellä myöskään liikevaihtoa, säädetään – yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY täytäntöön panemiseksi annetun – liittovaltion veroministeriön asetuksessa (BGBl., nro 279/1995) (sellaisena kuin se on muutettuna BGBl. II nro 158/2014) ostoihin sisältyvän veron palautuksesta erityisessä menettelyssä. Muualle yhteisön alueelle sijoittautuneiden elinkeinonharjoittajien osalta tämän asetuksen 3 §:ssä säädetään viivästysmaksusta: jos veroviranomainen ei maksa palautettavaa määrää neljän kuukauden ja kymmenen arkipäivän kuluttua palautusvaatimuksen saapumisesta veroviranomaiselle [**alkup. s. 8**], verovelvollisen hyväksi vahvistetaan viivästyskorvaus, jonka määrä on kaksi prosenttia sen veron määrästä, jota ei ole palautettu määräajassa. Jos veroviranomainen pyytää lisätietoja, verovelvollisella on oikeus viivästyskorvaukseen yhden lisätietopyynnön tapauksessa aikaisintaan kymmenen arkipäivän kuluttua palautusvaatimuksen saapumisesta laskettavan kuuden kuukauden määräajan päättymisestä ja kahden lisätietopyynnön tapauksessa kymmenen arkipäivän kuluttua palautusvaatimuksen saapumisesta laskettavan kahdeksan kuukauden määräajan päättymisestä. Toinen ja kolmas viivästyskorvaus vahvistetaan (kulloinkin yksi prosentti sen veron määrästä, jota ei ole palautettu), jos veronpalautusta ei ole suoritettu viimeistään vastaavasti kolmen ja kuuden kuukauden kuluessa.
- 30 C. Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu:
- 31 1. Välittömästi sovellettava unionin oikeuteen perustuva oikeus viivästyskorkoihin
- 32 Asiassa Ro 2017/15/0035 vireillä oleva Revision-menettely koskee ostoihin sisältyvän veron ylimenevän osan palauttamista myöhässä.
- 33 Unionin tuomioistuin on katsonut 12.5.2011 antamassaan tuomiossa Enel Maritza Iztok, C-107/10, 24.10.2013 antamassaan tuomiossa Rafinăria Steaua Română, C-431/12, 6.7.2017 antamassaan tuomiossa Giencore Agriculture, C-254/16 ja 28.2.2018 antamassaan tuomiossa Nidera BV, C-387/16, jotka koskivat ostoihin sisältyvän veron ylimenevää osaa ja arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan tulkintaa, että verovelvolliselle on maksettava viivästyskorkoa, jos arvonlisäveron ylimenevää osaa ei palauteta hänelle kohtuullisessa ajassa. Edellä mainittuihin tuomioihin johtaneille pääasioiden oikeusriidoille on yhteistä, että kulloinenkin kansallinen oikeusjärjestys sisältää säännösten, jonka johdosta valtiolla on velvollisuus maksaa verovelvolliselle viivästyskorkoja veronpalautusten

lainvastaisesti myöhästyessä. Itävallan kansallisessa lainsäädännössä tällaista normia ei ole. Se ei sisällä säännöstä, jossa säädetään verovelvolliselle maksettavista viivästyskoroista liikevaihtoverosaatavien myöhästyneestä palautuksesta. Oikeuskirjallisuudessa satunnaisesti mainitut BAO:n 205 ja 205a §:n eivät ole sovellettavissa [**alkup. s. 9**] tällaiseen tapaukseen. Näiden säännösten tavoite ja rakenne sulkevat pois niiden soveltamisen myöhässä hyvitettyihin liikevaihtoverosaataviin (vrt. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034).

