

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä kesäkuuta 2012 (*)

Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – Maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Palautushakemuksen esittämisen määräaika – Preklusiivinen määräaika

Asiassa C-294/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 3.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.6.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate

vastaan

Elsacom NV,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Safjan sekä tuomarit M. Ilešič ja M. Berger (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Elsacom NV, edustajanaan avvocato S. Petrecca,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. Galluzzo,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Paraskevopoulou ja Z. Chatzipavlou,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér, K. Szíjjártó ja Z. Tóth,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja D. Recchia,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön

yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi) 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain yhtäältä Ministero dell’Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate (jäljempänä yhdessä verohallinto) ja toisaalta Alankomaihin sijoittautunut yhtiö Elsacom NV (jäljempänä Elsacom) ja joka koskee viimeksi mainitun Italiassa vuonna 1999 maksaman arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi on kumottu ja korvattu yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyin arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/9/EY (EUVL L 44, s. 23). Direktiivin 2008/9 28 artiklan 2 kohdassa täsmennetään kuitenkin, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sovelletaan edelleen ennen 1.1.2010 toimitettuihin palautushakemuksiin, jollaista pääasia koskee.

4 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan kolmannessa perustelukappaleessa todettiin, että

”jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten väliset, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavat erot olisi poistettava”.

5 Kyseisen direktiivin 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavarahan maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen.”

6 Mainitun direktiivin 3 artiklan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Palautuksen saadakseen 2 artiklassa tarkoitetun verovelvollisen, joka ei ole suorittanut yhtään kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, on

a) tehtävä – – toimivaltaiselle viranomaiselle – – hakemus – –.”

7 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä säädettiin seuraavaa:

”Hakemus on tehtävä – – toimivaltaiselle viranomaiselle kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana vero tulee kannettavaksi.”

8 Kyseisen direktiivin liitteessä C olevassa B kohdassa todettiin seuraavaa:

"Hakemus on – – jätettävä – – viimeistään 30 päivänä sitä vuotta, jota hakemus koskee, seuraavan vuoden kesäkuuta – –."

9 Direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palautushakemus on tehtävä – – viimeistään palautusajanjaksoa seuraavan kalenterivuoden syyskuun 30 päivänä."

10 Direktiivin 2008/9 muuttamisesta 14.10.2010 annetun neuvoston direktiivin 2010/66/EU (EUVL L 275, s. 1) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Lisätään – – 15 artiklan 1 kohtaan alakohta seuraavasti:

'Vuoden 2009 palautusajanjaksoja koskevat palautushakemukset on toimitettava sijoittautumisjäsenvaltiolle viimeistään [31.3.2011]'."

Italian oikeus

11 Muun muassa arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaistamiseksi Euroopan unionin oikeuden kanssa 30.12.1981 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 793 (GURI nro 358, 31.12.1981) 16 §:llä lisättiin arvonlisäveron käyttöön otosta ja sääntelystä 26.10.1972 annettuun tasavallan presidentin asetukseen nro 633 (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (GURI nro 292, Supplemento ordinario, 11.11.1972; jäljempänä DPR nro 633/72) 38 ter §, jolla veloitettiin valtiovarainministeri säätämään yhdessä valtionkassaministerin kanssa asetuksella (decreto) palautushakemuksiin sovellettavista yksityiskohtaisista säännöistä ja määräajoista.

12 Täytäntöönpanosääntöjä arvonlisäveron palauttamiseksi maan alueen ulkopuolella asuville verovelvollisille koskevan, DPR nro 633/72:n 38 ter §:n, sellaisena kuin se on muutettuna, säännösten täytäntöönpanosta 20.5.1982 annetun valtiovarainministeriön asetuksen nro 2672 (Decreto del Ministero delle Finanze n. 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [DPR n. 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti) (GURI nro 146, 29.5.1982) 1 §:n 2 momentissa säädetään, että arvonlisävero palautetaan "sen, jota asia koskee, hakemuksesta, joka on esitettävä viimeistään [hakemuksessa tarkoitettua kalenterivuotta] seuraavan kalenterivuoden kesäkuun 30. päivänä".

