Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

14 päivänä kesäkuuta 2017*

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttaminen — Oikeus vähentää arvonlisävero — Yksityiskohtaiset menettelysäännöt — Yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet — Tehokkuusperiaate — Kansallinen säännöstö, jossa säädetään vanhentumisajasta

Asiassa C-38/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 20.1.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Compass Contract Services Limited

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe ja C. Lycourgos (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.12.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Compass Contract Services Limited, edustajinaan D. Scorey, QC, sekä neuvonantajat O. Jarratt ja D. Stephens,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään D. Robertson ja M. Holt, avustajanaan A. Macnab, barrister,

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja M. Wasmeier,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.3.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhdenvertaista kohtelua, verotuksen neutraalisuutta ja tehokkuutta koskevien unionin oikeuden periaatteiden tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Compass Contract Services Limited (jäljempänä Compass) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee viimeksi mainitun kieltäytymistä palauttamasta Compassin perusteettomasti maksamaa arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), jota sovelletaan pääasiassa, 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädettiin seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan ja 6 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

– –”

4 Kuudennen direktiivin 18 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, säädettiin seuraavaa:

”1. Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta:

a) edellä 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa;

b) edellä 17 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten sellaisen tuontiasiakirjan hallussapitoa, jossa verovelvollinen mainitaan vastaanottajaksi tai tuojaksi ja jossa mainitaan tai josta voidaan laskea maksettavan veron määrä;

c) edellä 17 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vähennystä varten kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista;

d) verovelvollisen ollessa 21 artiklan 1 alakohdan mukaan vastaanottaja tai ostaja, kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista.

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.

– –

3. Jäsenvaltioiden on säädettävä niistä edellytyksistä ja yksityiskohtaisista säännöistä, joiden mukaisesti verovelvollinen voidaan oikeuttaa tekemään vähennys muutoin kuin 1 ja 2 kohdan säännösten nojalla.

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

– –”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

5 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikastoon (jäljempänä vuoden 1994 arvonlisäverolaki), 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– –

2. Ellei tämän pykälän säännöksistä muuta seuraa, verovelvollinen voi kunkin tilikauden lopuksi kirjata 26 §:ssä vähennettäväksi hyväksytyn arvonlisäveron määrän saatavaksi ja vähentää kyseisen määrän sitten maksettavakseen kuuluvasta, kannetusta arvonlisäverosta.

– –

6. Edellä 2 momentissa tarkoitettua vähennystä ei voida tehdä eikä arvonlisäverosaatavaa maksaa, ellei niitä koskevaa vaatimusta ole esitetty asetuksissa tai niiden nojalla säädettyjä määräaikoja ja muotoja noudattaen, ja sellaisen henkilön tapauksessa, joka ei ole tehnyt yhtään verollista liiketoimea kyseisellä tilikaudella tai aikaisemmin, arvonlisäverosaatavan maksamiseen sovelletaan (mahdollisia) Commissionersin asianmukaisina pitämiä edellytyksiä, mukaan lukien palauttamista erityistilanteissa koskevat edellytykset.”

6 Vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Määrältään liiallisena ilmoitettua tai maksettua arvonlisäveroa vastaava verosaatava tai palautus

– –

4. Commissionersilla ei ole tämän pykälän nojalla esitetyn vaatimuksen seurauksena velvollisuutta

a) myöntää arvonlisäverosaatavaa henkilölle edellä mainitun 1 tai 1A momentin perusteella tai

b) palauttaa määrää henkilölle edellä mainitun 1B momentin perusteella,

jos vaatimus esitetään yli kolme vuotta merkityksellisen ajankohdan jälkeen.”

