Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

20 päivänä joulukuuta 2017*

[Teksti oikaistu 30.1.2018 annetulla määräyksellä]

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 135 artiklan 1 kohdan a alakohta – Vapautukset – Unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot – Liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen esteet – SEU 4 artiklan 3 kohta – Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteet sekä vilpittömän yhteistyön periaate – Yksityisten oikeudet – Verovelan vanhentumisajan päättyminen – Unionin tuomioistuimen tuomion vaikutukset – Oikeusvarmuuden periaate

Asiassa C-500/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) on esittänyt 19.5.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.9.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

Caterpillar Financial Services sp. z o.o.,

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawien

osallistuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Rosas, C. Toader (esittelevä tuomari), A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.10.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– [30.1.2018 annetulla määräyksellä oikaistussa muodossa] Caterpillar Financial Services sp. z o.o., edustajinaan M. Szafarowska, doradca podatkowy, ja M. Sobońska, adwokat,

– [30.1.2018 annetulla määräyksellä oikaistussa muodossa] Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, edustajinaan J. Kaute, radca prawny, ja B. Kołodziej

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

– Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

– Euroopan komissio, asiamiehinään K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEU 4 artiklan 3 kohdassa olevan vilpittömän yhteistyön periaatteen sekä tehokkuuden ja vastaavuuden periaatteiden tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (jäljempänä Caterpillar) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Varsovan veroviraston johtaja) ja joka koskee viimeksi mainitun kieltäytymistä ryhtymästä toimenpiteisiin Caterpillarin esittämän hakemuksen johdosta, joka koski unionin oikeuden vastaisen verotuksen takia liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) IX osaston ”Vapautukset”, 3 luvussa, jonka nimi on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, olevassa 135 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset.”

Puolan oikeus

4 Yleisistä verosäännöksistä 29.8.1997 annetun lain (ustawa ordynacja podatkowa) (Dz. U. 1997, nro 137, järjestysnumero 926; jäljempänä verokoodeksi), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 70 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Verovelka vanhenee viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden lopusta, jona veron maksamiselle asetettu määräaika päättyi.

– –

6. Verovelan vanhentumisen määräaika ei ala kulua – ja jos se on jo alkanut kulua, se keskeytyy – seuraavien tapahtumien tapahtumispäivänä

– –

2) kanteen nostaminen verovelasta tehdystä päätöksestä hallintotuomioistuimessa

– –”

5 Verokoodeksin 72 §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”’Liikamaksulla’ tarkoitetaan

1) liikaa tai perusteettomasti maksetun veron määrää

– –”

6 Verokoodeksin 74 §:n 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos liikamaksu on syntynyt Trybunał Konstytucyjnyn (Puolan perustuslakituomioistuin) tai unionin tuomioistuimen antaman tuomion johdosta ja verovelvollinen, jonka verovelka syntyy – – 21 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, on esittänyt jonkin 73 §:n 2 momentissa tarkoitetuista ilmoituksista tai muun ilmoituksen, josta käy ilmi verovelan määrä, verovelvollisen on määritettävä liikamaksun määrä sen palauttamista koskevassa hakemuksessa ja jätettävä samanaikaisesti sitä koskeva oikaistu ilmoitus.”

7 Koodeksin 75 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos verovelvollinen kiistää, että maksajan suorittama pidätys tai kannetun veron määrä olivat perusteltuja, se voi esittää hakemuksen, jossa se pyytää toteamaan, että veroa on maksettu liikaa.”

8 Verokoodeksin 77 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Liikamaksu on palautettava seuraavassa määräajassa:

– –

2) 30 päivän kuluessa sen päätöksen tekopäivästä, jossa todetaan, että veroa on maksettu liikaa, tai jossa vahvistetaan liikamaksun määrä

– –

4) 30 päivän kuluessa 74 §:ssä tarkoitetun hakemuksen esittämispäivästä lähtien

– –”

9 Verokoodeksin 79 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikeus esittää hakemus liikamaksun toteamisesta päättyy verovelan vanhentumisajan päätyttyä, jollei verolainsäädännössä toisin säädetä veron palauttamistavasta.”

