

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä toukokuuta 2011*

Asiassa C-107/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaria) on esittänyt 15.2.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.2.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Enel Maritsa Iztok 3 AD

vastaan

Direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja T. von Danwitz (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.1.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Enel Maritsa Iztok 3 AD, edustajinaan avocat L. Ruessmann ja advokat S. Yordanova,
- direktor "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" NAP, asiamiehinään A. Georgiev ja I. Atanasova Kirova,
- Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja E. Petranova,
- Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja S. Petrova,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/EY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL L 363, s. 129; jäljempänä kuudes direktiivi), 18 artiklan 4 kohdan ja yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY (EUVL L 384, s. 92; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 183 artiklan ensimmäisen kohdan tulkintaa.

- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Enel Maritsa Iztok 3 AD (jäljempänä Enel) ja direktori "Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto" NAP (kansallisen keskusveroviraston riita-asioista ja täytäntöönpanohallinnosta vastaavan osaston johtaja, jäljempänä direktori) ja joka koskee ajankohtaa, josta lähtien palautettavalle arvonlisäveron määrälle on maksettava viivästyskorkoa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

- 3 Kuudennen direktiivin 18 artiklan 2 ja 4 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Verovelvollisen on tehtävä vähennys vähentämällä ilmoituskaudelta maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärästä veromäärä, jonka osalta vähennysoikeus on syntynyt ja joka voidaan vähentää saman ajanjakson aikana 1 kohdan säännösten mukaisesti.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja satunnaisia liiketoimia suorittavia verovelvollisia käyttämään vähennysoikeuttaan vasta luovutusajankohtana.

--

4. Jos vähennysten määrä ylittää ilmoituskaudelta maksettavan veron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillänsä ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jos vähennysten määrä ylittää verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän, jäsenvaltiot voivat siirtää ylimenevän osan seuraavalle kaudelle tai palauttaa sen tarkemmin määräämillään ehdoilla.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla siirtämättä tai palauttamatta ylimenevää määrää, jos tämä määrä on merkityksetön.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 252 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

Kansallinen lainsäädäntö

- 6 Arvonlisäverolain (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) 87 §:ssä säädetään, että verokausi on yleensä kuukausi.

- 7 Arvonlisäverolain 92 §:ssä, sellaisena kuin se oli voimassa 18.12.2007 saakka, säädettiin seuraavaa:

”1. Edellä 88 §:n 3 momentissa tarkoitettu palautettava vero kuitataan, vähennetään tai palautetaan seuraavasti:

- 1) Jos on muita maksamattomia verovelkoja ja erääntyneitä sosiaalivakuutusmaksuja, jotka kansallinen keskusverovirasto perii ja jotka ovat syntyneet veroilmoituksen jättämispäivään mennessä, veroviranomainen kuittaa näitä velkoja veroilmoituksessa ilmoitetulla palautettavan veron määrällä; mahdolliseen jäljelle jääneeseen määrään sovelletaan jäljempänä 2 kohdassa säädettyä menettelyä.

- 2) Jos edellä 1 kohdassa tarkoitettuja muita erääntyneitä ja maksamattomia verovelkoja ei ole tai jos niiden määrä on pienempi kuin veroilmoituksessa ilmoitettu palautettavan veron määrä, rekisteröity henkilö vähentää palautettavan veron määrän tai edellä 1 kohdassa tarkoitetun jäljelle jääneen määrän kolmea seuraavaa peräkkäistä verokautta koskevissa veroilmoituksissa ilmoitetusta maksettavasta verosta.

- 4) Jos palautettavaa veroa on jäljellä edellä 2 kohdassa tarkoitettun määräajan päätyttyä, veroviranomainen kuittaa tällä jäljelle jääneellä määrällä muita maksamattomia verovelkoja tai maksamattomia vakuutusmaksuja, jotka kansallinen keskusverovirasto perii, tai palauttaa sen 45 päivän kuluessa seuraavan veroilmoituksen jättämisestä.

--

8. Palautettava vero, joka on jätetty palauttamatta ilman syytä tai jo poistuneesta syystä (myös kumotun päätöksen tapauksessa) tässä laissa säädettyissä määrärajoissa, palautetaan lakisääteisine viivästyskorkeineen, jotka ovat kertyneet määräaikojen kulumisen keskeytymisestä ja jatkumisesta riippumatta verotusmenettelyssä siitä päivästä, jona vero tämän lain nojalla olisi pitänyt palauttaa, sen lopulliseen maksamiseen mennessä. Vero, jota ei ole jo poistuneesta syystä palautettu, on kyseessä myös silloin, kun vahvistettu palautettavan veron määrä vastaa verotarkastuksen jälkeen veroilmoituksessa ilmoitettua määrää tai on sitä pienempi.”