7 Mainittu vuoden 1994 arvonlisäverolain 25 § pantiin täytäntöön vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikastoon (jäljempänä vuoden 1995 arvonlisäveroasetus), 29 §:llä. Kyseisen 29 §:n 1 ja 1A momentin sanamuoto oli seuraava:

”1. Jollei jäljempänä 1A momentista muuta seuraa – –, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä [vuoden 1994] arvonlisäverolain 25 §:n 2 momentin nojalla vaativan henkilön on esitettävä kyseinen vaatimus ilmoituksella, joka laaditaan tilikaudelta, jona arvonlisäverosaatava syntyi, ellei Commissionersin yleisestä tai erityisestä luvasta tai ohjeesta muuta seuraa.

1A. Commissioners ei voi antaa henkilölle lupaa esittää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevaa vaatimusta tai velvoittaa henkilöä tähän, jos vähentämistä vaaditaan yli kolme vuotta sen ajankohdan jälkeen, jolloin tilikautta, jona arvonlisäverosaatava syntyi, koskeva ilmoitus oli jätettävä.”

8 Vuoden 2008 verolain (Finance Act 2008) 121 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vanhat arvonlisäverovaatimukset: Jatketut määräajat

(1) [Vuoden 1994] arvonlisäverolain 80 §:n 4 momentissa asetettua edellytystä, jonka mukaan kyseisessä pykälässä tarkoitettu vaatimus on esitettävä kolmessa vuodessa merkityksellisestä ajankohdasta, ei sovelleta vaatimukseen, joka koskee aikaisemmin kuin 4.12.1996 päättyneeltä tilikaudelta kirjattua tai maksettua määrää, jos vaatimus on esitetty aikaisemmin kuin 1.4.2009.

(2) [Vuoden 1994] arvonlisäverolain 25 §:n 6 momentissa asetettua edellytystä, jonka mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva vaatimus on esitettävä asetuksissa tai niiden nojalla asetetussa määräajassa, ei sovelleta sellaiseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jota koskeva verosaatava on syntynyt ja jonka osalta vaatimuksen esittäjällä oli hallussaan vaadittava selvitysaineisto, vähentämistä koskevaan vaatimukseen, joka koskee aikaisemmin kuin 1.5.1997 päättynyttä tilikautta, jos vaatimus on esitetty aikaisemmin kuin 1.4.2009.

– –

(4) Tämän pykälän katsotaan tulleen voimaan 19.3.2008.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Compass, joka on muun muassa ravintolapalveluja tarjoava yhtiö, vaatii erityisesti kahdelta, tammikuussa ja huhtikuussa 1997 päättyneeltä tilikaudelta (vuosineljännes) arvonlisäverona perusteettomasti maksamiensa määrien palauttamista.

10 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta ilmoitti vuonna 1996 aikovansa muuttaa liikaa kannetun arvonlisäveron palauttamista koskevaa lainsäädäntöään ja lyhentää tällaisiin palautuksiin liittyvien vaatimusten vanhentumisajan kuudesta vuodesta kolmeen vuoteen. Kyseinen lainmuutos tuli voimaan 4.12.1996. Tässä yhteydessä 11.7.2002 annetussa tuomiossa Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) todettiin, että tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate olivat esteenä kyseiselle kansalliselle lainsäädännölle, koska sillä lyhennettiin takautuvasti ja ilman siirtymäkautta perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisvaatimusten esittämisen määräaikaa.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Englannin ja Walesin ylioikeus (siviilioikeudellisten asioiden jaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) sovelsi kyseistä oikeuskäytäntöä ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten alalla, koska Yhdistynyt kuningaskunta on lyhentänyt myös tällaisten vaatimusten vanhentumisajan kuudesta vuodesta

kolmeen vuoteen 1.5.1997 alkaen. Mainittu tuomioistuin totesi asiassa Michael Fleming (t/a Bodycraft) v. Commissioners ((2006) EWCA Civ 70), että koska kyseistä vanhentumisaikaa oli lyhennetty ilman siirtymäaikaa, henkilöiden, joiden oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen oli syntynyt aikaisemmin kuin 1.5.1997, oli voitava esittää tällainen vaatimus ja uutta määräaikaa oli jätettävä soveltamatta heihin. House of Lords (ylin tuomioistuin, Yhdistynyt kuningaskunta) vahvisti kyseisen Court of Appealin (England and Wales) (Civil Division) tuomion 23.1.2008 asiassa Fleming ja Condé Nast v. Commissioners ((2008) UKHL 2) antamallaan tuomiolla.

