Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
2 päivänä maaliskuuta 2017[1]

Asia C-38/16

Compass Contract Services Limited
vastaan
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Ennakkoratkaisupyyntö – First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta))

Arvonlisävero — Liikaa maksettu arvonlisävero — Palautusta koskevat säännöt — Kansallinen lainsäädäntö, jossa otetaan käyttöön vanhentumisaika — Ero perusteettomasti evätyn vähennyksen suorittamiselle säädettyyn määräaikaan nähden — Yhdenvertaisen kohtelun, verotuksen neutraalisuuden ja tehokkuuden periaatteet

1. Onko unionin oikeuden mukaan mahdollista soveltaa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusvaatimuksen ja arvonlisäveron vähentämisvaatimuksen vanhentumisaikoihin eri voimaantulopäivää? Tämä on pääpiirteissään sen kysymyksen sisältö, jonka englantilainen tuomioistuin on esittänyt asiassa, jonka asianosaisia ovat Compass Contract Services (UK) Ltd. -yhtiö (jäljempänä Compass) ja Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset.

2. Yhteisöjen tuomioistuin totesi 11.7.2002 antamassaan tuomiossa Marks & Spencer,[2] että tehokkuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle (kuten vuoden 1997 verolaki (Finance Act 1997)), jolla taannehtivasti lyhennetään kuudesta kolmeen vuoteen määräaikaa, jonka kuluessa voidaan vaatia direktiivin 77/388/ETY[3] vastaisesti kannetun arvonlisäveron palauttamista.

3. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjä sääti myöhemmin tämän tuomion perusteella, ettei tätä määräajan lyhentämistä sovelleta arvonlisäveron palautusvaatimuksiin, jotka koskevat lyhennetyn määräajan käyttöönottopäivämäärää edeltäneitä verovuosia. Sama säännös annettiin myöhemmin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron (myöhässä esitettyjen) vähentämisvaatimusten osalta.

4. Hallintokäytäntö ja peräkkäiset lainsäädäntötoimet ovat kuitenkin johtaneet Yhdistyneessä kuningaskunnassa erilaiseen kohteluun sen päivämäärän osalta, josta lähtien määräaikaa sovelletaan yhtäältä arvonlisäveron palautusvaatimuksiin ja toisaalta sen vähentämisvaatimuksiin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta, onko tämä ero unionin oikeuden periaatteiden – erityisesti yhdenvertaisuusperiaatteen – mukainen.

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Tuomio C-62/00, jäljempänä tuomio M&S I (EU:C:2002:435).

3 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus* Kuudes direktiivi

5. Direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus”, säädetään 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.

– –”

6. Direktiivin 18 artiklassa, jonka otsikko on ”Vähennysoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt”, säädetään 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.

– –”

B *Kansallinen oikeus*

7. Tämän alan lainsäädännön kehitys vuoden 1997 verolakiin (Finance Act 1997) asti vahvistettiin tuomiossa M&S I seuraavasti: [4]

8. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta saatettiin asianmukaisesti osaksi Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöä vasta 1.8.1992, jolloin vuoden 1983 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1983) 10 §:n 3 momenttia muuttanut vuoden 1992 toinen verolaki (Finance (No 2) Act 1992) tuli voimaan.

9. Arvonlisäverolain 10 §:n 3 momentissa säädetään nykyisin seuraavaa:

”Jos tavaran luovutuksen tai palvelun suorituksen vastikkeena ei anneta rahaa tai jos vastike muodostuu osittain muusta kuin rahasta, sen arvona pidetään sitä rahamäärää, joka lisättynä kannettavalla verolla vastaa vastiketta.”

10. Mitä sitten tulee perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista koskevaan lainsäädäntöön, käsiteltävänä olevan asian kannalta merkitykselliset vuoden 1989 verolain (Finance Act 1989) 24 §:n säännökset olivat seuraavat (säännökset tulivat voimaan 1.1.1990):

”1) Kun henkilö on maksanut Commissionersille[[5]] perusteettomasti arvonlisäveroa, Commissionersin on palautettava kyseinen rahamäärä tälle henkilölle.

2) Commissionersilla on velvollisuus palauttaa tässä pykälässä tarkoitetut rahamäärät ainoastaan, jos tässä tarkoituksessa esitetään palauttamisvaatimus.

– –

4) Tämän pykälän mukaista veronpalautusta ei voi vaatia sen jälkeen, kun verojen maksamisesta on kulunut kuusi vuotta, jollei 5 momentin soveltamisesta muuta johdu.

5) Kun Commissionersille on maksettu tietty rahamäärä erehdyksessä, tässä pykälässä tarkoitettu palauttamisvaatimus voidaan esittää milloin tahansa ennen kuuden vuoden määräajan päättymistä laskettuna päivästä, jona vaatimuksen esittäjä havaitsi erehdyksen tai jona hänen olisi kohtuullista huolellisuutta noudattaen pitänyt havaita se.

– –

7) Muissa kuin tässä pykälässä säädetyissä tapauksissa Commissionersilla ei ole velvollisuutta palauttaa sille maksettuja arvonlisäveroja sen vuoksi, että ne on maksettu perusteettomasti.

– –”

11. Vuoden 1989 verolain (Finance Act 1989) 24 § kumottiin ja korvattiin vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 80 §:llä, joka tuli voimaan 1.9.1994. Ne kyseisen 80 §:n säännökset, jotka ovat merkityksellisiä käsiteltävänä olevan asian kannalta, ovat lähes samanlaiset kuin 24 §:n säännökset.

4 — Tämän ratkaisuehdotuksen 8–15 kohdan sanamuoto vastaa lähes sanatarkasti tuomion M&S I 4–11 kohdan sanamuotoa.

5 — Arvonlisäveron kantamisesta vastaava Yhdistyneen kuningaskunnan toimivaltainen veroviranomainen.