- 8 Arvonlisäverolain 92 §:ssä, sellaisena kuin se on ollut voimassa 19.12.2007 lähtien, säädetään seuraavaa:

”--

8. Sen estämättä, mitä edellä 1 momentin 4 kohdassa ja 3–6 momentissa säädetään, kun kyseessä olevan verovelvollisen verotarkastus on aloitettu, veron palauttamisen määräaika vastaa muutetun verotuspäätöksen tekemisen määräaika, lukuun ottamatta tapauksia, joissa verovelvollinen toimittaa rahana, valtion

arvopapereina tai ehdottomana ja peruuttamattomana pankkitakauksena olevan vakuuden --

--

10. Palautettava vero, joka on jätetty palauttamatta ilman syytä tai jo poistuneesta syystä (myös kumotun päätöksen tapauksessa) tässä laissa säädetyissä määräajoissa, palautetaan lakisääteisine viivästyskorkeineen, jotka ovat kertyneet määräaikojen kulumisen keskeytymisestä ja jatkumisesta riippumatta verotusmenettelyssä siitä päivästä, jona vero tämän lain nojalla olisi pitänyt palauttaa, sen lopulliseen maksamiseen mennessä.”

9 Arvonlisäverolain 93 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 18.12.2007 saakka, säädettiin seuraavaa:

”Edellä 92 §:n 1 momentin 4 kohdassa sekä 92 §:n 3 ja 4 momentissa säädettyjen palauttamista koskevien määräaikojen kulumisen keskeytyy

--

5) kyseessä olevan verovelvollisen verotarkastuksen alkaessa sen päättämiseen asti, kun tarkastus tehdään menettelystä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa annetun lain 114 §:ssä säädetyssä määräajassa.”

10 Arvonlisäverolain 93 §:n 1 momentin 5 kohta kumottiin 19.12.2007 alkaen.

11 Menettelystä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa annetun lain 114 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verotarkastuksen toteuttamista koskeva määräaika on kolme kuukautta, ja se alkaa päivänä, jona sitä koskeva määräys annetaan tiedoksi.

2. Jos edellä 1 momentissa säädetty määräaika osoittautuu riittämättömäksi, verotarkastusmääräyksen antanut viranomainen voi päätöksellä määräajan pidentämisestä jatkaa sitä enintään kuukaudella.”

12 Menettelystä verotus- ja sosiaaliturva-asioissa annetun lain 117 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tarkastuksen tekevä veroviranomainen laatii verotarkastuskertomuksen viimeistään 14 päivän kuluttua verotarkastuksen toteuttamismääräajan päättymisestä.

--

5. Verotarkastuksen kohteena oleva henkilö voi 14 päivän kuluessa verotarkastuskertomuksen tiedoksiantamisesta hakea siihen verotarkastuksen tehneiltä viranomaisilta kirjallisesti muutosta ja esittää todisteita. Jos määräaika ei ole riittävä, sitä jatketaan kyseisen verovelvollisen hakemuksesta, kuitenkin enintään kuukaudella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 13 Enel jätti 11.10.2007 veroilmoituksen, jonka mukaan Bulgarian verohallinnon palautettavaksi kuuluvan veron määrä oli 2 273 514,85 Bulgarian leviä (BGN). Tämä määrä perustui siihen, että vähennysten määrä ylitti kyseiseltä verokaudelta maksettavan arvonlisäveron määrän eikä Enel voinut tehdä näitä vähennyksiä myöhempien verokausien aikana. Enelin mukaan arvonlisäverolain 92 §:n 1 momentin 4 kohdan, sellaisena kuin se oli voimassa 18.12.2007 saakka, mukainen vähennyksen tekemisen määräaika 45 päivää oli päätynyt normaalisti 26.11.2007 ja sen seurauksena mainittu verohallinto oli kyseisen lain 92 §:n 8 momentin mukaan velvollinen maksamaan viivästyskorkoa mainitusta ajankohdasta lähtien.
- 14 Enelille toimitettiin 8.11.2007 päätös, jolla määrättiin toimitettavaksi verotarkastus 1.1.2005–30.9.2007 kertyneiden arvonlisäverovelkojen ja muiden vuosina 2005 ja 2006 kertyneiden verovelkojen toteamiseksi.
- 15 Vähennys- ja palautuspäätöksellä, joka tehtiin 19.12.2007, palautettiin 11.10.2007 tehtyyn veroilmoitukseen perustuvana arvonlisäverona 1 364 108,91 BGN, jotka maksettiin yhtiön tilille 21.12.2007.
- 16 Verotarkastuksen tulokset esitettiin 13.3.2008 päivätyssä verotarkastuskertomuksessa, josta ENEL teki oikaisuvaatimuksen, jossa se vetosi oikeuteensa saada viivästyskorkoa jo palautetulle 1 364 108,91 BGN:n määrälle ajanjaksolta 27.11.2007–21.12.2007 ja palauttamatta olevalle määrälle 27.11.2007 alkaen tosiasialliseen palautuspäivään saakka.
- 17 Muutettu verotuspäätös tehtiin 29.4.2008. Mainitussa päätöksessä ei ollut mitään mainintaa viivästyskoron maksamisesta.