12 Commissioners julkaisi mainitun House of Lordsin tuomion jälkeen hallinnollisen ohjeen (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)), jossa ilmoitettiin, että uuden kolmen vuoden vanhentumisajan umpeutumisen jälkeen esitettävät arvonlisäveroa koskevat vaatimukset voivat koskea ”liikaa kannetun arvonlisäveron määrää, joka on maksettu tai ilmoitettu aikaisemmin kuin 4.12.1996 päättyneiltä tilikausilta” ja ”ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jota koskeva vähennysoikeus on syntynyt aikaisemmin kuin 1.5.1997 päättyneinä tilikausina”. Kyseiset kaksi ajankohtaa vastasivat siten yhtäältä perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten ja toisaalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten uuden, kolmeen vuoteen lyhennetyn vanhentumisajan voimaantuloajankohtaa, joka oli ensimmäisten osalta 4.12.1996 ja jälkimmäisten osalta 1.5.1997. Kyseisiä arvonlisäveroon liittyviä vaatimuksia ryhdyttiin sittemmin kutsumaan Fleming-tapaukseen perustuviksi vaatimuksiksi. Määräajat kodifioitiin vuoden 2008 verolain 121 §:llä kyseisten kahden vaatimustyypin osalta.

13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) totesi kesäkuussa 2006, että tietyt Compassin kylmien aterioiden valmistukseen liittyvät suoritukset, joista se oli kantanut ja ilmoittanut arvonlisäveron, eivät olleet arvonlisäverollisia. Kyseisen tuomioistuimen mukaan suorituksiin sovellettiin kansallisen lainsäädännön perusteella arvonlisäveron nollaverokantaa kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdassa sallitun poikkeuksen mukaisesti.

14 Commissioners tunnusti näin ollen, että Compass oli maksanut liikaa arvonlisäveroa. Compass esitti tammikuussa 2008 vaatimuksia 1.4.1973 ja 2.2.2002 väliseen aikaan sijoittuvilta ajanjaksoilta liikaa kannetun arvonlisäveron palauttamiseksi.

15 Commissioners palautti Compassin 1.4.1973 ja 31.10.1996 väliseen aikaan sijoittuvilta ajanjaksoilta perusteettomasti maksaman arvonlisäveron. Commissioners kuitenkin hylkäsi vaatimukset muilta ajanjaksoilta perusteettomasti maksaman arvonlisäveron palauttamisesta perusteenaan se, että kyseiset vaatimukset olivat vanhentuneet. Se näet katsoi, että kolmen vuoden määräaika oli alkanut kulua 4.12.1996 kyseisestä ajankohdasta alkaen päättyneiden tilikausien osalta ja ehtinyt jo päättyä ajankohtana, jolloin Compass esitti mainitut vaatimukset. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee, pääasiassa kyseessä olevat ajanjaksot rajoittuvat tästä syystä Compassin 4.12.1996 jälkeen mutta aikaisemmin kuin 1.5.1997 päättyneisiin kahteen tilikauteen, eikä kyseinen yhtiö riitauta sitä, että määräaika on päättynyt pätevästi viimeksi mainitun ajankohdan jälkeen.

16 Niinpä Compass nosti First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) kanteen Commissionersin päätöksestä kieltäytyä palauttamasta sille kyseisiltä kahdelta tilikaudelta perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa. Se väittää kanteensa tueksi, että sen esittämän kaltaisen, kannetun arvonlisäveron palauttamista koskevan vaatimuksen ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan vaatimuksen erilainen kohtelu on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista. Compassin mukaan ei ole perusteltua, että verovelvollinen voi esittää samojen tilikausien osalta arvonlisäveron vähentämistä koskevan vaatimuksen mutta ei perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevaa vaatimusta. Se ei pidä objektiivisesti perusteltuna Yhdistyneen kuningaskunnan säännöstön mukaista kolmen vuoden vanhentumisajan voimaantuloajankohtaan liittyvää ajallista epäyhtenäisyyttä, jolla otetaan sen mukaan käyttöön kyseisten kahden vaatimustyypin erilainen kohtelu ja joka perustuu mainitun vanhentumisajan asettamista edeltäneisiin tapahtumiin liittyneisiin sattumiin.

