

**Asia C-602/20****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

12.11.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

30.9.2020

**Kassaatiovalittaja:**

”AKZ-Burgas” EOOD (”AKZ – Burgas” EOOD)

**Kassaatiovalituksen vastapuoli:**

Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (verohallinnon valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja)

**Pääasian oikeudenkäynnin kohde**

Kassaatiovalitus, joka on tehty verojen ja sosiaaliturvamaksujen kantamiseen toimivaltaisten viranomaisten päätöksestä, jolla sovellettavien kansallisten oikeussäntöjen mukaisesti tunnustetaan oikeus saada lakisääteiset korot ilman oikeudellista perustaa maksetuille pakollisille sosiaalivakuutusmaksuille, ja tätä ei tunnusteta ilman oikeudellista perustaa suoritetun maksun ajankohdasta vaan siitä ajankohdasta, jona tämä valtiolle velkaa ollut perusteettomasti maksettu summa olisi pitänyt palauttaa. Sellaisten kansallisten oikeussäntöjen mahdollinen suhteettomuus, joka tekee unionin oikeuden tulkinnasta tarpeellisen vilpittömän yhteistyön periaatteen ja siitä johdettujen vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden mahdollisen loukkauksen kannalta.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

## **Ennakkoratkaisukysymykset**

1. Onko pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen säännöstö ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, kun kyseisen säännöstön mukaan lakisääteiset korot, joita on maksettava palautettaessa unionin oikeuden vastaisesti perittyjä sosiaalivakuutusmaksuja, lasketaan vasta pääoman palauttamista koskevan vaatimuksen esittämistä seuraavasta päivästä lukien?

2. Onko pääasian kohteena olevan kaltainen kansallinen säännöstö ristiriidassa unionin oikeuden ja erityisesti vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden kanssa, kun kyseisen säännöstön mukaan lakisääteiset korot, joita on maksettava palautettaessa unionin oikeuden vastaisesti perittyjä pakollisia sosiaalivakuutusmaksuja, lasketaan vasta näiden ilman oikeudellista perustaa suoritettujen/perittyjen summien palauttamista koskevan vaatimuksen esittämistä seuraavasta päivästä lukien niiden palauttamiseen saakka?

## **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Euroopan unionista tehty sopimus – SEU 4 artiklan 3 kohta ja SEU 19 artiklan 1 kohdan toinen virke

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus – SEUT 291 artiklan 1 kohta ja SEUT 267 artiklan 1 kohdan b alakohta

## **Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, johon viitataan**

Unionin tuomioistuimen tuomiot: 14.7.1977, Concetta Sagulo, Gennaro Brenca ja Addelmadjid Bakhouché (8/77, EU:C:1977:131); 9.11.1983, Amministrazione delle Finanze dello Stato (199/82, EU:C:1983:318); 17.7.1997, GT-Link A/S (C-242/95, EU:C:1997:376); 2.12.1997, Fantask A/S ym. (C-188/95, EU:C:1997:580); 8.3.2001, Metallgesellschaft Ltd ym., Hoechst AG ja Hoechst (UK) Ltd (C-397/98 ja C-410/98; EU:C:2001:134); 7.9.2006, N (C-470/04; EU:C:2006:525); 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774); 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161); 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167); 10.4.2008, Marks & Spencer plc (C-309/06, EU:C:2008:211); 21.1.2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32); 6.9.2011, Lady & Kid ym. (C-398/09, EU:C:2011:540); 19.7.2012, Littlewoods Retail ym. (C-591/10, EU:C:2012:478); 27.9.2012, Zuckerfabrik Jülich ym. (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, EU:C:2012:591) ja 18.4.2013, Mariana Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250)

## Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verotus- ja sosiaaliturva-asioissa sovellettavasta menettelystä annettu koodeksi (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, DOPK, jäljempänä DOPK) – 128–132 §; 162 §:n 2 momentin 1 ja 9 kohta; 163 §:n 1 momentti

Luonnollisten henkilöiden tuloveroa koskeva laki (Zakon za danatsite varhu dohodite na fizicheskite litsa, ZDDFL, tuloverolaki) – 42 §

## Lyhyt esitys tosiseikoista, asianosaisten lausumista ja pääasian oikeudenkäynnistä

Nyt käsiteltävään asiaan liittyvät tosiseikat ovat riidattomia asianosaisten välillä ja ovat tiivistettävissä seuraavasti:

- 1 Verojen ja maksujen kanton toimivaltaiset viranomaiset tekivät Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Burgasissa (kansallisen keskusverohallinnon Burgasin alueyksikkö, jäljempänä Burgasin alueyksikkö) 30.1.2017 jälkikantopäätöksen, joka kohdistui ”AKZ – Burgas” EOOD:iin ja jolla vahvistettiin ajanjaksoksi 1.1.2014–31.8.2014 valtion saatavia, jotka muodostuivat ZDDFL 42 §:n nojalla suoritettavasta verosta sekä suoritettavista sosiaaliturvamaksuista, joihin lisättiin suoritettavat lakisääteiset korot. Oikaisuvaatimusmenettelyn jälkeen ylempi verojen ja maksujen kanton toimivaltainen viranomainen vahvisti jälkikantopäätöksen osittain. Bulgarian lainsäädännön mukaan jälkikantopäätökset olivat väliaikaisesti täytäntöön pantavissa, mistä syystä ”AKZ – Burgas” EOOD maksoi tällä tavoin vahvistetut saatavat ennen kuin jälkikantopäätöksen laillisuus tutkittiin tuomioistuimessa.
- 2 Burgaski administrativen sad (Burgasin hallintotuomioistuin) kumosi edellä mainitun jälkikantopäätöksen 10.5.2018 antamallaan tuomiolla. Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, jäljempänä VAS) pysytti ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen tuomion kassaatiovalituksen yhteydessä.
- 3 ”AKZ – Burgas” EOOD esitti Burgasin alueyksikölle 13.2.2019 DOPK:n 129 §:ssä tarkoitetun kuittausta tai palautusta koskevan vaatimuksen. Yhtiössä tehtiin jälkikäteinen verotarkastus, joka päättyi 5.3.2019 tehtyyn kuittausta tai palautusta koskevaan päätökseen (jäljempänä palautuspäätös). Siinä todetaan, että DOPK:n 129 §:n 6 momentin nojalla yrityksen kumotun jälkikantopäätöksen nojalla sosiaalivakuutusmaksuina suorittamalle pääomalle ei makseta korkoa ja että sen näistä saatavista suorittamille viivästyskoroille vahvistetaan korot, jotka kertyvät näiden saatavien suorittamisen ajankohdasta ajankohtaan, jona palautuspäätös tehtiin, yhteensä 12 863,09 Bulgarian leitä (BGN).
- 4 Sen jälkeen kun ”AKZ – Burgas” EOOD:n oikaisuvaatimus ei ollut menestynyt, se nosti kanteen hallinto-oikeudessa. Administrativen sad Burgas (Burgasin

hallintotuomioistuin) hylkäsi 5.3.2019 tehdystä palautuspäätöksestä nostetun kanteen 11.10.2019 antamallaan tuomiolla siltä osin kuin sillä evättiin yhtiöltä lakisääteiset korot perusteettomasti perityistä sosiaalivakuutusmaksuista ilman oikeudellista perustetta tehdyn suorituksen ja sen ajankohdan väliseltä ajanjaksolta, jona tämä summa olisi pitänyt palauttaa. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin perusteli päätöstään sillä, että DOPK:n 129 §:n 6 momentin nojalla ilman oikeudellista perustetta suoritettavat määrät, lukuun ottamatta sosiaalivakuutusmaksuja koskevat saatavat, lakisääteisine korkoineen ajanjaksolta, joka on kulunut ajankohdasta, jona ne suoritettiin verojen ja maksujen kanton toimivaltaisen viranomaisen päätöksen perusteella, palautetaan, ja että muissa tapauksissa määrät maksetaan takaisin lakisääteisine korkoineen päivästä, jona ne olisi pitänyt palauttaa verovelvolliselle. Tuomioistuin totesi tämän kansallisen säännöksen osalta, että ilman oikeudellista perustaa suoritetuille sosiaalivakuutusmaksuille ei maksettaisi korkoa, koska lainsäätaja on jättänyt ne nimenomaisesti niiden määrien ulkopuolelle, joille tällaisia korkoja on maksettava.

- 5 ”AKZ-Burgas” EOOD teki tästä päätöksestä kassaatiovalituksen VAS:iin, joka on esittänyt ennakkoratkaisupyynnön nyt käsiteltävässä asiassa. Valittajan mielestä ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin on hylännyt sen palautuspäätöksestä nostaman kanteen siltä osin lainvastaisesti, että yhtiöltä on evätty siinä lakisääteiset korot perusteettomasti perityille sosiaalivakuutusmaksuille ilman oikeudellista perustaa maksetun summan suorittamisen ja sen ajankohdan välisellä ajanjaksolla, jona summa olisi pitänyt palauttaa.