12. Hallituksen jäsen, Her Majesty's Paymaster General, ilmoitti 18.7.1996 parlamentille, että koska valtion taloudelle oli aiheutumassa yhä suurempi vahinko siitä, että virheellisesti kannettuja veroja vaadittiin palautettaviksi, hallitus aikoi esityksessä vuoden 1997 verolaiksi (Finance Bill 1997) lyhentää arvonlisäveroa ja muita välillisiä veroja koskevien palauttamisvaatimusten vanhentumisajan kolmeen vuoteen. Kyseistä uutta vanhentumisaikaa oli tarkoitus soveltaa välittömästi vaatimuksiin, jotka olivat vireillä sinä päivänä, jolloin tämä ilmoitus parlamentille tehtiin, jotta kaavailtu lakimuutos ei olisi menettänyt merkitystään parlamenttikäsittelyn aikana.

13. House of Commons (parlamentin alahuone) hyväksyi 4.12.1996 hallituksen talousarvioesityksen, johon sisältyi 18.7.1996 annettu esitys, josta tuli vuoden 1997 verolaiksi tehdyn esityksen 47 §.

14. Vuoden 1997 verolaki annettiin 19.3.1997. Sen 47 §:n 1 momentilla muutettiin vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 80 §:ää, jonka 5 momentti kumottiin kokonaisuudessaan ja 4 momentti muutettiin kuulumaan seuraavasti:

"Commissionersilla ei ole velvollisuutta tämän pykälän mukaisen vaatimuksen perusteella palauttaa rahamääriä, jotka on maksettu sille yli kolme vuotta ennen vaatimuksen tekemistä."

15. Vuoden 1997 verolain 47 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"– – edellä 1 momentin voimaantulopäiväksi katsotaan 18.7.1996 ja sitä sovelletaan kyseisenä päivämääränä tai sen jälkeen suoritettavien palautusten osalta kaikkiin vuoden 1994 Value Added Tax Actin 80 §:n mukaisiin vaatimuksiin, mukaan lukien ennen kyseistä päivämäärää tehdyt vaatimukset ja vaatimukset, jotka koskevat ennen kyseistä päivämäärää suoritettuja maksuja."

16. Vuoden 1994 arvonlisäverolain 25 §:n 6 momentin mukaan saman säännöksen 2 momentin mukaista ostoihin sisältyvän veron vähennystä ei voida tehdä eikä arvonlisäverosaatavaa maksaa, ellei asetuksessa tarkoitettua vaatimusta ollut esitetty asetuksessa määritellyssä ajassa ja määritellyllä tavalla.

17. Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1995), sellaisena kuin se oli voimassa ajalla 1.5.1997–31.3.2009,[6] 29 §:n 1A momentissa säädetään, että veroviranomainen ei saa hyväksyä ostoihin sisältyvän veron vähentämisvaatimuksia, jotka jätetään yli kolmen vuoden jälkeen siitä ajankohdasta, johon mennessä veroilmoitus kyseessä olleelta tilikaudelta on pitänyt tehdä.

18. Vuoden 2008 verolain (Finance Act 2008) 121 §:n 1 momentin nojalla vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:n 4 momentissa säädettyä edellytystä ei sovelleta ennen 1.4.2009 tehtyyn vaatimukseen, joka koskee ennen 4.12.1996 päättyneellä tilikaudella tileihin kirjattua tai maksettua summaa.

19. Vuoden 2008 verolain 121 §:n 2 momentin mukaan vuoden 1994 arvonlisäverolain 25 §:n 6 momenttia ei sovelleta vaatimukseen vähentää ostoihin sisältyvä vero, jota koskeva saatava syntyi ennen 1.5.1997 päättyneellä tilikaudella, jos vaatimus tehdään ennen 1.4.2009.

20. Vuoden 2008 verolain 121 §:n 4 momentin nojalla tämä säännös tuli voimaan 19.3.2008.

II Tosiseikat

21. Compass on kylmiä aterioita toimittava yritys, jonka osalta tuomioistuin totesi kesäkuussa 2006, että tietyt palvelusuoritukset, joista yritys oli aikaisempina verovuosina laskuttanut ja tilittänyt arvonlisäveron, eivät tosiasiassa olleet arvonlisäverollisia suorituksia.

6 — Ajanjakso kattaa Compassin palautusvaatimuksen esittämisajankohdan.

22. Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimet katsoivat etenkin, että mainittuihin suorituksiin sovellettiin kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan mukaista vapautusta. Commissioners hyväksyi näin ollen sen, että Compass oli maksanut liikaa arvonlisäveroa.

23. Tammikuussa 2008 Compass esitti vaatimuksen ajalta 1.4.1973–2.2.2002 liikaa maksetun arvonlisäveron palauttamiseksi.

24. Commissioners hyväksyi ajalta 1.4.1973–31.10.1996 perusteettomasti maksetun arvionlisäveron palautuksen mutta väitti, että loppuosan palautusta koskevat vaatimukset olivat vanhentuneet.

25. Compass riitautti Commissionersin päätöksen First-tier Tribunalissa (Tax Chamber) (ensimmäisen asteen tuomioistuin (verojaosto), Yhdistynyt kuningaskunta) ja vetosi yhtäältä perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusta ja toisaalta arvonlisäveron vähentämistä koskevien vaatimusten erilaiseen kohteluun.

26. Tämä erilainen kohtelu tarkoittaa, että palautusvaatimukset voidaan hyväksyä vain, jos ne koskevat ennen 4.12.1996 päättyneitä verokausia, kun taas vähentämisvaatimusten määräaika ulottuu 1.5.1997 saakka.

27. Käsiteltävässä asiassa on siis kyse vain ajalla 1.11.1996–30.4.1997 (arvonlisäverotuksen vuosineljännekset 04/96 ja 01/97) perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisesta.

28. Tässä yhteydessä asiaa käsittelevä tuomioistuin on esittänyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen.

III Ennakkoratkaisukysymykset

29. Kansallisen tuomioistuimen 25.1.2016 esittämät ennakkoratkaisukysymykset kuuluvat seuraavasti:

”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?”