- 18 Enelille kyseisen muutetun verotuspäätöksen perusteella palautettavien verojen määrällä kuitattiin samassa päätöksessä vahvistettuja vuosien 2005 ja 2006 velkoja viivästyskorkoineen. Jäljelle jäänyt 179 092,25 BGN:n määrä suoritettiin Enelin tilille 13.5.2008 ilman, että erääntyneistä viivästyskoroista olisi tehty päätöstä.
- 19 Enel teki 20.5.2008 kyseisestä 29.4.2008 tehdystä muutetusta verotuspäätöksestä hallinnon sisäisen valituksen, jossa se riitautti viivästyskoroilla lisätyt verovelat, näiden velkojen ja sille palautettavien määrien keskinäisen kuittaamisen ja implisiittisen päätöksen evätä siltä 13.3.2008 tehdystä oikaisuvaatimuksessa vaaditut viivästyskorot.
- 20 Direktor teki kyseisen valituksen seurauksena 20.10.2008 päätöksen nro 1518. Kyseisellä päätöksellä hyväksyttiin viivästyskorkojen maksaminen 179 092,25 BGN:n määrälle muutetun verotuspäätöksen tekemispäivästä 29.4.2008 alkaen tämän määrän 13.5.2008 tapahtuneeseen tosiasialliseen palauttamiseen saakka. Muilta osin valitus hylättiin perusteettomana.
- 21 Enel nosti 31.10.2008 Administrativen sad Sofia-gradissa (Sofian hallintotuomioistuim) kanteen, jolla se vaatii muun muassa sitä, että palautettavan arvonlisäveron määrälle oli maksettava viivästyskorkoa 27.11.2007 alkaen aina koko tämän määrän tosiasialliseen palauttamiseen saakka.
- 22 Administrativen sad Sofia-grad katsoo, että asian kannalta merkityksellisten kuudennen direktiivin tai arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkitseminen on välttämätöntä tämän vaatimuksen ratkaisemiseksi. Sen mukaan asia kuuluu kuudennen direktiivin ajalliseen soveltamisalaan, kun otetaan huomioon Bulgarian tasavallan ja Romanian Euroopan unioniin liittymistä koskevista ehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehtyyn sopimukseen liitetyn asiakirjan (EUVL 2005, L 157, s. 203) 2 artikla sekä kyseisen asiakirjan liitteessä VI olevan 6 osan 1 kohta.

23 Niinpä Administrativen sad Sofia-grad on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Onko [kuudennen direktiivin] 18 artiklan 4 kohtaa ja [arvonlisäverodirektiivin] 183 artiklan ensimmäistä kohtaa tulkittava siten, että ne mahdollistavat nyt käsiteltävän asian olosuhteissa sen, että

- 1) sellaisen lainmuutoksen perusteella, jonka tavoitteena on veropetosten estäminen, arvonlisäveron palauttamista koskevaa määräaikaä jatketaan muutetun verotuspäätöksen tekemispäivään asti, koska kyseessä olevan verovelvollisen verotarkastus on aloitettu 45 päivän kuluessa veroilmoituksen jättämisestä, ja ettei kyseiseltä ajanjaksolta tarvitse maksaa korkoja palautettavasta määrästä, jos kyseessä on seuraava tilanne:
 - a) veron palauttamista koskeva lakisääteinen 45 päivän määräaika oli päättynyt ennen mainittua lainmuutosta, ja palautettavasta määrästä oli alkanut kertyä korkoja verotarkastuksen aloittamisesta riippumatta,
 - b) veroilmoituksen mukainen palautettavan veron määrä todettiin oikeaksi verotarkastuksessa,
 - c) ainoa oikeudellinen keino, jolla verovelvollinen voi lyhentää tätä määräaikaä, on tietyn ajan voimassa olevan, palautettavan määrän suuruisen vakuuden toimittaminen rahana, valtion arvopapereina tai ehdottomana ja peruuttamattomana pankkitakauksena;

- 2) säädetään arvonlisäveron palauttamista koskevasta 45 päivän määräajasta, joka alkaa tätä veroa koskevan ilmoituksen jättämispäivästä, sekä oikeudellisesta mahdollisuudesta keskeyttää sen kuluminen ja myöhemmin myös jatkaa sitä tämän määräajan kuluessa annettavalla verotarkastusmääräyksellä, kun kyseisen veron tilittämistä koskeva verokausi on yksi kuukausi;

