DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. december 2011 *

I sag C-427/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 7. juni 2010, indgået til Domstolen den 31. august 2010, i sagen:

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA,

mod

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne E. Juhász, G. Arestis (refererende dommer), T. von Danwitz og D. Šváby,

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. juni 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, ved avvocati A. Fantozzi, R. Tieghi og R. Esposito

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis

— den tyske regering ved T. Henze og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Hathaway, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Mantle

— Europa-Kommissionen ved D. Recchia og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. september 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af princippet om afgiftsneutralitet, effektivitetsprincippet og princippet om forbud mod forskelsbehandling i forbindelse med merværdiafgift (herefter »moms«).

2 Anmodningen er fremsat under en sag mellem Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (herefter »BAPV«) på den ene side og Ministero dell'Economia e delle Finanze og Agenzia delle Entrate (herefter samlet »skattemyndighederne«) på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på at yde BAPV tilbagebetaling af den med urette betalte moms, som blev pålagt de tjenesteydelser i forbindelse med opkrævning af konsortiebidrag, som BAPV havde leveret.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), bestemmer:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[…]«

4 Direktivets artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2) og 3), bestemmer:

»B. Andre fritagelser

Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

d) følgende transaktioner:

[…]

2. forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten

3. transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer.«

5 Direktivets artikel 13, punkt C, stk. 1, bestemmer som følger:

»C. Valgmulighed

Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

[…]

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d) […]«

6 Artikel 21 i sjette direktiv 77/388 med overskriften »Betalingspligtige over for statskassen« bestemmer i stk. 1, litra a), som følger:

»Merværdiafgiften påhviler:

1. ved indenlandsk virksomhed:

a) den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig transaktion, bortset fra de i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede transaktioner foretaget af en i udlandet etableret afgiftspligtig person. Såfremt den afgiftspligtige transaktion foretages af en afgiftspligtig person, der er etableret i udlandet, kan medlemsstaterne træffe bestemmelse om, at afgiften påhviler en anden person. En repræsentant over for skattemyndighederne eller aftageren af den afgiftspligtige transaktion kan f.eks. udpeges i så henseende. Medlemsstaterne kan ligeledes bestemme, at en anden person end den i udlandet etablerede afgiftspligtige hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse.«

Nationale bestemmelser

7 Artikel 10, stk. 5, i republikkens præsidents dekret nr. 633 af 26. oktober 1972 om indførelse og regulering af merværdiafgift (almindeligt tillæg til GURI nr. 1, af 11.11.1972, s. 1, herefter »præsidentdekret nr. 633/72«), bestemmer:

»Følgende dispositioner er fritaget for afgift:

[…]

5. dispositioner, der vedrører opkrævning af skatter, herunder dispositioner vedrørende betaling af skatter, der foretages af kreditinstitutter på vegne af de skattepligtige personer i henhold til særlige retlige bestemmelser«.

8 Artikel 21 i lovdekret nr. 546 af 31. december 1992, som fastsætter skatteprocessuelle regler i henhold til regeringens bemyndigelse ifølge artikel 30 i lov nr. 413 af 30. december 1991 (almindeligt tillæg til GURI nr. 8 af 13.1.1993, s. 1), bestemmer:

»1. Klagen skal indgives inden for 60 dage efter datoen for bekendtgørelse af den anfægtede retsakt, idet den ellers afvises. Meddelelse af betalingsordren gælder ligeledes som meddelelse vedrørende registeret.

2. Klage over et i artikel 19, stk. 1, litra g), omhandlet stiltiende afslag på tilbagebetaling kan indgives fra den 90. dag efter en indgivelse af anmodning om tilbagebetaling foretaget inden for den for enhver skattelov foreskrevne frist og indtil udløbet af forældelsesfristen for tilbagebetaling. Hvis der ikke foreligger specifikke bestemmelser herom, kan en anmodning om tilbagebetaling ikke fremsættes senere end to år efter betalingstidspunktet eller senere end to år efter det tidspunkt, hvor betingelserne for tilbagebetaling opstod, såfremt dette tidspunkt er senere.«