IV Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa ja asianosaisten lausumat

30. Menettelyyn ovat osallistuneet ja kirjallisia huomautuksia esittäneet Compass, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio, jotka osallistuivat myös 8.12.2016 pidettyyn istuntoon.

31. Compassin mukaan ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi. Riidanalaista erilaista kohtelua ei voida perustella yhdenvertaisuusperiaatteen mukaisesti, koska molempiin vertailtaviin tilanteisiin kuuluu ”arvonlisäverosaatavan” palauttaminen. Compassin mielestä kansallisten säännösten taustalla oleva taannehtivaa vanhentumisaikaa koskeva logiikka osoittaa, että Commissioners aikoi soveltaa sitä kaikkiin arvonlisäveron ylijäämän palautusta koskeviin vaatimuksiin.

32. Verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta Compass väittää, että sitä kohdellaan epäedullisemmin kuin niitä sen mahdollisia kilpailijoita, joilla on arvonlisäveron vähennysoikeus riidanalaisella ajanjaksolla.

33. Toisesta ennakkoratkaisukysymyksestä Compass väittää, että 10.4.2008 annetun tuomion Mark & Spencer[7] mukaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi soveltaa sen kannalta suotuisamman säännöksen mukaisesti samaa vanhentumisaikaa kuin arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin. Jos näin ei tehdä, loukataan Compassin mukaan tehokkuusperiaatetta.

34. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan ainoa merkityksellinen periaate esitettyjen kysymysten perusteella on yhdenvertaisuusperiaate. Käsiteltävän asian olosuhteissa tämä periaate ei ole esteenä Compassin riitauttamalle erilaiselle kohtelulle, koska sen tilannetta ei voida rinnastaa tilanteeseen, jossa arvonlisäveron vähentämisvaatimus esitetään ”myöhässä”. Molemmat tilanteet ovat kyseisen hallituksen käsityksen mukaan erilaisia sekä olosuhteiltaan että oikeudelliselta luonteeltaan.

35. Olosuhteiden osalta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää erilaisuuden johtuvan siitä, että vaatimuksia koskevat määräajat (molemmissa tapauksissa kolme vuotta) otettiin käyttöön myös eri ajankohtina sen jälkeen, kun unionin oikeuden rikkominen oli todettu tuomiossa M&S I.[8] Rikkomisen lopettamiseksi vuoden 2008 verolain 121 §:ssä säädettiin siirtymäkaudesta ja valittiin viitepäivämääriksi ensimmäiset päivämäärät, joista lähtien Yhdistynyt kuningaskunta saattoi lyhentää vanhentumisaikoja välittömin vaikutuksin, koska kyseiset päivämäärät vastasivat vanhentumisajan lyhentämistä kuudesta kolmeen vuoteen koskevien säännösten soveltamispäivämäärää.

36. Sekä palautus- että vähentämisvaatimusten oikeudellisen luonteen osalta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että oikeus saada takaisin perusteettomasti maksettuna arvonlisäverona vaadittava määrä ei lähtökohtaisesti perustu arvonlisäverojärjestelmään eikä siitä annettuihin direktiiveihin vaan unionin yleisiin oikeussääntöihin. Vähennysoikeus sitä vastoin perustuu yksinomaan edellä mainittuihin direktiiveihin, joiden mukaan verovelvollisella, joka on maksanut tai jonka on maksettava arvonlisävero kolmannelle osapuolelle, joka on myös arvonlisäverovelvollinen ja jolta ensiksi mainittu on saanut tiettyjä tavaroita tai palveluja, on oikeus vähentää maksettu arvonlisävero (tai oikeus vastaavaan arvonlisäverosaatavaan). Sen mukaan näiden tapausten välisestä oikeudellisesta erosta on osoituksena se, että unionin oikeuden mukaan verohallinnolla on ensimmäisessä tapauksessa mahdollisuus vedota perusteettomaan etuun, mutta toisessa ei.

37. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo myös, että tuomiossa M&S II käytetty ilmaus ”arvonlisäverosaatava” ei tarkasti ottaen vastaa oikeudellista määritelmää vaan on pikemminkin ilmaisukeino.

38. Kyseinen hallitus korostaa lisäksi, että tuomiossa M&S II ei viitata vuonna 2005 muutettuihin kansallisiin säännöksiin, joita sovellettiin Compassiin. Tästä uudistuksesta lähtien sekä palautus- että vähentämisvaatimuksia on käsitelty samalla tavalla, eikä Compass ole osoittanut, että kukaan toinen samassa tilanteessa oleva olisi saanut muuta edullisempaa kohtelua.

7 — C-309/06, jäljempänä tuomio M&S II (EU:C:2008:211).

8 — C-62/00, EU:C:2002:435.

39. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa lopuksi, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei loukkaa tehokkuusperiaatetta eikä luottamuksensuojan periaatetta sen jälkeen, kun ristiriita tuomiossa M&S I tarkastellun unionin oikeuden kanssa poistettiin ottamalla käyttöön siirtymäjärjestely.

40. Komissio väittää, että (käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa) verojärjestelmässä voidaan määrätä erilaisia määräaikoja loukkaamatta verotuksen neutraalisuuden periaatetta tai unionin oikeuden yleisiä periaatteita. Ensiksi mainitun periaatteen osalta komissio väittää, että sen loukkaamisen arviointi tulee kyseeseen vain silloin, kun toisiaan vastaan kilpailevia toimijoita kohdellaan eri tavalla, kuten tapahtui tuomion M&S II tapauksessa, mutta ei käsiteltävässä asiassa.