10 Verokoodeksin 80 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Oikeus liikaa maksetun veron palauttamiseen lakkaa viiden vuoden kuluttua sen kalenterivuoden lopusta, jonka kuluessa liikaa maksetun veron palauttamiselle asetettu määräaika päättyi.”

11 Verokoodeksin 81 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jollei muualla ole toisin säädetty, verovelvolliset, maksajat ja veroa kantavat viranomaiset voivat oikaista aikaisemmin jätettyä ilmoitusta.”

12 Verokoodeksin 240 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Lopullisen päätöksen tekemisen jälkeen menettely voidaan aloittaa uudelleen, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

– –

11) unionin tuomioistuimen antama tuomio vaikuttaa tehdyn päätöksen sisältöön.”

13 Verokoodeksin 79 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna 1.1.2016 voimaan tulleessa versiossa, säädetään seuraavaa:

”Oikeus esittää hakemus liikamaksun toteamisesta ja hakemus liikamaksun palauttamisesta päättyy verovelan vanhentumisajan päätyttyä, jollei verolainsäädännössä toisin säädetä veron palauttamistavasta.”

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

14 Caterpillar on Puolan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, joka tekee liiketoimintansa yhteydessä vuokralleantajana leasingsopimuksia ja tarjoaa vuokralleottajille mahdollisuuden ottaa leasingkohdetta koskeva vakuutus.

15 Sen jälkeen kun vuokralleottajat ovat ilmoittaneet haluavansa käyttää tätä mahdollisuutta, Caterpillar ottaa vakuutukset vakuutusyhtiöltä ja ottaa vastattavakseen näiden sopimusten tekemiseen liittyvistä kustannuksista mutta veloittaa vuokralleottajilta vakuutusmaksut lisäämättä niihin voittomarginaalia. Caterpillar käsitteli laatimissaan ja vuokralleottajille osoittamissaan laskuissa vakuutusmaksuja arvonlisäverottomina.

16 Sen jälkeen kun Naczelny Sąd Administracyjny (ylin hallintotuomioistuin, Puola) oli antanut 8.11.2010 tuomion, jossa se katsoi, että leasingpalveluita tarjoavan toimijan oli sisällytettävä leasingkohdetta koskevat vakuutuskustannukset näiden palveluiden veron perusteeseen, ja Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (verotarkastusviraston johtaja, Puola) oli ilmoittanut Caterpillarille välittömästi suoritettavaksi tulevasta verotarkastuksesta, joka koski joulukuun 2005 ja joulukuun 2006 välistä ajanjaksoa, Caterpillar jätti oikaistut laskut, joihin oli merkitty maksamatta jääneet verot korkoineen, ja maksoi 30.12.2010 vakuutusmaksuista kannettavan arvonlisäveron.

17 Unionin tuomioistuimen annettua 17.1.2013 tuomion BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), joka pohjautui Naczelny Sąd Administracyjnyn ennakkoratkaisupyyntöön asiassa, jossa Puolan veroviranomaiset olivat kieltäytyneet vapauttamasta arvonlisäverosta liiketoimea, joka koostuu leasingkohdetta koskevan vakuutuksen tarjoamisesta, Caterpillar pyysi 11.3.2013 tekemällään hakemuksella Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawieta (Masovian voivodikunnan Varsovassa sijaitsevan veroviraston II johtaja, Puola) palauttamaan vuoden 2005 joulukuun ja vuoden 2011 joulukuun väliseltä ajanjaksolta liikaa maksetun arvonlisäveron.

18 Masovian voivodikunnan Varsovassa sijaitsevan veroviraston II johtaja kieltäytyi 11.4.2013 tekemällään päätöksellä aloittamasta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamismenettelyä tietyiltä vuoden 2005 joulukuun ja vuoden 2007 marraskuun väliin sijoittuvilta kuukausilla sillä perusteella, että verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa säädetty vanhentumisaika oli päättynyt. Edellä mainittu veroviraston II johtaja palautti sen sijaan liikaa maksetun arvonlisäveron vuoden 2007 joulukuun ja vuoden 2011 joulukuun väliseltä ajanjaksolta.