- 3) arvonlisävero palautetaan muutetulla verotuspäätöksellä siten, että palautettavalla määrällä kuitataan samassa päätöksessä vahvistettuja arvonlisäverovelkoja ja muita verovelkoja sekä valtion saatavia, jotka ovat peräisin eri verokausilta, ja muutetun verotuspäätöksen tekemispäivään mennessä näistä määristä kertyneitä korkoja, kun veroilmoituksen mukainen palautettavan veron määrä on todettu oikeaksi verotarkastuksessa ja kyseessä on seuraava tilanne:
 - a) verotarkastusmenettelyssä ei ole toteutettu väliaikaisia turvaamistoimia sellaisten valtion tulevien saatavien hyväksi, jotka voitaisiin todeta muutetun verotuspäätöksen tekomenettelyn aikana,

 - b) valtion saatavien kuittaamisesta ei ole säädetty kansallisessa lainsäädännössä pakkotäytäntöönpanokeinona eikä turvaamistoimena,

 - c) muutoksenhakua sekä kuitattujen pääasiallisten määrien ja korkojen vapaaehtoista maksamista koskevat määräajat eivät ole päättyneet, koska ne on vahvistettu samalla muutetulla verotuspäätöksellä ja koska osa niistä on riitautettu myös tuomioistuimissa;

- 4) valtio kuittaa sen jälkeen, kun veroilmoituksen mukainen palautettavan veron määrä on todettu verotarkastuksessa oikeaksi, palautettavalla verolla muutetussa verotuspäätöksessä vahvistettuja verovelkoja, jotka ovat peräisin veroilmoituksen jättämispäivää edeltäneiltä ajanjaksoilta, sekä näistä veloista kertyneitä korkoja veroilmoituksen jättämispäivän sijaan muutetun verotuspäätöksen tekopäivänä siten, ettei valtion tarvitse maksaa lakisääteisen määräajan kuluessa korkoja palautettavasta määrästä ja että se perii kuitatuista veroista korkoja veroilmoituksen jättämispäivästä lähtien muutetun verotuspäätöksen tekemiseen saakka?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomioita

- ²⁴ Koska ennakkoratkaisukysymykset liittyvät sekä kuudennen direktiivin että arvonlisäverodirektiivin säännöksiin, on huomattava, että pääasian merkitykselliset tosiseikat ovat tapahtuneet myöhemmin kuin 1.1.2007, jolloin arvonlisäverodirektiivi tuli voimaan ja korvasi kuudennen direktiivin, kuten arvonlisäverodirektiivin 411 ja 413 artiklasta ilmenee.
- ²⁵ Arvonlisäverodirektiivin 411 artiklan 2 kohdan mukaan viittauksia kuudenteen direktiiviin pidetään viittauksina arvonlisäverodirektiiviin. Niinpä siitä, että Bulgarian tasavallan ja Romanian Euroopan unioniin liittymistä koskevista ehdoista ja menettelyistä tehdyn pöytäkirjan (EUVL 2005, L 157, s. 29) 20 artiklassa tarkoitetun luettelon 6 kohdassa viitataan kuudenteen direktiiviin, ei voi seurata sitä, ettei arvonlisäverodirektiiviä sovellettaisi Bulgariassa 1.1.2007 lähtien.

- 26 Niinpä vain arvonlisäverodirektiivin säännösten, tässä tapauksessa sen 183 artiklan, tulkinnalla on merkitystä tutkittaessa ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat yksinomaan palautettavaan arvonlisäveron ylijäämään liittyvien viivästyskorkeiden laskemista.
- 27 On totta, kuten Bulgarian hallitus esittää, ettei kyseisessä säännöksessä sen sanamuodon perusteella säädetä velvollisuudesta maksaa korkoa palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle eikä ajankohdasta, josta lähtien korkoa olisi maksettava.
- 28 On kuitenkin huomattava, ettei yksin tästä seikasta voida päätellä, että mainittua säännöstä olisi tulkittava siten, että jäsenvaltioiden säätämät arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt jäisivät kokonaan unionin oikeuden kannalta suoritettavan valvonnan ulkopuolelle (ks. vastaavasti asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-623, 15 kohta).
- 29 Näin on yhtäältä siksi, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 183 artiklassa tarkoitettu arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevan oikeuden toteuttaminen kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden menettelyllisen itsemääräämisoikeuden piiriin, vastaavuusperiaate ja tehokkuusperiaate rajaavat tätä itsemääräämisoikeutta (ks. vastaavasti em. asia Alstom Power Hydro, tuomion 17 kohta). Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava luottamuksensuojan periaatetta niiden soveltaessa unionin säännöksiä (ks. asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6325, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Toisaalta on tutkittava, miltä osin arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaan – kun sitä tulkitaan arvonlisäverotuksen asiayhteyden ja sitä koskevien yleisten periaatteiden valossa – sisältyy erityisiä säännöksiä, joita jäsenvaltioiden on noudatettava, kun ne toteuttavat oikeuden arvonlisäveron ylijäämän palautukseen (ks. analogisesti asia C-314/09, Strabag ym., tuomio 30.9.2010, Kok., s. I-8769, 34 kohta).