41. Samalla tavoin kuin kilpailevien toimijoiden puuttuminen sulkee pois verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamisen, voi se, että kyseessä ovat mahdollisesti toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa olevat toimijat, johtaa yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaamiseen. Komission mukaan käsiteltävässä asiassa vastakkain on kuitenkin kaksi tilannetta, joita ei voida rinnastaa toisiinsa: palautus- ja vähentämisvaatimusten välillä on olennainen objektiivinen ero siltä osin kuin ne koskevat taloudellisen toiminnan eri tasoja ja niihin myös sovelletaan eri säännöksiä. Komission mielestä tämä ilmenee tuomiossa Reemtsma Cigarettenfabriken [9] vahvistetusta oikeuskäytännöstä.

42. Komission mukaan viittaus tehokkuusperiaatteeseen on oikeastaan tarpeeton, koska on toistamiseen todettava, ettei Compassin esittämän kaltaisia vaatimuksia voida rinnastaa vähentämisvaatimuksiin. Vastaavuusperiaatteen osalta komissio katsoo, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava sen soveltaminen, ja on muistettava, että oikeuskäytännön mukaan kyseistä periaatetta ei voida tulkita siten, että jäsenvaltio velvoitetaan ulottamaan edullisin sääntelynsä koskemaan kaikkia tietyllä oikeudenalalla esitettäviä vaatimuksia.

V Asian tarkastelu

A *Alustavat huomautukset. Käsiteltävän riita-asian historiallinen ja normatiivinen asiayhteys*

43. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin [10] huomauttaa ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus [11] korostaa, jotta voidaan ymmärtää vuoden 2008 verolain 121 §:ssä säädettyä erilaista kohtelua, jota sovelletaan yhtäältä liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimuksiin ja toisaalta arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin, on tarpeen viitata kolmen vuoden vanhentumisajan syntyhistoriaan sekä sitä koskeneen oikeusriidan kulkuun.

44. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen selvitysten mukaan vuoden 2008 verolain 121 § on käännekohta lainsäädäntömenettelyssä, joka sai alkunsa siitä, että mainittu hallitus ilmoitti 18.7.1996 aikovansa uudistaa vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:n. [12] Kansallinen lainsäätäjä hyväksyi hallituksen esityksen 4.12.1996.

45. Commissioners katsoi aluksi, että uutta kolmen vuoden määräaikaa ei sovellettu arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin. Vuoden 1995 arvonlisäveroasetusta kuitenkin uudistettiin 1.5.1997 alkavin vaikutuksin kyseisen määräajan ulottamiseksi koskemaan myös kyseisiä vaatimuksia.

9 — Tuomio 15.3.2007 (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Ennakkoratkaisupyynnön 8–26 kohta.

11 — Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kirjallisten huomautusten 4 kohta.

12 — Kuten edellä tämän ratkaisuehdotuksen 12 kohdasta jo ilmenee, ehdotus tehtiin, koska ”valtion taloudelle oli aiheutumassa yhä suurempi vahinko siitä, että virheellisesti kannettuja veroja vaadittiin palautettaviksi”, ja tämä riski pyrittiin minimoimaan lyhentämällä näitä määriä koskevien vaatimusten vanhentumisaika kuudesta kolmeen vuoteen.

46. Kun otetaan huomioon tuomio M&S I,[13] jonka mukaan oli vastoin unionin oikeutta lyhentää taannehtivasti (kuudesta kolmeen vuoteen) määräaikaa, jonka kuluessa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista voitiin vaatia, Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimet päättivät (nk. Fleming-tuomioon perustuvassa oikeuskäytännössä),[14] että lyhennetyn määräajan soveltamisessa oli oltava siirtymäaika ja määräaika oli ulotettava koskemaan arvonlisäveron vähentämisvaatimuksia.

47. Tämän oikeuskäytännön vahvistamisen jälkeen Commissioners päätti

— hyväksyä 4.12.1996 (kyseisenä päivänä muutettiin vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:ää, joka koski alun perin vain palautusvaatimuksia) edeltäneiltä verovuosilta perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa koskevat vaatimukset; ja

— hyväksyä samalla tavoin 1.5.1997 (kyseisenä päivänä uudistettiin vuoden 1995 arvonlisäverolakia, jolla saatettiin voimaan vähentämisvaatimuksia koskeva kolmen vuoden määräaika) edeltäneitä verovuosia koskevat arvonlisäveron vähentämisvaatimukset.

48. Koska tämä hallinnollinen käytäntö hyväksyttiin tuomioistuimissa, vuoden 2008 verolaista saatiin vihdoin oikeudellista tukea tehdylle ratkaisulle, kun siinä säädettiin, että sitä oli sovellettava ennen 1.4.2009 esitettyihin vaatimuksiin.

49. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset liittyvät tähän asiayhteyteen. Siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, miten liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimuksia ajanjaksolta 4.12.1996–30.4.1997 tulisi kohdella.

B *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

50. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko unionin oikeus esteenä sellaiselle kansalliselle sääntelylle, jonka lyhennettyihin määräaikoihin sovellettavaa siirtymäkautta koskevissa säännöksissä kohdellaan eri tavalla liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta ja arvonlisäveron vähentämistä koskevia vaatimuksia.[15] Sen mielestä useat unionin oikeuden periaatteet voivat olla esteenä tälle erilaiselle kohtelulle.

51. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vetoaa erityisesti yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteisiin ja tehokkuusperiaatteeseen sekä ”johonkin muuhun asiassa merkitykselliseen unionin oikeuden periaatteeseen”, ja tällä viimeksi mainitulla ilmauksella voidaan mahdollisesti viitata vastaavuusperiaatteeseen[16] ja luottamuksensuojan periaatteeseen.[17]

13 — C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön 4 kohdassa antaman selityksen mukaan ilmaisu ”Fleming-tapaukseen perustuva vaatimus” on peräisin House of Lordsin käsiteltävänä olleesta asiasta Fleming v. HMRC. ”Fleming-tapaukseen perustuva myyntiliiketoimista maksettavaa veroa koskeva vaatimus” on vuoden 1994 arvonlisäverolain 80 §:n mukainen vaatimus, joka koskee ennen 4.12.1996 päättyneellä tilikaudella perusteettomasti myyntiliiketoimista maksettavana verona tileihin kirjattua tai maksettua summaa. ”Fleming-tapaukseen perustuvalla ostoihin sisältyvää veroa koskevalla vaatimuksella” tarkoitetaan vaatimusta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseksi, kun vähennysoikeus syntyi ennen 1.5.1997 päättyneellä tilikaudella.