19 Varsovan veroviraston johtaja hylkäsi sille Masovian voivodikunnan Varsovassa sijaitsevan veroviraston II johtajan päätöksestä tehdyn oikaisuvaatimuksen ja pysytti tehdyn päätöksen. Varsovan veroviraston johtaja totesi päätöksensä perusteluissa, että arvonlisäveroa koskevan verovelan vanhentumisaika oli päättynyt niiden ajanjaksojen osalta, joita Caterpillarin liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisesta esittämä hakemus koski, 31.12.2011 (hakemuksen kattaman vuoden 2005 joulukuulta ja vuoden 2006 helmikuulta) ja 31.12.2012 (hakemuksen kattaman vuoden 2007 tammikuulta ja marraskuulta).

20 Caterpillar vetosi viimeksi mainitun päätöksen johdosta Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawieen (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin, Puola) jättämässään kannekirjelmässä pääasiallisesti siihen, että päätöksessä oli tulkittu virheellisesti verokoodeksin 74 §:ää, Puolan perustuslain 9 §:ää ja SEU 4 artiklan 3 kohtaa.

21 Kyseinen tuomioistuin kumosi 10.9.2014 antamallaan tuomiolla Varsovan veroviraston johtajan tekemän päätöksen sillä perusteella, että veroviranomaisten ei olisi pitänyt antaa päätöstä menettelyn käynnistämättä jättämisestä vaan päätös liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamisen epäämisestä. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie katsoi asiakysymyksestä, että Caterpillar ei voinut verokoodeksin 74 §:n nojalla vaatia liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamista sen jälkeen kun verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa verovelan osalta säädetty viiden vuoden vanhentumisaika oli päättynyt. Kyseinen tuomioistuin totesi myös, ettei vanhentumisaika ollut ristiriidassa unionin oikeuden tehokkuusperiaatteen kanssa.

22 Sekä Caterpillar että Varsovan veroviraston johtaja valittivat tästä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Naczelny Sąd Administracyjnyyn.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisen osalta verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa, luettuna yhdessä koodeksin 79 §:n 2 momentin kanssa, säädetyn viiden vuoden vanhentumisajan ei voida unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön valossa lähtökohtaisesti katsoa olevan ristiriidassa tehokkuusperiaatteen kanssa.

24 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Puolan oikeudessa ei ole kuitenkaan oikeusperustaa, jonka perusteella oikeussubjekti, joka luottaa valtion elimiin siinä, että sen oli maksettava vero, saa perittyä takaisin tämän unionin oikeuden vastaisesti kannetun veron sen jälkeen kun tällaisen palauttamishakemuksen esittämisoikeutta koskeva vanhentumisaika on päättynyt.

25 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko SEU 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut tehokkuuden ja vilpittömän yhteistyön sekä vastaavuuden periaatteet tai jokin muu merkityksellinen unionin oikeudessa vahvistettu periaate, kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen 17.1.2013 antamassaan tuomiossa BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)] antama tulkinta, esteenä arvonlisäveron alalla kansallisille säännöksille tai kansalliselle käytännölle, jotka estävät sellaisen arvonlisäveron liikamaksun palauttamisen, joka on syntynyt siksi, että maksettava arvonlisävero on kannettu unionin oikeuden vastaisesti, kun kansallisten viranomaisten menettelyn vuoksi verovelvollinen on voinut käyttää oikeuksiaan vasta verovelan vanhentumisajan päättymisen jälkeen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita, luettuina SEU 4 artiklan 3 kohdan valossa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamishakemus voidaan hylätä silloin, kun verovelvollinen esittää tämän

hakemuksen viiden vuoden vanhentumisajan päättymisen jälkeen, vaikka unionin tuomioistuin on todennut tämän määräajan päättymisen jälkeen, ettei kyseisen palauttamishakemuksen kohteena ollutta arvonlisäveroa ollut suoritettava.

27 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että tämä kysymys on esitetty pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen vetoaa siihen, että se on suorittanut arvonlisäveron liikamaksun ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennen 17.1.2013 annettua tuomiota, BGŻ Leasing (C 224/11, EU:C:2013:15) kehittämän oikeuskäytännön perusteella ja siksi, että toimivaltaiset veroviranomaiset aikoivat suorittaa välittömästi verotarkastuksen.