- 31 Tässä yhteydessä on todettava, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, jonka hän on jo maksanut hänelle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaate (ks. mm. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok., s. I-7281, 47 kohta; asia C-78/00, komissio v. Italia, tuomio 25.10.2001, Kok., s. I-8195, 28 kohta ja asia C-25/07, Sosnowska, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-5129, 14 kohta).
- 32 Kuten unionin tuomioistuin on toistuvasti korostanut, vähennysoikeus kuuluu näin ollen olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Erityisesti mainittakoon se, että vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta; asia C-368/06, Cedilac, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-12327, 31 kohta ja em. asia Sosnowska, tuomion 15 kohta).
- 33 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt mahdollisuudesta säätää arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan nojalla siitä, että arvonlisäveron ylijäämä siirretään seuraavalle verokaudelle tai palautetaan, että vaikka jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne määräävät arvonlisäveron ylijäämän palauttamistavoista, nämä palauttamistavat eivät saa vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden periaatetta siten, että arvonlisävero jää kokonaan tai osittain verovelvollisen rasitteeksi. Näiden palauttamistapojen on etenkin oltava sellaisia, että ne sallivat asianmukaisin tavoin suorittaa kyseiseen arvonlisäveron ylijäämään perustuvan koko saatavan verovelvolliselle, mikä edellyttää sitä, että se palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja että käyttöön otetusta palautusjärjestelmästä ei varsinkaan aiheudu verovelvolliselle minkäänlaista taloudellista riskiä (ks. em. asia komissio v. Italia, tuomion 32–34 kohta ja em. asia Sosnowska, tuomion 17 kohta).
- 34 Niinpä ennakkoratkaisukysymykset on tutkittava näiden alustavien huomioiden valossa.

Ensimmäinen kysymys

- 35 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä luot-tamuksensuojan periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään takautuvasti sen määräajan pidentämisestä, jolloin arvonlisäveron ylijäämä on palautettava.
- 36 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika päättyi pääasiassa 26.11.2007. 18.12.2007 voimassa olleen kansallisen lainsäädännön mukaan palautettavalle määrälle oli maksettava viivästys-korkoa 26.11.2007 lähtien ja riippumatta 8.11.2007 tapahtuneesta verotarkastuksen aloittamisesta. 19.12.2007 voimaan tulleen kansallisen lainsäädännön mukaan ve-rotarkastusmenettelystä on kuitenkin seurauksena, että arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika jatkettiin verotarkastuskertomuksen laatimiseen, joka pääasiassa tapahtui vasta 13.3.2008, saakka, jolloin myös ajankohta, josta lähtien vii-västyskorkoa on maksettava, lykkääntyi vastaavasti.
- 37 Direktor ja Bulgarian hallitus väittävät ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen 18.12.2007 saakka voimassa olleen kansallisen lainsäädännön tulkinnasta, jonka mu-kaan pääasiassa oli maksettava viivästyskorkoa 27.11.2007 lähtien siksi, ettei vero-tarkastus vaikuttanut arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle säädetyn määräajan kulumiseen, että viivästyskorkoa oli jo tätä lainmuutosta ennen maksettava vasta verotarkastusmenettelyn päättymisestä lähtien, sillä palauttamiselle säädetyn määrä-ajan kuluminen keskeytyi kyseisen menettelyn ajaksi.