15 — Kuten edellä todettiin, vaikka sekä palautus- että vähentämisvaatimuksille on vahvistettu sama vanhentumisaika, sitä on kuitenkin määrä alkaa soveltaa kunkin tyyppisiin vaatimuksiin eri ajankohdasta lähtien.

16 — Komission kirjallisten huomautusten 34–36 kohta.

17 — Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisten huomautusten 28–34 kohta.

52. Olen kuitenkin Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen [18] kanssa samaa mieltä siitä, että pääasiassa on keskitytty (ja mielestäni niin on tehtävä myös ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa) arvonlisäveron palautus- ja vähentämisvaatimuksiin sovellettavan sääntelyn eroihin, toisin sanoen yhdenvertaisuusperiaatteen mahdolliseen loukkaamiseen. Muut periaatteet, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vetoaa, ovat nähdäkseni käsiteltävässä asiassa pelkkä sivuseikka.

53. Verotuksen neutraalisuuden periaate on yksi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista, [19] ja tämän periaatteen vastaista on, että samankaltaisia – ja juuri tämän samankaltaisuuden takia keskenään kilpailevia [20] – tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla. [21] Yhdyn näin ollen komission [22] ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen [23] näkemykseen, jossa ne korostavat, ettei käsiteltävässä asiassa ole kyse erilaisesta kohtelusta.

54. Ei ole nimenomaisesti osoitettu, että Commissioners olisi kohdellut Compassin suorituksia eri tavalla kuin sen kilpailijoiden samankaltaisia suorituksia. Niihin kaikkiin, Compass mukaan lukien, on sovellettu samalla tavoin määräaikoja koskevia säännöksiä niiden (joko palautusta tai vähentämistä koskevien) vaatimusten luonteen perusteella.

55. Verotuksen neutraalisuuden periaate siis pelkästään ilmentää arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta. [24] Viimeksi mainitusta periaatteesta voi olla kysymys paitsi kilpailevien myös sellaisten elinkeinonharjoittajien välillä, jotka eivät välttämättä ole toistensa kilpailijoita vaan ovat muilta osin keskenään samankaltaisessa tilanteessa, [25] jolloin palataan tarkastelemaan yhdenvertaisuusperiaatetta.

56. Näin ollen on ratkaistava

— ovatko toisiinsa rinnastettavissa tilanne, jossa toimija Compassin tavoin vaatii liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta, ja tilanne, jossa toimija, joka ei välttämättä ole Compassin kilpailija, vaatii arvonlisäveron vähentämistä; ja

— onko siinä tapauksessa, että palautus- ja vähentämisvaatimukset ovat rinnastettavissa toisiinsa, erilainen kohtelu perusteltua, kun laissa säädetään kummankintyyppisten vaatimusten esittämiselle sama vanhentumisaika, joka kuitenkin alkaa eri ajankohtina.

1. Arvonlisäveron palautusta ja vähentämistä koskevien oikeuksien erilainen luonne

57. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio väittävät, että liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimus ei ole käsitteellisesti rinnastettavissa arvonlisäveron vähentämisvaatimukseen. Mielestäni ne ovat oikeassa, ja oikeastaan edes Compass ei kiistä näiden vaatimusten välisiä eroja, koska ne ovat niin ilmeisiä, että niitä on vaikea kyseenalaistaa. [26]

18 — Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisten huomautusten 8 kohta.

19 — Tuomio 19.12.2000, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, 59 kohta).

20 — Tuomio 10.11.2011, The Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, 33 ja 34 kohta).

21 — Ks. vastaavasti tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat (C-41/09, EU:C:2011:108, 66 kohta).

22 — Komission kirjallisten huomautusten 20 kohta.

23 — Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisten huomautusten 25–27 kohta.

24 — Tuomio 8.6.2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, 48 kohta).

25 — Tuomio M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta).

26 — Suullisessa käsittelyssä Compass myönsi, että kyse oli erilaisista mutta sen mielestä samantyyppisistä vaatimuksista.

58. Arvonlisäveron vähennysoikeus on unionissa käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate. Unionin tuomioistuin on vahvistanut, että vähennysjärjestelmällä ”pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen kaiken taloudellisen toimintansa yhteydessä maksamasta tai maksettavasta arvonlisäverosta”. Tällainen menettely takaa ”kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista”. [27]

59. Oikeudella liikaa maksetun arvonlisäveron palautukseen – joka arvonlisäveron vähennysoikeudesta poiketen ei perustu arvonlisäverosta annettuihin direktiiveihin vaan unionin yleisiin oikeussääntöihin [28] – ”pyritään 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”. [29]

60. On johdonmukaista, että näiden periaatteita koskevien erojen johdosta kumpaankin oikeuteen sovellettavassa oikeudellisessa järjestelmässä otetaan huomioon oikeuksien erilaisuus. Kumpikin oikeus voidaan siis määritellä siten, että sekä niiden sisältö että käytön edellytykset eroavat toisistaan ottaen huomioon niille oikeusjärjestyksessä asetettu päämäärä.

61. Tämä sama ero selittää esimerkiksi sen, että tietyin edellytyksin unionin oikeus ei ole esteenä sille, että kansallisessa oikeusjärjestyksessä kieltäydytään palauttamasta perusteettomasti kannettuja veroja tilanteissa, joissa oikeudenomistajat saisivat perusteetonta etua, [30] mutta samaa perustetta ei voida soveltaa arvonlisäveron vähennykseen.