28 Aluksi on palautettava mieleen, että erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa ilmaistun vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion on varmistettava omalla alueellaan unionin oikeuden soveltaminen ja noudattaminen ja että SEU 4 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten toimista johtuvien velvoitteiden täyttäminen (ks. vastaavasti tuomio 14.9.2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, 47 kohta).

29 Unionin tuomioistuin totesi 17.1.2013 antamassaan tuomiossa BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkitessaan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava kyseisen tuomion antamiseen johtaneen asian erityisolosuhteiden perusteella, liittyivätkö leasingkohteen vakuuttamista koskevien palvelujen suoritus ja leasingpalvelujen suoritus toisiinsa niin läheisesti, että niiden oli katsottava muodostavan yhden ainoan suorituksen, vai olivatko ne päinvastoin itsenäisiä suorituksia. Siinä tapauksessa, että palvelujen suoritukset katsotaan erillisiksi suorituksiksi, unionin tuomioistuin totesi arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa ja 135 artiklan 1 kohdan a alakohtaa tulkiten, että kun vuokralleantaja vakuuttaa itse leasingkohteen ja veloittaa vakuutuskustannukset sellaisinaan vuokralleottajalta, tällainen liiketoimi on edellä mainitussa asiassa kyseessä olleissa olosuhteissa arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi.

30 Kuten unionin tuomioistuimella olevista asiakirjoista käy ilmi, nyt käsiteltävässä asiassa Puolan veroviranomaiset kieltäytyivät edellä mainitun tuomion antamisen jälkeen aloittamasta liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamismenettelyä vuoden 2005 joulukuun ja vuoden 2007 marraskuun välisen ajanjakson osalta sillä perusteella, että verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa säädetty viiden vuoden vanhentumisaika oli päättynyt. Vaikka Caterpillar kiistää, että tätä vanhentumisaikaa voitaisiin soveltaa liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamishakemuksiin, ennakkoratkaisupyynnöstä käy kuitenkin ilmi, että verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa mainittu määräaika on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan luettava yhdessä verokoodeksin 79 §:n 2 momentin kanssa, ja sitä voidaan siten soveltaa näihin palautushakemuksiin.

31 Ensinnäkin ennakkoratkaisuasiassa annetun tuomion vaikutuksista on palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin SEUT 267 artiklassa sille annettua toimivaltaa käyttäen antaa unionin oikeussäännölle, selvennetään ja täsmennetään kyseisen oikeussäännön merkitystä ja ulottuvuutta niin, että unionin tuomioistuimen tulkinnasta ilmenee, miten tätä oikeussääntöä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että tuomioistuimet voivat ja niiden täytyy soveltaa näin tulkittua oikeussääntöä oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyyntöä koskevaa tuomiota, jos edellytykset kyseisen oikeussäännön soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muuten täyttyvät (tuomio 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Unionin tuomioistuin voi nimittäin ainoastaan poikkeustapauksissa unionin oikeusjärjestykseen kuuluvaa yleistä oikeusvarmuuden periaatetta soveltaen rajoittaa mahdollisuutta vedota sen tulkitsemaan oikeussääntöön (tuomio 14.4.2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 On todettava, että unionin tuomioistuin ei ole rajoittanut 17.1.2013 annetun tuomion BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) ajallisia vaikutuksia.

34 Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa tulkitsemia säännöksiä ja määräyksiä on lähtökohtaisesti tulkittava ja sovellettava tämän tulkinnan mukaisesti niiden voimaantulosta lähtien.

35 Toiseksi vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut niitä, ja täydentää näitä oikeuksia. Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C-398/09, EU:C:2011:540, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut useasti, että aiheettomasti maksettujen verojen ja maksujen palauttamiseen liittyvä ongelma ratkaistaan eri tavalla eri jäsenvaltioissa ja jopa saman jäsenvaltion sisällä kulloinkin kyseessä olevien vero- ja maksulajien mukaan. Tietyissä tapauksissa tämäntyyppisiin riitauttamisiin tai vaatimuksiin sovelletaan laissa säädettyjä täsmällisiä muotoa ja määräaikaa koskevia edellytyksiä sekä veroviranomaisille tehtyjen muutostenhakujen että tuomioistuinmenettelyjen osalta. Toisissa tapauksissa aiheettomasti maksettujen maksujen palauttamista koskevat vaatimukset on puolestaan saatettava yleisten tuomioistuinten käsiteltäviksi erityisesti perusteettomien maksujen palautusta koskevien kanteiden muodossa, ja kyseiset vaatimukset voidaan esittää eripituisten määräaikojen kuluessa ja tietyissä tapauksissa yleisten vanhentumisaikojen kuluessa (tuomio 17.6.2004, Recheio – Cash & Carry, C-30/02, EU:C:2004:373, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Koska siis unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palautusta koskevia sääntöjä ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa sisäisen oikeusjärjestyksensä mukaisia menettelysääntöjä, muun muassa preklusiivisia määräaikoja, sillä edellytyksellä, että noudatetaan vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita (tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 34 kohta).