- 34 Sitä taustaa vasten, että kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä oikeudesta korkoihin, tulee siten esiin kysymys siitä, sisältääkö unionin oikeus ja erityisesti arvonlisäverodirektiivin 183 artikla välittömästi sovellettavan sääntelyn, johon verovelvollinen voi vedota veroviranomaisia vastaan tuomioistuimissa saadakseen viivästyskorjoja ostoihin sisältyvien verojen ylimenevän osan myöhästyneestä palautuksesta.
- 35 Tässä yhteydessä on otettava huomioon myös, että direktiivin 2008/9/EY 27 artikla (ks. tästä 3 kohta) sisältää säännökset sitä tapausta varten, ettei kansallisessa oikeudessa tunneta tällaista korkojen määräämistä. Direktiivin 2008/9/EY 27 artiklassa ei siis lähdetä siitä, että verovelvolliselle on unionin oikeuden perusteella pakottavasti annettava oikeus viivästyskorkoihin. Jos unionin oikeudessa jo joka tapauksessa säädettäisiin oikeudesta korkoihin, direktiivin 2008/9/EY 27 artiklan 2 kohdan toinen alakohta menettäisi soveltamisalansa (vrt. tämän direktiivin 26 artiklan 2 kohdan osalta tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise, C-133/18, 45 kohta).
- 36 Asiassa Ro 2018/15/0026 vireillä oleva Revision-menettely ei koske ostoihin sisältyvän veron ylimenevää osaa eikä sitä voida ratkaista arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa soveltaen. Tässä menettelyssä on kyse verovelvollisen veroviranomaiselle esittämästä liikevaihtoverosaatavasta, joka johtuu vastikkeen myöhemmästä pienentämisestä. Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdan täytäntöön panemiseksi annetun vuoden 1994 UStG:n 16 §:n 1 ja 3 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan, jolla on ollut aikaisemmin liikevaihtoa, on pienennettävä tästä syntynyttä veron määrää, jos sovittua kauppahintaa pienennetään jälkikäteen tai se jää maksamatta. Vuoden 1994 UStG:n 16 §:n 1 momentin mukaan on suoritettava oikaisu sen verokauden osalta, jonka aikana vastiketta muutettiin; nyt käsiteltävässä asiassa siis siltä verokaudelta, jona kauppahintasaatava on jäänyt maksamatta (toukokuu 2005). [**alkup. s. 10**]
- 37 Elinkeinonharjoittajan sellaisten liikevaihtoveroon liittyviä viivästyskorjoja, jotka eivät johdu ostoihin sisältyvän veron ylimenevästä osasta vaan muista olosuhteista, koskevaa kysymystä unionin tuomioistuin on ilmeisesti käsitellyt vain 19.7.2012 antamassaan tuomiossa Littlewoods Retail Ltd, C-591/10, jolloin myös tähän tuomioon johtanutta pääasiaa koskevalle oikeudenkäynnille on merkityksellistä, että kansallisessa lainsäädännössä tunnettiin jo viivästyskorkosääntely vastaaville veronhyvityksille. Tämä tuomio koskee liikevaihtoverosaatavaa, joka johtui menneisyydessä virheellisesti liian korkeaksi lasketusta vastikkeesta (tavaroiden ostohinta). Unionin tuomioistuin johti tässä

tuomiossa oikeuden viivästyskorkoihin oikeuskäytännöstään, joka koskee ”unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen” palauttamista (vrt. tuomio Littlewoods Retail Ltd, 24 kohta).

- 38 Revision-menettelyssä Ro 2018/15/0026 tulee esiin kysymys siitä, voidaanko jälkikäteen tapahtunut vastikkeen pieneneminen – tässä jälkikäteen tapahtuneen kauppahinnan maksamatta jäämisen muodossa – katsoa ”unionin oikeuden vastaiseksi kannetuksi veroksi”. Jos unionin tuomioistuimen ”unionin oikeuden vastaisesti kannettua veroa” koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa tällaiseen tapaukseen, tulee lisäksi esille kysymys siitä, johtuuko unionin oikeudesta välittömästi sovellettava säännöstö, jossa annetaan verovelvolliselle, jolle veroviranomainen ei hyvitä pääasian kaltaisessa tilanteessa ajoissa liikevaihtoverosaatavaa, oikeus viivästyskorkoihin, jolloin tämä voi vedota tähän oikeuteen veroviranomaisia vastaan hallintotuomioistuimissa, vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei tunneta viivästyskorjoja vastaavien verosaatavien osalta.
- 39 2. Korkojen juoksemisen alkamisajankohta
- 40 Jos verovelvollisella on välittömästi sovellettava unionin oikeuteen perustuva oikeus saada viivästyskorjoja veroviranomaisen viivästymisen vuoksi, tulee esille kysymys siitä, mistä ajankohdasta lukien korot on laskettava; unionin tuomioistuin katsoi tuomioissa Enel Maritsa Iztok 3, Rafinăria Steaua Română, Giencore Agriculture ja Nidera BV, jotka koskevat ostoihin sisältyvän veron ylimenevien osien myöhästynyttä hyvitystä ja siten arvonlisäverodirektiivin [alkup. s. 11] 183 artiklan tulkintaa, että korot alkavat juosta vasta asianmukaisen ajan kuluttua, joka veroviranomaisilla on ostoihin sisältyvän veron oikean määrän tarkastamiseksi.
- 41 Verovelvollisen liikevaihtosaatavien viivästyskoroista, jotka eivät johdu ostoihin sisältyvien verojen ylimenevistä osista, on vain unionin tuomioistuimen tuomio Littlewoods Retail Ltd. Kyseisessä tuomiossa ei ole mitään viittausta korkojen juoksemisen alkamisajankohtaan. Tuomiossa viitataan – kuten jo mainittu – unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee ”unionin oikeuden vastaisesti kannettua veroa” ja joka – sikäli kuin nähtävissä – ei sisällä mitään mainintaa siitä, että korot alkaisivat juosta vasta kohtuullisen ajan kuluttua. Verwaltungsgerichtshofin näkemyksen mukaan olisi tosin asiallista soveltaa niitä korkojen juoksemisen alkamisajankohtaa koskevia lausumia, joita unionin tuomioistuin on esittänyt ostoihin sisältyvän veron ylimenevästä osasta arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan perusteella, myös tapauksiin, joissa verovelvollisen liikevaihtoverosaatava veroviranomaiselta ei ole johdettavissa ostoihin sisältyvien verojen ylimenevästä osasta. Myös näissä tapauksissa veroviranomaisella on nimittäin oltava kohtuullinen aika verovelvollisen esittämän saatavan lainmukaisuuden tarkastamiseen, jotta arvonlisäverodirektiivin asianmukainen täytäntöönpano voidaan varmistaa.
- 42 Myöskään korkojen juoksemisen alkamisen osalta suhde direktiivin 2008/9/EY (ks. tästä 3 kohta) ei vaikuta vielä olevan riittävän hyvin selvitetty.