17 First-tier Tribunal (Tax Chamber) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Seuraako siitä, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa Fleming-tapaukseen perustuvia myyntiliiketoimista maksettavaa veroa koskevia vaatimuksia (joita voitiin tehdä ennen 4.12.1996 päättyneiltä ajanjaksoilta) ja Fleming-tapaukseen perustuvia ostoihin sisältyvää veroa koskevia vaatimuksia (joita voitiin tehdä ennen 1.5.1997 päättyneiltä ajanjaksoilta eli Fleming-tapaukseen perustuvia myyntiliiketoimista maksettavaa veroa koskevia vaatimuksia myöhemmin) kohdellaan eri tavalla,

a) unionin oikeuden mukaisen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen ja/tai
b) unionin oikeuden mukaisen verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaaminen ja/tai
c) unionin oikeuden mukaisen tehokkuusperiaatteen loukkaaminen ja/tai
d) jonkin muun asiassa merkityksellisen unionin oikeuden periaatteen loukkaaminen?

2) Mikäli vastaus johonkin ensimmäisen kysymyksen a–d alakohtaan on myöntävä, miten Fleming-tapaukseen perustuvia myyntiliiketoimista maksettavaa veroa koskevia vaatimuksia ajanjaksolta 4.12.1996–30.4.1997 tulisi kohdella?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, ovatko verotuksen neutraalisuuden periaate, yhdenvertaisen kohtelun periaate ja tehokkuusperiaate esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään yhtäältä perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten ja toisaalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten vanhentumisajan lyhentämisen yhteydessä erilaisista siirtymäkausista, jolloin kahteen kolmen kuukauden pituiseen tilikauteen liittyviä vaatimuksia koskevat erilaiset vanhentumisajat sen mukaan, koskevatko vaatimukset perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista vai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

19 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:n 4 momentin ja 25 §:n 6 momentin, joka puolestaan pannaan täytäntöön pääasiaan sovellettavan vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 29 §:n 1A momentilla, joihin vuoden 2008 verolain 121 §:ssä viitataan, mukaan perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeviin vaatimuksiin ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista koskeviin vaatimuksiin sovelletaan samaa kolmen vuoden vanhentumisaikaa. Vuoden 2008 verolain 121 §:llä, jolla kodifioitiin Commissionersin käytäntö, unionin oikeuden noudattamisen varmistamiseksi käyttöön otetuista siirtymäkausista seuraava ajankohta, jolloin kyseistä vanhentumisaikaa alettiin soveltaa, sen sijaan poikkeaa edellä 10–12 kohdassa kuvatulla tavalla kyseisten kahden vaatimustyypin osalta toisistaan. Yhtäältä kolmen vuoden vanhentumisaikaa ei vuoden 2008 verolain 121 §:n 1 momentin mukaan sovelleta perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevaan vaatimukseen, joka koskee aikaisemmin kuin 4.12.1996 päättyneeltä tilikaudelta kirjattua tai maksettua määrää, jos vaatimus on esitetty aikaisemmin kuin 1.4.2009. Toisaalta kyseisen 121 §:n 2 momentissa säädetään, ettei mainittua vanhentumisaikaa sovelleta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, jota koskeva vähennysoikeus on syntynyt aikaisemmin kuin 1.5.1997 päättyneinä tilikausina, vähentämistä koskevaan vaatimukseen, jos vaatimus on esitetty aikaisemmin kuin 1.4.2009.