### **Lyhyt yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 6 Ennakkoratkaisua pyytävät tuomioistuin tarkastelee ensin lyhyesti sovellettavaa Bulgarian säännöstä.
- 7 Se esittää, että verot ja pakolliset sosiaalivakuutusmaksut ovat julkisia valtiollisia saatavia, jotka on vahvistettu laissa pakottavasti ja joiden suorittaminen ei riipu kansalaisen tahdosta. Verot ja valtiolliseen sairaus- ja sosiaalivakuutukseen suoritettavat pakolliset maksut ovat oikeudelliselta luonteeltaan erilaisia. Molemmat julkisten valtiollisten saatavien ryhmät ovat luonteeltaan ja tarkoitukseltaan erilaisia, niillä on erilainen oikeudellinen perusta ja niillä on erilaisia oikeudellisia seurauksia. Sosiaalivakuutusmaksut eivät ole veron luonteisia. Vakuutettu saa niiden vastasuorituksena oikeuden vastaaviin palveluihin, kun vero on puolestaan valtion saatava, joka on maksettava ilman vastasuoritusta.
- 8 Bulgarian lainsäätaja on säättänyt DOPK:n säännöksissä yhteisestä menettelystä verojen ja pakollisten sosiaalivakuutusmaksujen vahvistamisesta (DOPK:n 14 luku) sekä yhteisestä menettelystä palautusta tai kuittausta varten (DOPK 128–132 §) niiden tapausten varalta, joissa verovelvolliselle myönnetään lainvoimaisella tuomiolla tai oikeusvoimaiseksi tulleella hallintopäätöksellä

oikeus perusteettomasti tai ilman oikeudellista perustaa maksettujen (suoritettujen tai perittyjen) maksujen ja pakollisten sosiaalivakuutusmaksujen palautukseen, jos ne on perinyt tai määrännyt verojen ja maksujen kanton toimivaltainen viranomainen.

- 9 DOPK:n 129 §:n 6 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan ilman oikeudellista perustaa suoritettut tai perityt pakolliset sosiaalivakuutusmaksut eivät kuitenkaan kuulu saataviin, jotka maksetaan takaisin lakisääteisine korkoineen koko ajanjaksolta ilman oikeudellista perustaa suoritetusta maksusta ajankohtaan, jona ne maksetaan takaisin verojen ja maksujen kanton toimivaltaisen viranomaisen tekemän päätöksen perusteella. Tämän säännöksen perusteella ilman oikeudellista perustaa maksetuille sosiaalivakuutusmaksusaaaville maksetaan korkoa vain päivämäärästä, jona sääntöjenmukaisesti päätettiin, että ne on palautettava verovelvolliselle.
- 10 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin tutkii toiseksi unionin tuomioistuimen asiaa koskevan oikeuskäytännön, jossa todetaan mm. seuraavaa:
- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin viittaa tuomioon Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98), tuomioon Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), tuomioon Littlewoods Retail ym. (C-591/10) ja tuomioon Zuckerfabrik Jülich ym. (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10), joissa unionin tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltiot ovat velvollisia palauttamaan unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot korkoineen. Unionin oikeuden vastaisesti kannettujen summien korkoja koskeva kysymys jätetään prosessuaalisen autonomian perusteella jäsenvaltioille.
- 12 VAS esittää, että unionin tuomioistuin on todennut oikeuskäytännössään, että oikeus saada takaisin tällaiset verot, vaikka unionin oikeudessa ei ole säännöksiä unionin oikeuden vastaisten kansallisten verojen palauttamisesta, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot, joten tämä oikeus korvaukseen on unionin oikeusjärjestyksestä johdettu subjektiivinen oikeus (tuomio Littlewoods Retail ym., [C-591/10, 24 kohta]).
- 13 Koska unioni ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate) (tuomio Metallgesellschaft ym. [C-

397/98 ja C-410/98], 85 kohta, ja tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation*, [C-446/04], 203 kohta). Jäsenvaltioiden prosessiautonomian periaatteen mukaan yksittäisten jäsenvaltioiden kansallisessa oikeusjärjestyksessä on vahvistettava prosessuaaliset keinot, joilla taataan yksityiselle unionin oikeuden perusteella kuuluvat oikeudet; tämä ei saa kuitenkaan johtaa siihen, että näiden oikeuksien olennaista sisältöä rajoitetaan tai heikennetään.