62. Unionin oikeuden nykytilassa, jossa asiaa koskevia yhdenmukaisia säännöksiä ei ole annettu, jokaisen jäsenvaltion tehtävänä on säätää verojen palautusvaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, kunhan noudatetaan tehokkuus- ja vastaavuusperiaatteita. [31] Sitä vastoin arvonlisäverotuksen alalla määritellään kuudennen direktiivin 20 artiklassa ne edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta ostoihin sisältyneen, vähennettävän veron määrää voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun vastaanottajan osalta. [32]

63. Kun siis otetaan huomioon nämä erot, näiden oikeuksien haltijoiden asemat eivät ole verrattavissa toisiinsa, eikä niihin näin ollen voida soveltaa yhdenvertaisuusperiaatteeseen liittyviä vaatimuksia. Jäsenvaltioilla on oikeus ottaa käyttöön erilaisia sääntöjä (jotka koskevat muun muassa palautus- ja vähentämisvaatimusten esittämisen määräaikoja ja vanhentumisaikaa, jota sovelletaan oikeuteen vaatia palautusta tai vähennystä) liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta varten, ja nämä säännöt voivat poiketa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sovellettavista säännöistä. Toistan, ettei unionin oikeudessa säädetä, että molempia vaatimuksia koskevien kansallisten sääntöjen pitäisi olla täysin samanlaisia.

64. Kummankin näkemyksen erityisyydestä ja omalaatuisuudesta huolimatta on kuitenkin selvää, että niihin voi liittyä yhteinen tekijä: molemmissa tapauksissa on kyse oikeudesta, jonka nojalla sen haltija voi vaatia sen sisällön täytäntöönpanoa samalta maksuvelvolliselta, nimittäin verohallinnolta.

27 — Ks. mm. tuomio 6.12.2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, 25–27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 — Kuten tuomiossa 16.5.2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, 22 kohta) on muistutettu, ”oikeus saada takaisin jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat verot on seurausta yksityisille unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut, annetuista oikeuksista, ja se täydentää näitä oikeuksia”.

29 — Ibidem, tuomion 24 kohta.

30 — Tuomio M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, 41 kohta).

31 — Toisin sanoen, kunhan edellytykset niihin vetoamiseksi eivät ole epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi. Ks. mm. tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 37 kohta).

32 — Tuomio 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, 38 kohta).

65. Compass viittaa selvyyden vuoksi tähän seikkaan käyttämällä tuomiossa M&S II käytettyä ilmaisua ”arvonlisäverosaatavia”.[33] Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus[34] korostaa tämän ilmauksen epätarkoituksenmukaisuutta, eikä unionin tuomioistuin ole sen mielestä käyttänyt sitä oikeudellisena määritelmänä vaan pelkästään käytännön ilmaisukeinona kuvatakseen joko tilannetta, jossa vaaditaan liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta tai arvonlisäveron vähentämistä,[35] mutta ei koskaan näiden tilanteiden vertailua.

66. Mielestäni Yhdistynyt kuningaskunta on oikeassa tuodessaan esiin sen asiayhteyden, jossa on tulkittava arvonlisäverosaatavien käsitteen merkitystä ja ulottuvuutta. Tässä yhteydessä käsite on kuitenkin riittävän avoin tarkoittaakseen, että sekä liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta vaativa että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vaativa toimija pyrkivät yhtäpitävästi perimään hallinnolta ”saatavaa” (toisin sanoen rahamäärää, joka velkojalla on oikeus vaatia ja saada velalliselta). Velkojan asema, joka niillä molemmilla on suhteessa verohallintoon, on se seikka, jonka perusteella niiden asemia voidaan vertailla ja myös arvioida yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta kansallisessa oikeudessa niihin sovellettavaa erilaista kohtelua.

67. Molemmantyyppisten ”saatavien” perimisessä on nimittäin noudatettava niitä koskevia oikeussääntöjä. Verohallinto täyttää velvoitteensa ottamalla kunkin vaaditun oikeuden osalta huomioon verojärjestelmän määräykset. Sen on näin ollen noudatettava niitä oikeuksien käyttöä koskevia edellytyksiä, jotka vahvistetaan asiaa koskevista sääntelypuitteista annetuissa säännöksissä. Näiden säännösten ei välttämättä tarvitse olla samat kummankin vaaditun oikeuden osalta, vaan ne voivat päinvastoin poiketa toisistaan nimenomaisesti siksi, että ne koskevat eri oikeuksia.

68. Kunkin vaaditun oikeuden sisältöön erottamattomasti liittyvien edellytysten lisäksi keskeinen kysymys on, voiko verohallinto asettaa erilaisia ajallisia edellytyksiä näiden oikeuksien käytölle. Toisin sanoen mahdollistaako yhtäältä liikaa maksetun arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden ja toisaalta arvonlisäveron vähentämistä koskevan oikeuden välinen ero sen, että näiden oikeuksien käyttöön voidaan soveltaa eri määräaikoja?

2. Palautus- ja vähentämisoikeuden erilaisen kohtelun oikeuttaminen niiden käytölle asetetun vanhentumisajan alkamisen osalta

69. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämä kysymys liittyy lainsäädäntömenettelyyn, jonka tarkoituksena oli kyseessä olevien oikeuksien yhdenmukainen kohtelu: määräajan lyhentäminen, jonka kansallinen lainsäätäjä oli aluksi ottanut käyttöön vain liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimusten osalta, haluttiin laajentaa koskemaan arvonlisäveron vähentämisvaatimuksia.

70. Kuten jo kuvailin, pyrkimys palautus- ja vähentämisvaatimusten ajalliseen yhtenäistämiseen perustui säännökseen, jonka mukaan määräajan lyhennystä (kuudesta kolmeen vuoteen), joka oli otettu käyttöön liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimusten osalta joulukuussa 1996, sovellettaisiin toukokuusta 1997 alkaen arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin.[36]

33 — Tuomio C-309/06 (EU:C:2008:211, 50 kohta).