- 38 Vaikka ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, oliko pääasiassa maksettava viivästyskorkoa 18.12.2007 saakka voimassa olleen kansallisen lainsäädännön perusteella 27.11.2007 lähtien, unionin tuomioistuimen on sen sijaan vastattava ennakkoratkaisukysymykseen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kansallisen lainsäädännön tulkinnan perusteella ja esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset seikat unionin oikeuden tulkinnasta, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta arvioimaan kyseisen lainsäädännön yhteensopivuutta arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ja luottamuksensuojan periaatteen kanssa (ks. vastaavasti asia C-293/06, Deutsche Shell, tuomio 28.2.2008, Kok., s. I-1129, 25 ja 26 kohta ja asia C-201/08, Plantanol, tuomio 10.9.2009, Kok., s. I-8343, 45 kohta).
- 39 Tässä yhteydessä on huomattava, että oikeuskäytännön mukaan on täysin mahdollista ja lähtökohtaisesti luottamuksensuojan periaatteen mukaista, että uutta lainsäädäntöä sovelletaan aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa syntyneiden tilanteiden tuleviin vaikutuksiin (asia C-60/98, Butterfly Music, tuomio 29.6.1999, Kok., s. I-3939, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Luottamuksensuojan periaatteen kanssa on kuitenkin ristiriidassa se, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie verovelvolliselta taannehtivasti oikeuden, jonka tämä on saanut aikaisemman lainsäädännön perusteella (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 45 kohta).
- 40 Tästä seuraa, että kun tilanne on sellainen kuin pääasiassa, luottamuksensuojan periaate on esteenä sille, että kansallisen lainsäädännön muuttaminen vie taannehtivasti verovelvolliselta hänellä ennen kyseistä lainmuutosta olleen oikeuden saada viivästyskorkoa palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle (ks. vastaavasti em. asia Marks & Spencer, tuomion 46 kohta).
- 41 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä luottamuksensuojan periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään

takautuvasti sen määräajan pidentämisestä, jolloin arvonlisäveron ylijäämä on palautettava, jos kyseisellä lainsäädännöllä viedään verovelvolliselta tällä ennen mainitun lainmuutoksen voimaantuloa ollut oikeus saada viivästyskorkoa palautettavalle määrälle.

Toinen kysymys

- 42 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika on yleensä 45 päivää, jonka päätyttyä palautettavalle määrälle on maksettava viivästyskorkoa, mutta jossa säädetään tämän määräajan jatkamisesta verotarkastuksen aloittamisen tapauksessa, mistä seuraa, että viivästyskorkoa on maksettava vasta kyseisen menettelyn päättymispäivästä lähtien.
- 43 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on palautettava mieliin pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön erityispiirteet.
- 44 Ensinnäkin kyseisessä lainsäädännössä säädetään nimenomaisesti viivästyskoron maksamisesta palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle. Niinpä unionin tuomioistuimen on otettava kantaa ainoastaan siihen, mistä ajankohdasta lähtien viivästyskorkoa on arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa, perusteella maksettava.

- 45 Lisäksi on myös todettava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan toisessa kohdassa tarjottu, a fortiori korkoihin sovellettava mahdollisuus evätä palauttaminen tai siirtäminen, jos ylijäämä on vähäinen, ei ole pääasiassa merkityksellinen.
- 46 Lopuksi on korostettava, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään arvonlisäveron ylijäämän palauttamisesta vain, jos sitä ei ole voitu vähentää sitä verokautta, jolloin tämä ylijäämä on ilmennyt, seuraavien kolmen verokauden aikana, mikä merkitsee sitä, että kyseisessä lainsäädännössä on yhdistetty kaksi arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettua arvonlisäveron ylijäämän hyvittämistä eli palauttaminen ja siirtäminen.
- 47 Ensinnäkin tästä arvonlisäveron ylijäämän siirtämisen ja palauttamisen yhdistelmästä on todettava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tai unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet tahot ovat aivan oikein tunnustaneet jäsenvaltion mahdollisuuden säätää, että tämä arvonlisäveron ylijäämä hyvitetään ensisijaisesti siirtämällä ja tämän jälkeen palauttamalla. Arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa ei voida tulkita siten, että palauttaminen ja siirtäminen sulkevat toisensa pois. Jos näin olisi, siirtämisen arvonlisäveron ylijäämän hyvittämistä valinnut jäsenvaltio ei voisi tämän tuomion 29–33 kohdassa mainittujen periaatteiden vastaisesti palauttaa tätä ylijäämää, jos siltä verokaudelta, jolloin ylijäämä siirrettiin, maksettavan veron määrä ei riitä mahdollistamaan mainitun ylijäämän vähentämistä.
- 48 Toiseksi arvonlisäveron ylijäämän siirtämisestä kolmelle ylijäämän ilmenemistä seuraavalle verokaudelle on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat siirtää ylijäämän ”seuraavalle kaudelle”.