9 Artikel 2033 i codice civile, som omhandler objektivt set ikke-skyldige beløb, bestemmer:

»Den, som betaler et objektivt set ikke-skyldigt beløb, har ret til at kræve beløbet tilbagebetalt. Endvidere har denne også ret til betaling af renter fra betalingsdatoen at regne, hvis modtageren var i ond tro, eller hvis modtageren var i god tro, fra datoen for anmodningen om tilbagebetaling at regne (artikel 163 i codice di procedura civile).«

10 Artikel 2946 i codice civile fastsætter den almindelige forældelsesfrist:

»Medmindre andet bestemmes i denne lov, bortfalder kravet ved forældelse efter udløbet af en frist på ti år.«

11 I henhold til artikel 2935 i codice civile begynder fristen at løbe fra den dag at regne, hvor rettigheden kan påberåbes.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 I årene 1984-1994 leverede BAPV tjenesteydelser i form af opkrævning af konsortiebidrag fra medlemmerne på vegne af tre grundforbedringskonsortier, dvs. offentlige organer, der er regulerede ved national og regional lovgivning og bemyndigede til at gennemføre offentlige infrastrukturarbejder. Da de honorarer, der opkrævedes for disse ydelser, blev pålagt moms, opkrævede BAPV moms af disse konsortier. Momsen blev forskriftsmæssigt betalt af BAPV til skattemyndighederne i henhold til den i loven foreskrevne fremgangsmåde, idet skattemyndighederne på dette tidspunkt var af den opfattelse, at virksomhed med opkrævning af konsortiebidrag ikke var omfattet af den i artikel 10, stk. 5, i præsidentdekret nr. 633/72 foreskrevne fritagelse.

13 Ved cirkulære af 26. februar 1999 bekendtgjorde skattemyndighederne, at de havde ændret deres oprindelige fortolkning af denne bestemmelse, idet de anførte, at konsortiebidragene havde karakter af skat, og at de honorarer, som konsortierne skulle betale for ydelser vedrørende opkrævning af disse bidrag, skulle anses for momsfritagne som omhandlet i artikel 10, stk. 5, i præsidentdekret nr. 633/72.

14 Grundforbedringskonsortierne anmodede derfor SIFER SpA, som er det selskab, der er BAPV's efterfølger, om tilbagebetaling af de beløb, der med urette var blevet betalt i moms af disse honorarer som beløb, der objektivt set ikke var skyldige som omhandlet i artikel 2033 i codice civile. Efter at et af konsortierne havde anlagt sag ved Tribunale civile di Ferrara, blev BAPV pålagt at tilbagebetale disse beløb.

15 BAPV indgav på sin side anmodning til skattemyndighederne om tilbagebetaling af den moms, der svarer til de beløb, der var blevet krævet tilbagebetalt af aftagerne af dennes tjenesteydelser. BAPV iværksatte tre separate søgsmål til prøvelse af det

stiltiende afslag af anmodningerne ved Commissione tributaria provinciale di Roma (den lokale skattekommision i Rom), hvori der blev givet medhold.

16 Da skattemyndighederne iværksatte appel af de tre afgørelser, kendte Commissione tributaria regionale del Lazio (den regionale skattekommission i Latium) efter at have forenet appellerne imidlertid for ret, at BAPV's ret til tilbagebetaling var bortfaldet, fordi selskabets anmodning om tilbagebetaling var blevet indgivet efter udløbet af den særlige forældelsesfrist på to år fra betalingen af momsen, som er foreskrevet i artikel 21, stk. 2, i lovdekret nr. 546 af 31. december 1992. I den henseende har denne ret givet udtryk for, at det administrative cirkulære af 26. februar 1999 ikke kunne udgøre den begivenhed, fra hvilken fristen begyndte at løbe.