20 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Compassin perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus hylättiin vuoden 2008 verolain 121 §:n 1 momentin ja siinä säädetyn, 4.12.1996 jälkeen päättyneisiin tilikausiin sovellettavan kolmen vuoden vanhentumisajan perusteella.

Tilanne olisi ollut toinen, jos yhtiö olisi esittänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan vaatimuksen, koska kyseiseen vaatimustyyppiin liittyvää kolmen vuoden vanhentumisaikaa sovelletaan vasta 1.5.1997 jälkeen päättyneisiin tilikausiin.

21 Ensimmäiseksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska, C-481/98, EU:C:2001:237, 22 kohta ja tuomio 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 32 kohta).

22 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta pääasian asiakirja-aineistosta ei voida päätellä, että Compassin suorittamia palveluja kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla kuin kilpailevan elinkeinonharjoittajan suorittamia vastaavanlaisia palveluja.

23 Julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa esittämällä tavalla on nimittäin niin, että Commissioners sovelsi kaikkiin vaatimusten esittäjiin, Compass mukaan lukien, vanhentumisaikoja koskevia säännöksiä vaatimusten luonteen perusteella sen mukaan, koskivatko vaatimukset perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista vai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

24 Toiseksi on mainittava yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, että unionin tuomioistuin on todennut, että vaikka verotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, loukkaamisesta voi olla kysymys ainoastaan kilpailevien elinkeinonharjoittajien välillä, yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen voi ilmetä veroasioissa muuntyyppisinä syrjinnän muotoina, jotka kohdistuvat sellaisiin elinkeinonharjoittajiin, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita mutta ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta).

25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen erilaisen kohtelun vuoksi edellyttää, että kyseessä olevat tapaukset ovat toisiinsa rinnastettavissa, kun tarkastellaan kaikkia näille tapauksille ominaisia seikkoja (tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., C-127/07, EU:C:2008:728, 25 kohta). Eri tapauksille ominaiset seikat ja se, ovatko tapaukset mahdollisesti rinnastettavissa toisiinsa, on määritettävä ja niitä on arvioitava muun muassa kyseisten säännösten kohteen ja sen päämäärän valossa, joihin kyseessä olevilla säännöksillä pyritään, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon sen alan, johon kyseinen toimi kuuluu, periaatteet ja tavoitteet (ks. vastaavasti tuomio 16.12.2008, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., C-127/07, EU:C:2008:728, 26 kohta ja tuomio 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, 42 kohta).

26 Niinpä on tutkittava, voidaanko Compassin kaltaisen elinkeinonharjoittajan, joka tahtoo saada veroviranomaisille perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron palautetuksi, tilanne rinnastaa vuoden 2008 verolain 121 §:ssä säädettyjen vanhentumisaikojen kannalta sellaisen toisen elinkeinonharjoittajan tilanteeseen, joka vaatii samoille viranomaisille maksetun, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

27 Tässä yhteydessä on todettava Compassin katsovan, että perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista vaativan elinkeinonharjoittajan tilanne voidaan rinnastaa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vaativan elinkeinonharjoittajan tilanteeseen sillä muun muassa 10.4.2008 annetusta tuomiosta Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211) ilmenevällä perusteella, että kyseisillä kahdella toimijalla on arvonlisäverosaatava veroviranomaisilta. Sen sijaan Yhdistynyt kuningaskunta ja Euroopan komissio esittävät, että kyseiset tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastuvia, kun otetaan huomioon oikeuksien, joihin kyseiset kaksi vaatimustyyppiä perustuvat, erilainen oikeudellinen luonne.

28 Sen tutkimiseksi, voidaanko mainitut tilanteet rinnastaa toisiinsa, on yhtäältä määritettävä Compassin esittämän kaltaiselle perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevalle vaatimukselle ominaiset seikat. Tässä yhteydessä on muistutettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä siitä, että laskun laatija oikaisee perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron. Tässä tilanteessa on lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden asiana määrittää edellytykset perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron oikaisemiselle (ks. vastaavasti tuomio 19.9.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, 48 ja 49 kohta ja tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 25 kohta).