34 — Kirjallisten huomautusten 18 ja 19 kohta.

35 — Tilanne, jonka osalta Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetoaa mm. tuomioon 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267).

36 — Sekä palautus- että vähentämisvaatimuksia koskevaa määräajan lyhentämisen taannehtivuuden rajoitusta voitiin soveltaa vain, jos kumpaa tahansa näistä käsitteistä koskeva vaatimus esitettiin ennen samaa päivämäärää (1.4.2009), joka on kummallekin oikeudelle yhteinen.

71. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus myöntää avoimesti pyrkivänsä kohtelemaan sekä palautus- että vähentämisvaatimuksia yhdenmukaisesti. Väitteissään se on samaa mieltä siitä, että vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 29 §:n uudistamisella 1.5.1997 alkavin vaikutuksin pyrittiin ”oikaisemaan tahaton poikkeama”, joka aiheutui arvonlisäveron palautus- ja vähentämisvaatimusten erilaisesta kohtelusta, ja ”varmistamaan, että kaikkiin [niihin] sovellettiin samaa kolmen vuoden määräaikaa”.[37]

72. Välttääkseen unionin oikeuden rikkomisen, jonka unionin tuomioistuin totesi tuomiossa M&S I,[38] kansallinen lainsäätäjä päätti olla soveltamatta taannehtivasti uutta kolmen vuoden vanhentumisaikaa ja katsoa sen alkavaksi sen voimaantuloajankohdasta, joka sattui palautus- ja vähentämisvaatimusten osalta eri päivämäärille. Tätä eroa lukuun ottamatta molempia vaatimuksia kohdellaan samalla tavalla, mikä oli myös kansallisen lainsäätäjän tarkoitus.

73. Pääasiassa tarkasteltu ero perustuu siis muutoksiin lainsäädäntömenettelyssä, jonka tarkoituksena oli rinnastaa palautus- ja vähentämisvaatimuksia koskevat järjestelmät toisiinsa. Näin ollen kyse oli objektiiviseen tosiseikkaan perustuvasta erosta eli vanhentumisajan lyhentämisen erilaisesta voimaantulosta kummankintyyppisen vaatimuksen osalta.

74. Mielestäni hyväksytty toimenpide ei poikkea alkuperäisestä tarkoituksestaan, koska sekä palautus- että vähentämisvaatimusten vanhentumisen määräaika on joka tapauksessa kolme vuotta, ja eroa on vain päivämäärässä, josta sen vaikutusten on määrä alkaa. Korostan, että tällä toimenpiteellä Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäätäjä pyrki siihen, että uutta määräaikaa sovellettaisiin tarkasti sen voimaantulopäivämäärästä alkaen, välttääkseen kaiken taannehtivan vaikutuksen vaatimuksiin, joihin siihen asti oli sovellettu kuuden vuoden määräaikaa. Koska uudistuksen voimaantulopäivämäärä ei ollut palautus- ja vähentämisvaatimusten osalta sama, vaikuttaa järkevältä rajoittaa uuden määräajan (kolme vuotta) taannehtivuutta siihen saakka, kun vanhaa määräaikaa (kuusi vuotta) vielä sovellettiin.

75. Kansallisen lainsäätäjän ratkaisu poisti vanhentumisajan uudistamisesta johtuvan epäedullisen taannehtivuuden, mikä oli välttämätöntä sen jälkeen, kun unionin tuomioistuin oli todennut tuomiossa M&S I,[39] että muussa tapauksessa kyse on unionin oikeuden rikkomisesta. Kun otetaan huomioon ero, joka koski kolmen vuoden määräajan voimaantuloa, taannehtivuuskielto vastasi yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta tarkasteltuna palautus- ja vähentämisvaatimusten erilaista kohtelua, koska se ajankohta, josta alkaen niihin voitiin soveltaa uutta rajoitusta ilman taannehtivaa vaikutusta, ei ollut molemmille sama.

76. Riippumatta siitä, mikä oli uudistuksen tarkoitus ja miten onnistuneesti[40] saavutettiin sen tavoite yhdenmukaistaa vanhentumisaikojen järjestelmä, on selvää, että arvonlisäveron palautusta ja vähentämistä koskevien vaatimusten kohtelussa tapahtui ajallinen poikkeama, joka rajoittui muutamiin kuukausiin (joulukuusta 1996 toukokuuhun 1997).

37 — Yhdistyneen kuningaskunnan kirjallisten huomautusten 4 kohdan b alakohta.

38 — C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — C-62/00, EU:C:2002:435.

40 — Pohdin, olisiko myöhemmällä lainsäädännöllisellä toimenpiteellä – sen jälkeen kun oli todettu edeltävien säädösten tuottama tulos – ollut mahdollista korjata havaittu ajallinen poikkeama ja mukauttaa se pyrkimykseen yhdenmukaistaa palautus- ja vähentämisvaatimukset kaikissa suhteissa (myös vanhentumisajan alkamisen osalta).

77. Koska tässä asiassa on kyse Compassin liikaa maksaman arvonlisäveron palautusvaatimuksesta, kansallisen lainsäädäntömenettelyn muutoksista johtuva ajallinen poikkeama palautusvaatimusten ja ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisvaatimusten vanhentumisajan välillä ei ole mielestäni moitittava unionin oikeuden kannalta tarkasteltuna seuraavista syistä:

— yhtäältä, kuten jo korostin, unionin oikeuteen ei sisälly yhtenäistä eikä yhdenmukaistettua sääntelyä, joka ylittäisi perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden käyttöön sovellettavat kansalliset säännökset, sillä on riittävää, että kansalliset säännökset ovat vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteiden [41] mukaisia, mikä ei ole riidanalaista käsiteltävässä asiassa; ja

— toisaalta kuudes direktiivi tai muutkaan yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään sovellettavat säännökset eivät velvoita rinnastamaan arvonlisäveron palautusvaatimuksia (kun se on maksettu erehdyksessä tai kun maksuvelvollisuutta ei yleisesti ottaen ole) ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin.