- 49 Tästä sanamuodosta ei voida kuitenkaan päätellä, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyn kaltainen ylijäämän siirtäminen olisi ristiriidassa kyseisen säännöksen kanssa. Tässä yhteydessä on otettava huomioon se Bulgarian hallituksen mainitsema seikka, että tässä lainsäädännössä on säädetty verokauden pituudeksi, joka voi arvonlisäverodirektiivin 252 artiklan toisen ja kolmannen kohdan nojalla olla yhdestä kuukaudesta yhteen vuoteen, yksi kuukausi. Tässä tilanteessa siirtäminen kolmelle ylijäämän ilmenemistä seuraavalle verokaudelle ei itsessään vaikuta tämän tuomion 29–33 kohdassa mainittuihin periaatteisiin. Tällainen siirtäminen, joka merkitsee sitä, että hyvittäminen tapahtuu kolmen kuukauden aikana, kuuluu jäsenvaltioille tunnustetun arvonlisäveron ylijäämän palauttamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen määrittämisen vapauden piiriin.
- 50 Kolmanneksi on korostettava, että ylijäämän palauttaminen tapahtuu pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan yleensä 45 päivän määräajassa, joka itsessään on arvonlisäverodirektiivin 183 artiklan mukainen, ja että palautettavalle ylijäämälle on maksettava viivästyskorkoa tämän määräajan päättymisestä lähtien. Kuitenkin silloin, jos veroviranomaiset aloittavat verotarkastusmenettelyn, viivästyskorkoa on maksettava vasta kyseisen menettelyn päättymispäivästä lähtien.
- 51 Sellaisesta lainsäädännöstä, jossa Bulgarian verohallinnon velvollisuus maksaa korkoa sidotaan verotarkastusmenettelyn päättämiseen, on huomattava, että oikeuskäytännön mukaan se, että veronsaajan maksettavaksi kuuluvia korkoja ei lasketa siitä päivästä lähtien, jona arvonlisäveron ylijäämä piti arvonlisäverodirektiivin nojalla normaalisti palauttaa, on lähtökohtaisesti mainitun direktiivin 183 artiklassa säädettyjen edellytysten vastaista (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Molenheide ym., tuomion 63 ja 64 kohta).
- 52 Tässä yhteydessä on korostettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän normaali toiminta edellyttää veron täsmällistä kantamista. Kunkin jäsenvaltion on toteutettava

kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, ja tässä yhteydessä jäsenvaltioiden on tarkastettava verovelvollisten ilmoitukset, niiden kirjanpito ja muut merkitykselliset asiakirjat sekä laskettava ja kannettava vero (asia C-188/09, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7639, 21 kohta).

- 53 Näin ollen arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen määräaika voidaan lähtökohtaisesti jatkaa verotarkastuksen suorittamiseksi ilman, että tällaista jatkettua määräaika olisi pidettävä kohtuuttomana, kunhan jatkaminen ei ylitä sitä, mikä on välttämätöntä tämän tarkastusmenettelyn loppuunsaattamiseksi (ks. analogisesti em. asia Sosnowska, tuomion 27 kohta). Koska verovelvollinen ei kuitenkaan voi väliaikaisesti hallita arvonlisäveron ylijäämää vastaavia varoja, tämä kärsii taloudellista haittaa, joka voidaan hyvittää maksamalla korkoja, jolloin taataan verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen.
- 54 Koska pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä yhdistetään siirtäminen ja palauttaminen tapoina hyvittää arvonlisäveron ylijäämä, on neljänneksi tutkittava, onko sen ajankohdan, josta lähtien viivästyskorkoa on maksettava, lykkääminen siihen asti, kun verotarkastusmenettely on päättynyt, sopusoinnussa tämän tuomion 29–33 kohdassa mainittujen periaatteiden kanssa, vaikka ylijäämä on jo siirretty kolmen sitä verokautta, jolloin ylijäämä ilmeni, seuraavien kolmen verokauden aikana.
- 55 Tässä yhteydessä on korostettava yhtäältä, että sen lisäksi, että verovelvolliselta vietään pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisen seurauksena huomattavaksi ajaksi eli noin kahdeksaksi kuukaudeksi arvonlisäveron ylijäämää vastaavat varat, sillä myös suljetaan pois verovelvollisen oikeus korkoihin, jotka tämän lainsäädännön perusteella normaalisti olisi maksettava.

- 56 Toisaalta on huomattava, että mainitulla lainsäädännöllä annetaan veroviranomaisille mahdollisuus aloittaa verotarkastus milloin tahansa, jopa juuri ennen arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle säädetyn määräajan päättymistä, mikä mahdollistaa sen suorittamiselle varatun määräajan huomattavan jatkamisen ja samalla ajankohdan, josta lähtien palautettavalle määrälle on maksettava viivästyskorkoa, lykkäämisen.
- 57 Niinpä sen lisäksi, että verovelvolliselle koituu taloudellista haittaa, tämän on mahdotonta tietää etukäteen ajankohtaa, josta lähtien arvonlisäveron ylijäämää vastaavat varat ovat sen käytettävissä, mikä merkitsee lisähaittaa mainitulle verovelvolliselle.
- 58 Tässä tilanteessa on niin, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyt yksityiskohtaiset säännöt eivät tämän tuomion 33 kohdassa mainittujen periaatteiden vastaisesti mahdollista sitä, että verovelvollinen saa koko arvonlisäveron ylijäämään perustuvan saatavan takaisin asianmukaisilla ehdoilla ilman taloudellista riskiä.
- 59 On kuitenkin vielä vastattava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tiedusteluun siitä, onko verovelvolliselle tarjotulla mahdollisuudella lyhentää palauttamisen määräaikaa antamalla käteisvakuus merkitystä pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön arvioinnin kannalta.
- 60 Tässä on huomattava, että mahdollisuudesta antaa tällainen vakuus ei voi seurata sitä, että ajankohtaa, josta lähtien palautettavalle arvonlisäveron ylijäämälle on suoritettava viivästyskorkoa, voitaisiin pätevästi lykätä verotarkastuksen päättämiseen saakka. Kuten edellä mainitussa asiassa Sosnowska annetun tuomion 32 kohdassa on todettu, käytännössä velvollisuus toimittaa tällainen vakuus normaalista määräajasta hyötymiseksi johtaa ainoastaan siihen, että taloudellinen rasite, joka liittyy siihen, että