29 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeus saada takaisin sellaiset verot, jotka jäsenvaltio on kantanut unionin oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia (ks. mm. tuomio 9.11.1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, 12 kohta; tuomio 8.3.2001, Metallgesellschaft ym., C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, 84 kohta ja tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 24 kohta). Jäsenvaltiolla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. mm. tuomio 14.1.1997, Comateb ym., C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 20 kohta ja tuomio 19.7.2012, Littlewoods Retail ym., C-591/10, EU:C:2012:478, 24 kohta).

30 Perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskeva vaatimus liittyy perusteettoman maksun palauttamista koskevaan oikeuteen, jolla pyritään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korjaamaan vaikutuksia, joita veron unionin oikeuden vastaisuudesta aiheutuu, poistamalla se taloudellinen rasitus, joka verosta on perusteetta aiheutunut sille toimijalle, joka on lopulta tosiasiallisesti vastannut tästä verosta (ks. vastaavasti tuomio 20.10.2011, Danfoss ja Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, 23 kohta).

31 Niinpä on huomautettava, että tällaiselle palautuksensaantioikeudelle ominainen seikka, johon kyseinen oikeus myös perustuu, on se, että verovelvollinen on maksanut veroviranomaisille perusteettomasti ja unionin oikeuden vastaisesti tietyn määrän arvonlisäveroa. Oikeus palautuksensaantiin perustuu nimenomaan maksetun arvonlisäveron perusteettomuuteen, ja sillä varmistetaan kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudattaen säädetyillä edellytyksillä, että maksamisesta kyseiselle verovelvolliselle aiheutunut taloudellinen rasitus poistetaan.

32 Toisaalta on mainittava niiden seikkojen määrittämisestä, jotka ovat ominaisia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevalle vaatimukselle, että oikeus perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamiseen perustuu julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 59 kohdassa esittämällä ja edellä 29 ja 30 kohdasta ilmenevällä tavalla unionin yleisiin oikeusperiaatteisiin, kun taas oikeudesta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa.

33 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että verovelvollisen oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen se on velvollinen, arvonlisävero, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Oikeus vähentää arvonlisävero kuuluu näin ollen erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. mm. tuomio 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, 25 ja 26 kohta ja tuomio 22.6.2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, 30 ja 31 kohta).

34 Vähennysjärjestelmässä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on

lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, 19 kohta; tuomio 6.7.2006, Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, 48 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 43 kohta).

35 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttäminen rajoittuu veroihin, jotka on maksettava, eikä sitä näin ollen voida ulottaa perusteettomasti laskutettuun ja veroviranomaiselle tilitettyyn arvonlisäveroon (tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, 23 ja 27 kohta ja tuomio 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, 47 kohta).

36 Niinpä on katsottava, että perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevalle oikeudelle ominaisesta seikasta poiketen arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeus, joka on yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä käyttöön otettuun arvonlisäverotukseen olennaisesti kuuluva oikeus, perustuu maksettavan veron olemassaoloon.

37 Edellä esitetystä seuraa, että kun perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevalla oikeudella, jolla pyritään korjaamaan unionin oikeuden rikkomisesta seuraava tilanne ja joka mahdollistaa sen, että kyseisen oikeuden haltijalta poistetaan perusteeton taloudellinen rasite, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskeva oikeus seuraa juuri yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisesta ja sillä pyritään siihen, että verovelvollisen ei tarvitsisi vastata arvonlisäverollisen liiketoimintansa yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta, millä taataan näin ollen neutraalisuus kyseiseen toimintaan liittyvän verorasituksen kannalta.

38 Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 60 kohdassa, tällainen ero kyseessä olevien oikeuksien luonteessa ja tavoitteissa oikeuttaa sen, että kumpaankin näistä oikeuksista voidaan soveltaa omaa oikeudellista järjestelmäänsä, jolla säännellään muun muassa oikeuksien sisältöä ja käyttämisedellytyksiä, kuten mainittujen oikeuksien toteuttamiseksi tarkoitettujen vaatimusten vanhentumisaikaa ja erityisesti ajankohtaa, josta lähtien tällaista vanhentumisaikaa aletaan soveltaa.