78. Yhteenvetona katson, että se, että on vahvistettu kaksi eri päivämäärää, josta alkaen kolmen vuoden määräaikaa oli sovellettava palautus- ja vähentämisvaatimusten osalta, ei ole millään tavalla ristiriidassa unionin oikeuden kanssa. Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset olisivat epäilemättä voineet ratkaista toisin uuden ajallisen järjestelyn soveltamisen näihin vaatimuksiin, mutta tapa, jolla perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusvaatimusten vanhentumista säänneltiin taannehtivasti, ei ole unionin oikeuden vastainen, kuten ei myöskään se, että se eroaa vähentämisvaatimusten osalta vahvistetusta sääntelytavasta.

79. Ehdotan näin ollen, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan, että unionin oikeus ei ole esteenä pääasiassa tarkastellun kaltaiselle kansalliselle toimenpiteelle, jossa sekä liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimuksiin että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin sovellettavien lyhennettyjen määräaikojen käyttöön ottamista koskevan siirtymäkauden määrittämisen yhteydessä säädetään, että uusi vanhentumisaika alkaa vähentämisvaatimusten osalta myöhemmästä kuin siitä ajankohdasta, jolloin sen on vahvistettu alkavan palautusvaatimusten osalta.

C *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

80. Toinen ennakkoratkaisukysymys esitetään toissijaisesti siltä varalta, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, toisin sanoen jos todetaan, että arvonlisäveron palautus- ja vähentämisvaatimuksiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovellettu erilainen kohtelu rikkoo unionin oikeutta. Koska olen ehdottanut päinvastaista ratkaisua, katson, ettei unionin tuomioistuimen ole tarpeen tutkia tätä toista kysymystä. Esitän joka tapauksessa asiaa koskevat huomautukseni.

81. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, miten tulisi kohdella vaatimuksia liikaa maksetun arvonlisäveron takaisin saamiseksi viitekaudelta (4.12.1996–30.4.1997), toisin sanoen niiden päivämäärien välillä, joina kolmen vuoden vanhentumisaikaa alettiin soveltaa arvonlisäveron palautus- ja vähentämisvaatimuksiin.

82. Kuten unionin tuomioistuin muistutti tuomiossa M&S II, [42] ”asiaa koskevan yhteisön sääntelyn puuttuessa kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessään määrittää toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan yksityisillä yhteisön oikeuden perusteella olevien oikeuksien täysimääräinen suojaaminen”.

41 — Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 62 kohta ja alaviite 31.

42 — C-309/06, EU:C:2008:211, 59 kohta.

83. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on siis päättää, mitä unionin tuomioistuimen toteamasta yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisesta mahdollisesti seuraa, ja hyödynnettävä ratkaisussaan viimeksi mainitun tuomioistuimen toteamuksia niiden kriteerien ja unionin oikeusperiaatteiden osalta, joita tässä arvioinnissa on noudatettava. [43]

84. Erityisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ”sivuutettava syrjivät kansalliset säännökset, ilman että sen tarvitsisi vaatia tai odottaa tällaisen säännöksen poistamista lainsäätäjältä, ja sovellettava epäedullisessa asemassa olevan ryhmän jäseniin samaa järjestelmää kuin se, jota se soveltaa edullisemmin kohdeltuun ryhmään kuuluviin henkilöihin”. [44]

85. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kansallisen lainsäädäntönsä muiden säännösten nojalla lähtökohtaisesti määrättävä, että syrjinnän kohteeksi joutuneelle elinkeinonharjoittajalle maksetaan takaisin liikaa maksetun arvonlisäveron määrä, ja näin korjattava yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaaminen, ellei kansallisessa oikeudessa ole säädetty muista keinoista loukkauksen korjaamiseksi.

86. Totean lopuksi, ettei voida hyväksyä sitä, että todettu erilainen kohtelu korjataan soveltamalla vähentämisvaatimuksiin palautusvaatimuksille vahvistettua määräaikaa, toisin sanoen aikaistamalla ensin mainituille vaatimuksille alun perin määrättyä päivämäärää (30.4.1997) ja soveltamalla niihin vastedes jälkimmäisille vaatimuksille määrättyä päivämäärää (4.12.1996). Näin toki korjattaisiin näiden vaatimusten välinen erilainen kohtelu, mutta sen seurauksena vähentämisvaatimuksiin sovellettaisiin taannehtivasti epäedullista määräaikaa, joka tuli niiden osalta voimaan vasta 1.5.1997. Tämä olisi vastoin tuomiossa M&S I [45] vahvistettua oikeuskäytäntöä.

VI Ratkaisuehdotus

87. Ehdotan edellä esitetyn perusteella, että unionin tuomioistuin vastaa First-tier Tribunalin (Tax Chamber) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) Unionin oikeus ei ole esteenä kansalliselle toimenpiteelle, jossa sekä liikaa maksetun arvonlisäveron palautusvaatimuksiin että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisvaatimuksiin sovellettavien lyhennettyjen määräaikojen käyttöön ottamista koskevan siirtymäkauden määrittämiseksi säädetään, että uusi vanhentumisaika alkaa vähentämisvaatimusten osalta myöhemmästä kuin siitä ajankohdasta, jolloin sen on vahvistettu alkavan palautusvaatimusten osalta.

2) Toissijaisesti ja siltä varalta, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, mitä yhdenvertaisen kohtelun periaatteen loukkaamisesta mahdollisesti seuraa ajallisia vaikutuksia koskevien kansallisen oikeuden säännösten mukaan, jotta sen hyväksymät korjaustoimenpiteet eivät olisi ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

43 — Tuomio M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, 61 kohta).

44 — Tuomio M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, 63 kohta).

45 — C-62/00, EU:C:2002:435.