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

13 Verohallinto kieltäytyi palauttamasta arvonlisäveroa, jonka Elsacom oli maksanut sopimuskumppaneiltaan saamiensa ostolaskujen perusteella Italiassa vuonna 1999. Palautushakemus oli esitetty 27.7.2000. Verohallinto perusteli kieltäytymisensä hakemuksen myöhästymisellä, sillä se olisi mainitun 20.5.1982 annetun valtiovarainministeriön asetuksen nro 2672 1 §:n 2 momentin mukaan pitänyt esittää viimeistään 30.6.2000.

14 Commissione tributaria provinciale di Roma hyväksyi Elsacomin kyseisestä verohallinnon päätöksestä nostaman kanteen ja katsoi, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä säädetty kuuden kuukauden määräaika sen vuoden lopusta, johon vero liittyi, oli pelkästään ohjeellinen eikä preklusiivinen määräaika.

15 Verohallinto valitti kyseisestä tuomiosta Commissione tributaria del Lazioon, joka pysytti Commissione tributaria provinciale di Roman tuomion.

16 Verohallinto teki kyseisestä tuomiosta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja esitti, että mainittu määräaika oli preklusiivinen.

17 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko sille, että maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen esittää arvonlisäveroa koskevan palautushakemuksen, [kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin] 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä säädetty sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana vero tulee kannettavaksi, laskettava kuuden kuukauden määräaika preklusiivinen siten, että sen noudattamatta jättämisestä seuraa palautuksen saamista koskevan oikeuden menettäminen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

18 Ensinnäkin on tutkittava Elsacomin väite, jonka mukaan ennakkoratkaisupyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska säännökset, joiden tulkintaa ja soveltamista pääasian ratkaiseminen edellyttää, eivät ole unionin oikeuden säännöksiä vaan kansallisia säännöksiä.

19 Tästä on huomautettava yhtäältä, että vaikka unionin tuomioistuimella ei ole toimivaltaa tulkita kansallista säännöstä, se on kuitenkin ennakkoratkaisumenettelyssä toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa kansallisen säännöksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa, jotta se voi antaa ratkaisun (ks. vastaavasti asia C-172/08, Pontina Ambiente, tuomio 25.2.2010, Kok., s. I-1175, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Toisaalta yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. asia C-118/11, Eon Aset Menidjmont, tuomio 16.2.2012, 76 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta (ks. vastaavasti asia C-45/09, Rosenblatt, tuomio 12.10.2010, Kok., s. I-9391, 33 kohta).

21 Olettamasta, jonka mukaan kansallisten tuomioistuinten esittämällä ennakkoratkaisukysymyksillä on merkitystä asian ratkaisemisen kannalta, voidaan poiketa ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa eli silloin, kun on ilmeistä, että näissä kysymyksissä tarkoitettujen unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian kohteeseen (ks. asia C-283/09, Wery?ski, tuomio 17.2.2011, Kok.,s. I-601, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymys koskee kuitenkin unionin oikeuden, nimittäin kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa, eikä ole ilmeistä, ettei pyydetyllä kyseisen säännöksen tulkitsemisella ole mitään yhteyttä asian kohteeseen. Niinpä kysymys voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä, onko kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan

viimeisessä virkkeessä arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen jättämiseksi säädetty kuuden kuukauden määräaika preklusiivinen.

24 Tästä on huomautettava ensinnäkin, että jo säännöksen sanamuodosta ilmenee, että edellä mainitussa artiklassa säädetty määräaika on preklusiivinen.

25 Vaikka on totta, että tietyt mainitun säännöksen kieliversiot – muun muassa espanjankielinen (*dentro*), italiansankielinen (*entro*) ja englanninkielinen (*within*) – saattavat synnyttää epävarmuutta mainitun määräajan luonteesta, näiden kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin kieliversioiden liitteessä C olevasta B kohdasta ilmenee selvästi, ettei määräaika ole vain ohjeellinen.

26 Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisen virkkeen muut kieliversiot vahvistavat tällaisen tulkinnan. Niinpä esimerkiksi tämän artiklan ranskankielisessä versiossa säädetään nimenomaisesti, että palautushakemus on esitettävä viimeistään (*au plus tard*) kuuden kuukauden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana vero tulee maksettavaksi. Täsmennys osoittaa erittäin selvästi, ettei hakemusta voida esittää pätevästi enää kyseisen ajankohdan jälkeen (ks. vastaavasti asia C-54/09 P, Kreikka v. komissio, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7537, 46 kohta). Sama koskee muun muassa saksankielistä (*spätestens*) ja hollanninkielistä (*uiterlijk*) versiota. Lisäksi kyseisen direktiivin liitteessä C olevaan B kohtaan sisältyy ainakin saksan-, ranskan- ja hollanninkielisissä versioissa analoginen maininta, joka vahvistaa tällaisen tulkinnan.