39 Niinpä se Compassin kirjallisissa huomautuksissaan mainitsema seikka, että perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevan oikeuden haltijalla ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden haltijalla on molemmilla arvonlisäverosaatava veroviranomaisilta, ei voi itsessään johtaa päätelmään, jonka mukaan niiden tilanne rinnastuu toisiinsa yhdenvertaista kohtelua verotuksessa koskevan periaatteen soveltamisen kannalta, kun otetaan huomioon perustavanlaatuiset erot sekä kyseisiin oikeuksiin liittyvien oikeudellisten järjestelmien tavoitteissa että niille ominaisissa seikoissa. Kyseisten erojen vuoksi kansallisten veroviranomaisten ei tarvitse kohdella mainittujen oikeuksien haltijoita samalla tavalla kyseisiin oikeuksiin liittyvien vaatimusten vanhentumisajan osalta eikä erityisesti säätää uuden vanhentumisajan soveltamiselle samaa alkamisajankohtaa.

40 Lisäksi on mainittava 10.4.2008 annetusta tuomiosta Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), johon Compass viittaa edellä 27 kohdassa mainitulla tavalla kirjallisissa huomautuksissaan, että kyseisen tuomion 50 kohdassa todella todettiin, että yhdenvertaisen kohtelun periaatetta voidaan soveltaa silloin, kun elinkeinonharjoittajilla on arvonlisäverosaatavia, ne vaativat veroviranomaisilta näiden suorittamista ja niiden palautusvaatimuksia kohdellaan eri tavalla. Kyseisessä tuomiossa annettu unionin oikeuden tulkinta koski kuitenkin tilannetta, jossa kaikki elinkeinonharjoittajat toivoivat saavansa veroviranomaisille perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron takaisin ja jossa niiden palauttamisvaatimuksia kohdeltiin eri tavalla. Kun otetaan huomioon erot kyseisen asian ja pääasian tosiseikkojen välillä, unionin tuomioistuimen mainitussa tuomiossa esittämä tulkinta ei saata kyseenalaiseksi tulkintaa, jonka mukaan oikeus perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamiseen ja oikeus ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen ovat luonteeltaan erilaisia.

41 Edellä esitetystä seuraa, että kun otetaan huomioon vuoden 2008 verolain 121 §:ssä säädetyt vanhentumista koskevat siirtymäkaudet, joilla edellä 19 kohdassa mainitulla tavalla pyritään takaamaan palautuksensaantioikeuden tehokas toteutuminen ja unionin oikeuden noudattaminen, Compassin kaltaisen elinkeinonharjoittajan, joka haluaa saada kansallisille veroviranomaisille perusteettomasti maksamansa arvonlisäveron palautetuksi, tilannetta ei voida rinnastaa toisen elinkeinonharjoittajan, joka vaatii ostojen yhteydessä samoille viranomaisille maksamansa arvonlisäveron vähentämistä, tilanteeseen. Niinpä yhdenvertaisuusperiaate ei ole esteenä sille, että näitä kahta tilannetta kohdellaan eri tavalla siirtymäkausista seuraavien vanhentumisaikojen osalta.

42 Kolmanneksi on muistutettava vastattaessa ensimmäiseen kysymykseen tehokkuusperiaatteen kannalta, että unionin tuomioistuimen mukaan unionin oikeuden mukaista on asettaa kanteen nostamiselle kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianosaista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Tällaisilla määräajoilla ei nimittäin ole sellaista vaikutusta, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen tulisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka näiden määräaikojen päättyminen luonnollisesti johtaakin esitetyn vaatimuksen täysimääräiseen tai osittaiseen hylkäämiseen (ks. vastaavasti tuomio 17.7.1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, 48 kohta ja tuomio 8.9.2011, Q-Beef ja Bosschaert, C-89/10 ja C-96/10, EU:C:2011:555, 36 kohta). Tässä yhteydessä on mainittava, että kansallisen oikeuden mukainen kolmen vuoden preklusiivinen määräaika on kohtuullinen (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, 35 kohta ja tuomio 15.4.2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, 28 kohta).