38 Jotta voidaan selvittää, noudatetaanko pääasiassa vastaavuusperiaatetta, on tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen vanhentumissäännön, jota sovelletaan oikeussuojakeinoihin, joilla jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, lisäksi olemassa vanhentumissääntö, joka koskee jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia oikeussuojakeinoja, ja voidaanko näitä kahta vanhentumissääntöä pitää samankaltaisina, kun otetaan huomioon niiden kohde ja olennaiset osatekijät (tuomio 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kuten Puolan hallituksen kirjallisista huomautuksista ja Varsovan veroviraston johtajan unionin tuomioistuimessa käytävän menettelyn suullisessa vaiheessa esittämistä huomautuksista, joita Caterpillar ei ole riitauttanut, käy ilmi, Puolassa sovelletaan yhtenäisesti samoja sääntöjä kaikkiin sellaisiin liikaa maksetun veron palauttamishakemuksiin, jotka on esitetty sellaisten oikeussuojakeinojen yhteydessä, joilla jäsenvaltion sisäisessä oikeudessa pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, tai jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvien oikeussuojakeinojen yhteydessä. Koska verokoodeksissa ei ole säännöksiä, joita sovellettaisiin erityisesti jompaankumpaan näistä oikeussuojakeinoista, verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa säädettyä vanhentumissääntöä voidaan soveltaa kumpaankin näistä oikeussuojakeinoista.

40 Koska tätä vanhentumissääntöä sovelletaan samalla tavalla sekä sisäiseen oikeuteen perustuviin oikeussuojakeinoihin että oikeussuojakeinoihin, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, sen ei voida katsoa olevan ristiriidassa vastaavuusperiaatteen kanssa.

41 Tehokkuusperiaatteesta on palautettava mieleen, että tämän periaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on huolehdittava kussakin tapauksessa unionin oikeusjärjestyksessä taattujen oikeuksien tosiasiallisesta suojaamisesta ja tämä periaate edellyttää erityisesti, että jäsenvaltion veroviranomaiset eivät tee unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 32 kohta ja tuomio 14.9.2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, 59 kohta).

42 Unionin tuomioistuin on todennut, että unionin oikeuden mukaista on asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianosaista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta, vaikka näiden määräaikojen päättyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 36 kohta). Esimerkiksi kolmen vuoden vanhentumisaika (tuomio 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 kohta) tai kahden vuoden vanhentumisaika (tuomio 15.12.2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, 25 kohta) on katsottu tehokkuusperiaatteen mukaisiksi.

43 Näin ollen verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa säädetty viiden vuoden vanhentumisaika on katsottava a fortiori lähtökohtaisesti tehokkuusperiaatteen mukaiseksi, koska kaikki tavanomaista huolellisuutta noudattavat verovelvolliset voivat tämän määräajan kuluessa pätevästi vedota niihin oikeuksiinsa, jotka perustuvat unionin oikeusjärjestykseen.

44 SEU 4 artiklan 3 kohdassa ilmaistusta vilpittömän yhteistyön periaatteesta on todettava, että silloin, kun kansallisessa verokoodeksissa säädetyn vanhentumissäännön osalta on noudatettu vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita, tällä säännöllä ei voida katsoa loukattavan vilpittömän yhteistyön periaatetta. Tällaisessa tilanteessa ei nimittäin voida väittää, että kyseinen jäsenvaltio vaarantaisi tätä vanhentumissääntöä soveltaessaan unionin tavoitteiden toteuttamisen.