- 43 3. Suhde 12.2.2008 annettuun neuvoston direktiiviin 2008/9/EY,
- 44 Jos unionin tuomioistuin tulee siihen tulokseen, että unionin oikeudesta johtuu välitön oikeus viivästyskorkoihin, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kehiteltävä linja, miten tämä oikeus pannaan täytäntöön. Tällöin voidaan nojautua kansallisen lainsäädännön mukaisiin eri oikeusinstituutioihin, jolloin suhde direktiiviin 2008/9/EY on epäselvä.
- 45 Direktiivin 2008/9/EY 27 artikla sisältää säännöksiä viivästyskoroista ostoihin sisältyvien verojen myöhästyneiden palautusten tapauksessa. Kyseisen direktiivin 27 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa [**alkup. s. 12**] säädetään seuraavaa: ”Jos kansallisen lainsäädännön mukaan ei makseta korkoa sijoittautuneille verovelvollisille maksettaville palautuksille”, olisi järkevää soveltaa säännöksiä, joita jäsenvaltio soveltaa verovelvollisen myöhässä maksamiin arvonlisäveroihin.
- 46 Direktiivin 2008/9/EY 27 artiklasta ilmenee, että unionin lainsäätaja lähtee siitä mahdollisuudesta, että jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä viivästyskorkojen maksamisesta. Tällöin unionin lainsäätaja ei katso tällaisen oikeudellisen tilan olevan ensi näkemältä unionin oikeuden vastainen, vaan katsoo, että tällaisessa tilanteessa jäsenvaltion viivästysmaksujärjestelmää olisi sovellettava analogisesti. Unionin lainsäätaja lähtee joka tapauksessa siitä, että ilman direktiivin 2008/9/EY 27 artiklan sääntelyä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella ei ole oikeutta viivästyskorkoon, ellei jo kansallisessa lainsäädännössä säädetä siitä.
- 47 Itävallan kansallinen lainsäädäntö ei sisällä viivästyskorkojärjestelmää liikevaihtoverosaatavan myöhästyneelle hyvittämiselle. Tämän vuoksi tulee esiin kysymys siitä, onko tästä seurauksena se, että kansallisten tuomioistuinten olisi sovellettava direktiivin 2008/9/EY 27 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyjä oikeudellisia seuraamuksia silloinkin, kun pääasioiden oikeusriidat eivät kuulu tämän direktiivin soveltamisalaan. Direktiivin 27 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltaminen merkitsisi Itävallan osalta, että korot on määrättävä kertaluontoisesti siten, että ensimmäinen viivästysmaksu on kaksi prosenttia ja toinen ja kolmas viivästysmaksu kumpikin yhden prosentin mutta muita korkoja ei ole maksettava.
- 48 Direktiivin 2008/9/EY 19, 21 ja 22 artikla sisältävät myös ajanjaksoja, joiden osalta veroviranomaiselle annetaan mahdollisuus tarkastaa ilmoitettujen ostoihin sisältyvien verojen lainmukaisuus. Direktiivin 27 artiklan mukaan korkojen juoksemisaika alkaa vasta tämän ajan päätyttyä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tämän vuoksi kysymyksen siitä, onko tässä direktiivissä säädettyjä aikoja sovellettava myös pääasian kaltaisiin tapauksiin, eli tapauksiin, jotka eivät välittömästi kuulu direktiivin soveltamisalaan. [**alkup. s. 13**]
- 49 Unionin oikeuden tulkinta ei kokonaisuutena ottaen vaikuta niin ilmeiseltä, ettei se jätä tilaa epäilylle CILFIT-oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla (tuomio 6.10.1982, CILFIT ym., 283/81).

50 Tämän vuoksi unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan perusteella ennakkoratkaisukysymykset.

[--]

TYÖASIAKIRJA