43 Lisäksi on mainittava 11.7.2002 annetun tuomion Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) 38 kohdassa todetun, että tehokkuusperiaate ei ole esteenä sille, että kansallisella lainsäädännöllä lyhennetään unionin oikeuden vastaisesti kannettujen rahamäärien palauttamisvaatimusta koskevaa määräaikaa, jos asetettu uusi määräaika on kohtuullinen ja jos kyseiseen uuteen lainsäädäntöön sisältyy sellainen siirtymävaiheen järjestely, jonka ansiosta yksityisillä on käytössään riittävä määräaika, jotta he voivat uuden lainsäädännön antamisen jälkeen esittää palauttamisvaatimukset, jotka heillä olisi ollut oikeus esittää aikaisemman lainsäädännön voimassa ollessa.

44 Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisissa huomautuksissaan esittämällä tavalla on kuitenkin todettava, että vuoden 2008 verolain 121 §:n kaltainen säännös, jossa säädetään siirtymäkausista perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten esittämiselle varatun lyhennetyn vanhentumisajan soveltamiselle, on 11.7.2002 annetussa tuomiossa Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435) asetettujen edellytysten mukainen.

45 Sillä, että ajankohtaa, jolloin uusia lyhennettyjä vanhentumisaikoja aletaan soveltaa, koskevat siirtymäkaudet eroavat toisistaan sen mukaan, kumpaa kyseisiin kahteen vaatimustyyppiin liittyvää vanhentumisaikaa ne koskevat, ei voi olla mitään vaikutusta tällaiseen toteamukseen, koska mainitut vanhentumisajat eivät käyttöönottonsa yhteydessä tee perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisesta tai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Koska pääasian tilanteessa kyseessä olevien kahden vaatimustyypin lyhennettyä vanhentumisaikaa sovellettiin edellä 12 kohdassa mainitulla tavalla ensimmäisten osalta 4.12.1996 lähtien ja jälkimmäisen osalta 1.5.1997 lähtien, tällainen lyhennys, jolla ei siirtymäkausien vuoksi ollut takautuvaa vaikutusta, mahdollisti sen, että Compassin kaltaiset yksityiset saattoivat esittää ensimmäisten kohdalla 4.12.1996 jälkeisiä ajanjaksoja ja jälkimmäisten kohdalla 1.5.1997 jälkeisiä ajanjaksoja koskevat vaatimuksensa tosiasiallisessa kolmen vuoden määräajassa. Niinpä on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevat vanhentumisajat ovat kohtuullisia, joten tehokkuusperiaate ei ole esteenä tällaiselle säännöstölle.

46 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että verotuksen neutraalisuuden periaate, yhdenvertaisen kohtelun periaate ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään yhtäältä perusteettomasti maksetun

arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten ja toisaalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten vanhentumisajan lyhentämisen yhteydessä erilaisista siirtymäkausista, jolloin kahteen kolmen kuukauden pituiseen tilikauteen liittyviä vaatimuksia koskevat erilaiset vanhentumisajat sen mukaan, koskevatko vaatimukset perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista vai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

Toinen kysymys

47 Kun ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus otetaan huomioon, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Verotuksen neutraalisuuden periaate, yhdenvertaisen kohtelun periaate ja tehokkuusperiaate eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa säädetään yhtäältä perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevien vaatimusten ja toisaalta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten vanhentumisajan lyhentämisen yhteydessä erilaisista siirtymäkausista, jolloin kahteen kolmen kuukauden pituiseen tilikauteen liittyviä vaatimuksia koskevat erilaiset vanhentumisajat sen mukaan, koskevatko vaatimukset perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista vai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä.

Allekirjoitukset