45 Kolmanneksi on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeus estää kansallista viranomaista vetoamasta kohtuullisen vanhentumisajan umpeutumiseen vain, jos kansallisen viranomaisen toiminta yhdessä preklusiivisen määräajan kanssa johtavat siihen, että henkilöltä evätään mahdollisuus vedota oikeuksiinsa kansallisissa tuomioistuimissa (ks. vastaavasti tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 On siis tutkittava, voidaanko pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa katsoa, että verovelvollinen on estynyt vetoamasta oikeuksiinsa kansallisissa tuomioistuimissa.

47 Tukeakseen kantaansa, jonka mukaan siltä on viety mahdollisuus käyttää oikeuksiaan, Caterpillar vetoaa yhtäältä erääseen Naczelny Sąd Administracyjnyn antamaan tuomioon sellaisessa asiassa, jossa se ei ollut asianosainen, ja toisaalta verotarkastusviraston johtajan Caterpillarille osoittamaan ilmoitukseen aikomuksestaan suorittaa välittömästi verotarkastus joulukuun 2005 ja joulukuun 2006 välisen ajanjakson osalta.

48 Caterpillar totesi unionin tuomioistuimessa käytävän menettelyn suullisessa vaiheessa päättäneensä suorittaa maksamatta jääneet verojen määrät verohallinnolle sen jälkeen, kun se sai tietää sille epäedullisesta Puolan ylimmän hallintotuomioistuimen tuomiosta ja kun sille oli ilmoitettu välittömästi suoritettavasta verotarkastuksesta. Caterpillar selitti olleensa vakuuttunut siitä, että tuossa yhteydessä oli turhaa yrittää kiistää, että arvonlisäveron kantaminen leasingsopimuksiin liittyvien vakuutusten kustannuksista oli unionin oikeuden mukaista.

49 Henkilön subjektiivista vakaata käsitystä siitä, ettei hän voi toimia toisin kuin maksaa arvonlisäveroa leasingsopimuksiin liittyvistä vakuutusten kustannuksista, ei kuitenkaan voida pitää samana asiana kuin sitä, että henkilön oli objektiivisesti mahdotonta toimia toisin.

50 Käsiteltävässä asiassa Caterpillarin olisi nimittäin ollut mahdollista kieltäytyä suorittamasta maksamatta jäänyttä veroa, koska se oli alun perin katsonut, että vakuutuskustannukset oli vapautettu arvonlisäverosta, ja riitauttaa kaikki maksuvaatimukset tuomioistuimessa tai maksaa maksamatta jääneet verot ja saattaa asia kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen palautetuksi perusteettomasti maksetun maksun kyseisen vanhentumisajan kuluessa odottamatta unionin tuomioistuimen mahdollista tulkintaa arvonlisäverodirektiivin säännöksistä. On kuitenkin todettava, että Caterpillar ei ole käyttänyt kumpaakaan näistä mahdollisuuksista.

51 Tästä seuraa, että sen perusteella, että unionin tuomioistuin antoi tuomion BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) 17.1.2013, eli verokoodeksin 70 §:n 1 momentissa säädetyn vanhentumisajan päättymisen jälkeen, ei voida päätyä katsomaan, että Caterpillar ei voinut vedota oikeuksiinsa ennen tämän määräajan päättymistä.

52 Kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita, luettuina SEU 4 artiklan 3 kohdan valossa, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamishakemus voidaan hylätä silloin, kun verovelvollinen esittää tämän hakemuksen viiden vuoden vanhentumisajan päättymisen jälkeen, vaikka unionin tuomioistuimen tämän määräajan päättymisen jälkeen antamasta tuomiosta käy ilmi, ettei kyseisen palauttamishakemuksen kohteena ollutta arvonlisäveroa ollut suoritettava.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita, luettuina SEU 4 artiklan 3 kohdan valossa, on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamishakemus voidaan hylätä silloin, kun verovelvollinen esittää tämän hakemuksen viiden vuoden vanhentumisajan päättymisen jälkeen, vaikka unionin tuomioistuimen tämän määräajan päättymisen jälkeen antamasta tuomiosta käy ilmi, ettei kyseisen palauttamishakemuksen kohteena ollutta arvonlisäveroa ollut suoritettava.

Allekirjoitukset