27 Tässä yhteydessä on korostettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin säädöksen erikielisiä versioita on tulkittava yhdenmukaisesti, joten erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen säädöksen systematiikan ja tarkoituksen mukaan, jonka osa säännös on (ks. mm. asia C-340/08, M ym., tuomio 29.4.2010, Kok., s. I-3913, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Kyseessä olevan säädöksen tarkoituksesta on huomautettava, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tavoite on sen johdanto-osan kolmannen perustelukappaleen mukaan ”jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten välisten, joissakin tapauksissa kaupan vinoutumista ja kilpailun vääristymistä aiheuttavien erojen poistaminen”.

29 Lisäksi mahdollisuus tehdä arvonlisäveron ylimenevän osan palautusta koskeva hakemus ilman mitään ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden (ks. asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-623, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Ohjeellisen määräajan eli määräajan, jota ei ole säädetty preklusiiviseksi, asettaminen arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen esittämiseksi kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan, luettuna yhdessä 3 artiklan kanssa, nojalla on sekä kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin yhtenäistämistavoitteen että mahdollisesti edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön vastainen.

31 Näin on yhtäältä siksi, että jos kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä säädetty kuuden kuukauden määräaika olisi tulkittava ohjeelliseksi, siitä seuraisi, että jäsenvaltioilla olisi lupa soveltaa oikeuksien vanhentumiseen omaa, mahdollisesti rajoitavampaa säännöstöään, jolloin tällaiseen kansalliseen säännöstöön perustuvat määräajat ratkaisisivat lopulta ajanjakson, joka verovelvollisilla on käytettävissään arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen esittämiseksi. Oikeuksien lakkaamiseen johtavan vanhentumisen määräaikoja ei ole kuitenkaan yhtenäistetty Euroopan

unionissa, ja ne voivat näin ollen vaihdella jäsenvaltiosta toiseen. Niinpä tällainen tulkinta olisi kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin tavoitteen, ”jäsenvaltioiden nykyisin voimassa olevien säännösten välisten erojen poistaminen”, vastainen.

32 Toisaalta on huomattava, että jos kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettäisiin vain ohjeellisesta määräajasta ja jos jäsenvaltiot eivät soveltaisi omaa rajoittavampaa vanhentumissäännöstään vaan ainoastaan viittaisivat kyseisessä artiklassa säädettyyn määräaikaan, mahdollisuutta esittää pätevä arvonlisäveron palautusta koskeva hakemus ei rajoitettaisi ajallisesti lainkaan. Tällainen lopputulos olisi ristiriidassa tämän tuomion 29 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, joka voidaan saattaa koskemaan kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä säädettyä palautusta, kanssa.

33 Täydentävästi on huomautettava, että jäsenvaltiot ovat pidentäneet kyseistä määräaika kolmella kuukaudella antamalla direktiivin 2008/9 15 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen säännöksen. Kuten Euroopan komissio olennaisilta osin väittää, tästä voidaan päätellä, että jäsenvaltiot itse ovat pitäneet lähtökohtana sitä, että kyseinen määräaika on preklusiivinen, sillä määräajan pidentäminen on yleisesti tarpeen vain, jos sen päättymisestä seuraa oikeuden lakkaaminen siksi, että sitä olisi pitänyt käyttää ennen kyseisen määräajan päättymistä. Sama päätelmä voidaan vielä suuremmalla syyllä tehdä siitä, että direktiivin 2010/66 1 artiklalla on uudelleen pidennetty poikkeuksellisesti ja ainoastaan vuoden 2009 palautusajanjaksoja koskevien palautushakemusten osalta niiden jättämisen määräaika 31.3.2011 saakka sellaisten teknisten ongelmien korjaamiseksi, jotka ilmenivät vuonna 2010, kun toimivaltaiset viranomaiset keräsivät verovuotta 2009 koskevia palautushakemuksia.

34 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen jättämiselle säädetty kuuden kuukauden määräaika on preklusiivinen.

Oikeudenkäyntikulut

35 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 7 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan viimeisessä virkkeessä arvonlisäveron palautusta koskevan hakemuksen jättämiselle säädetty kuuden kuukauden määräaika on preklusiivinen .

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.