- 14 Vastaavuusperiaatteen mukaan kansallisen lainsäädännön vastaisesti perittyjen määrien palauttamista koskevia säännöksiä on sovellettava myös vastaavien unionin oikeuden vastaisesti perittyjen määrien palauttamista koskeviin vaatimuksiin (tuomio C-591/10). Nimenomaan vastaavuusperiaatteen suojaaminen puoltaa aikaisimman huomioon otettavan ajankohdan soveltamista ajankohtana, josta lähtien korot kertyvät perusteettomasti perityille pakollisille sosiaalivakuutusmaksuille kyseessä olevassa tapauksessa, missä yhteydessä kansallinen lainsäädäntö on vastoin tätä periaatetta.
- 15 Vastaavuusperiaatteen mukaan aikaisin ajankohta ajankohtana, josta lähtien korot kertyvät perusteettomasti perityille pakollisille sosiaalivakuutusmaksuille, on oltava nyt käsiteltävässä tapauksessa sama kuin ajankohta, josta lähtien korot alkavat kertyä muille/jäljelle jääville verojen ja maksujen kantoon toimivaltaisen viranomaisen päätöksen perusteella ilman oikeudellista perustaa maksetuille tai perityille määrille. Tästä syystä ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää DOPK:n 129 §:n 6 momentin ensimmäisen virkkeen säännöstä suhteellisuusperiaatteen vastaisena.
- 16 VAS toistaa, että koska unioni ei ole antanut säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudattaen maksettavien korkojen korkokannasta ja laskentatavasta siten, että ne eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta (tuomio *Littlewoods Retail ym.*, C-591/10, 27 ja 28 kohta). Unionin tuomioistuin on todennut, että vaikka yksittäisten jäsenvaltioiden kansallisessa oikeusjärjestyksessä on vahvistettava tällaisten korkojen maksamisen edellytykset, mukaan lukien korkojen laskemista koskeva menetelmä, kansalliset oikeussäännöt eivät saa kuitenkaan johtaa verovelvollisen kannalta siihen, että verovelvolliselta evättäisiin asianmukainen korvaus menetyksistä, joita perusteettomasti maksetusta verosta on aiheutunut.
- 17 VAS selventää, että unionin tuomioistuin on pitänyt korkoja korvauksena siitä, että unionin oikeuden vastaisesti suoritettujen määrät eivät ole olleet käytettävissä (tuomio *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, 112 ja sitä seuraavat kohdat, ja tuomio *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, 202 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen mielestä on olemassa oikeus lakisäätteisiin korkoihin korvauksena menetyksistä, joita on aiheutunut ilman oikeudellista perustaa maksetuista unionin oikeuden

vastaisista maksuista, samalla kun asianomaisella on oikeus saada ilman oikeudellista perustaa suoritettu maksu palautetuksi, ja tämä on unionin oikeusjärjestyksestä johdettu subjektiivinen oikeus. Tämä subjektiivinen oikeus kattaa velvoitteen maksaa lakisääteisiä korkoja tämän maksun suorittamista koskevasta ajankohdasta lukien. VAS:n mielestä lienee niin, että verovelvolliselle aiheutuu menetyksiä nimenomaan tästä ajankohdasta eikä jostain myöhemmästä ajankohdasta lukien, koska hänellä ei ole kyseinen rahamäärä käytettävissään.

- 18 Siten perusteettomasti perityn maksun lisäksi on palautettava myös välittömästi tämän maksun yhteydessä tälle valtiolle maksetut tai sen pidättämät summat. Näihin kuuluvat myös menetykset, joita on aiheutunut siitä, että rahamäärät eivät ole olleet käytettävissä veron ennakonmaksun lankeamisen vuoksi (tuomio Metallgesellschaft ym. (C-397/98 ja C-410/98, 87–89 kohta), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, 205 kohta), Littlewoods Retail ym. (C-591/10, 25 kohta) sekä Zuckerfabrik Jülich ym. (C-113/10, C-147/10 ja C-234/10, 65 kohta).
- 19 Tämän perusteella ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kehitettyjen periaatteiden vuoksi epävarma siitä, täyttääkö pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltainen säännös, jonka mukaan korkoja maksetaan vain määrälle, joka lasketaan päivästä, jona ilman oikeudellista perustaa maksettavat sosiaalivakuutusmaksut olisi pitänyt (DOPK:n 129 §:n 1–4 momentin nojalla) palauttaa, unionin tuomioistuimen asettamat vaatimukset. Tulee esiin kysymys siitä, pitääkö korkojen määrän perustua sen ajanjakson keston, jonka kuluessa ilman oikeudellista perustaa maksettu määrä ei ollut käytettävissä, ja sisältääkö tämä kesto myös riidanalaisen määrän perusteettoman maksun ajankohdan ja sen palautuksen ajankohdan välisen ajanjakson.
- 20 Tästä syystä unionin tuomioistuin pitää välttämättömänä, että tulkitaan unionin oikeussääntöjä eli Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 4 artiklan 3 kohtaa (vilpittömän yhteistyön periaate ja siitä johdetut vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet), SEU 19 artiklan 1 kohdan toista virkettä ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 291 artiklan 1 kohtaa, jotta asiassa voidaan tehdä sääntöjenmukainen päätös.