arvonlisäveron ylijäämä sidotaan verotarkastuksen ajaksi, korvataan rasiitteella, joka liittyy vakuuden määrän sitomiseen.

- 61 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen tavanomaista määräaika, jonka päätyttyä palautettavalle määrälle on maksettava viivästyskorkoa, jatketaan verotarkastuksen aloittamisen tapauksessa, mistä seuraa, että viivästyskorkoa on maksettava vasta kyseisen menettelyn päättymispäivästä lähtien, vaikka ylijäämä on jo siirretty kolmen sitä verokautta, jolloin ylijäämä ilmeni, seuraavien kolmen verokauden aikana. Sen sijaan se, että täksi tavanomaiseksi määräajaksi on säädetty 45 päivää, ei ole mainitun säännöksen vastaista.

Kolmas ja neljäs kysymys

- 62 Kun otetaan huomioon toiseen kysymykseen annettava vastaus, kolmas ja neljäs kysymys, jotka on tutkittava yhdessä, on ymmärrettävä siten, että niillä pyritään selvittämään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle kuittaamalla.
- 63 Tästä on huomattava, että kuittaaminen johtaa kahden vastakkaisen veloitteen täysimääräiseen tai osittaiseen lakkaamiseen ja mahdollistaa näin sen, että jäsenvaltio täyttää palauttamisveloitteensa.

- 64 Tämän tuomion 33 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioilla on tietty liikkumavara, kun ne säätävät arvonlisäveron ylijäämän palauttamistavoista, kunhan se palautetaan kohtuullisen ajan kuluessa käteissuorituksena tai vastaavalla tavalla ja kunhan verovelvolliselle ei aiheudu minkäänlaista taloudellista riskiä.
- 65 Kun nämä periaatteet otetaan huomioon, ei ole syytä, joka olisi yleisesti esteenä arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle kuittaamalla, koska tämä tapa johtaa verovelvollisen saatavan välittömään lakkaamiseen ilman, että tälle aiheutuu taloudellista riskiä.
- 66 Tätä arviointia voidaan soveltaa myös tilanteessa, jossa verovelvollinen riitauttaa kyseessä olevan jäsenvaltion saatavan, kunhan verovelvolliselta ei viedä tehokkaita oikeussuojakeinoja kuittauksessa käytettävää valtion saatavaa koskevien näkemystensä ilmaisemiseksi, kuten Euroopan komissio korostaa.
- 67 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 183 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle kuittaamalla.

Oikeudenkäyntikulut

- 68 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/138/EY, 183 artiklaa, luettuna yhdessä luottamuksensuojan periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään takautuvasti sen määräajan pidentämisestä, jolloin arvonlisäveron ylijäämä on palautettava, jos kyseisellä lainsäädännöllä viedään verovelvolliselta tällä ennen mainitun lainmuutoksen voimaantuloa ollut oikeus saada viivästyskorkoa palautettavalle määrälle.

- 2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/138, 183 artiklaa, luettuna yhdessä verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäveron ylijäämän palauttamisen tavanomaista määräaika, jonka päätyttyä palautettavalle määrälle on maksettava viivästyskorkoa, jatketaan verotarkastuksen aloittamisen tapauksessa, mistä seuraa, että viivästyskorkoa on maksettava vasta kyseisen menettelyn päätymispäivästä lähtien, vaikka ylijäämä on jo siirretty kolmen sitä verokautta, jolloin ylijäämä ilmeni, seuraavien kolmen verokauden aikana. Sen sijaan se, että täksi tavanomaiseksi määräajaksi on säädetty 45 päivää, ei ole mainitun säännöksen vastaista.

- 3) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2006/138, 183 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä arvonlisäveron ylijäämän palauttamiselle kuittaamalla.

Allekirjoitukset