17 BAPV har iværksat en kassationsanke ved Corte suprema di cassazione af denne afgørelse.

18 Corte suprema di cassazione nærer tvivl om, hvorvidt de nationale retsplejeregler er forenelige med de retningsgivende principper for momsen, henset til den omstændighed, at disse bestemmelser vil kunne give anledning til situationer som den foreliggende, der fører til en grundlæggende nægtelse af retten til tilbagebetaling af den med urette betalte moms. Denne ret har således anført, at BAPV, som har betalt momsen til skattemyndighederne, i henhold til en afgørelse afsagt af en civil domstol er forpligtet til at tilbagebetale denne moms til den person, der har betalt den, uden at kunne opnå tilbagebetaling fra skattemyndighederne. De nationale lovbestemmelser om retspleje og tilbagebetaling af den ikke skyldige afgift fører ifølge denne ret til, at det er praktisk umuligt at udøve retten til tilbagebetaling.

19 På den baggrund har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er principperne om effektivitet, forbud mod forskelsbehandling og momsens afgiftsmæssige neutralitet til hinder for nationale bestemmelser eller national praksis, hvorefter køberens/ydelsesmodtagerens ret til tilbagebetaling af med urette

betalt moms fortolkes som en ret vedrørende et beløb, der er betalt med urette, som afgøres efter de almindelige regler, til forskel fra den ret, som hovedskyldneren (leverandør eller tjenesteyder) kan gøre gældende, når der for de førstnævnte gælder en frist, som er markant længere end den, der gælder for de sidstnævnte, således at de førstnævnte kan afgive en anmodning om tilbagebetaling lang tid efter udløbet af fristen for de sidstnævnte, hvilket kan føre til, at de sidstnævnte ved dom tilpligtes at tilbagebetale momsen, uden at de har mulighed for at anmode skattemyndighederne om tilbagebetaling, og uden at der findes et instrument, der kan forebygge konflikter eller uoverensstemmelser mellem sager, der er eller vil blive anlagt ved de forskellige retsinstanser?

2) Uafhængigt af det foregående spørgsmål: Er de nævnte principper forenelige med en national administrativ eller retlig praksis, hvorefter leverandøren/tjenesteyderen ved dom kan tilpligtes at tilbagebetale moms til køberen/ydelsesmodtageren, når leverandøren/tjenesteyderen ikke har håndhævet retten til tilbagebetaling ved andre retsinstanser inden for den fastsatte frist, idet han har støttet sig på en fortolkning i retspraksis, der var omsat til administrativ praksis, hvorefter transaktionen var momspligtig?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om principperne om effektivitet, afgiftsneutralitet og forbud mod forskelsbehandling er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede vedrørende retten til tilbagebetaling af med urette betalte beløb, som foreskriver en særlig

forældelsesfrist for skatteretlige søgsmål om tilbagebetaling, som er kortere end den, der gælder for civilretlige søgsmål for tilbagebetaling af med urette betalte beløb, således at en aftager af tjenesteydelser, der iværksætter et sådant søgsmål mod en leverandør af tjenesteydelser, kan opnå tilbagebetaling af den med urette betalte moms fra leverandøren, uden at denne på sin side kan opnå tilbagebetaling fra skattemyndighederne.

21 Det bemærkes indledningsvis, at Domstolen som hovedregel ikke undersøger princippet om afgiftsneutralitet med henblik på at afgøre, om EU-retten er til hinder for en national lovgivning, der foreskriver en forældelsesfrist for anmodninger om tilbagebetaling af momsen (jf. i denne retning dom af 19.11.1998, sag C-85/97, SFI, Sml. I, s. 7447, præmis 22-36, af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 22-47, og af 21.1.2010, sag C-472/08, Alstom Power Hydro, Sml. I, s. 623, præmis 14-22).

22 I dom af 15. marts 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (sag C-35/05, Sml. I, s. 2425), fastslog Domstolen, at det i mangel af fællesskabsretlige bestemmelser om anmodninger om tilbagebetaling af med urette opkrævede afgifter tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at fastsætte betingelserne for foretagelse af disse anmodninger, idet disse betingelser dog skal overholde ækvivalens- og effektivitetsprincippet, dvs. at de ikke må være mindre fordelagtige end dem, der regulerer tilsvarende klager på grundlag af national ret, ligesom de heller ikke må gøre det praktisk talt umuligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (præmis 37).

23 I Reemtsma Cigarettenfabriken-dommens præmis 42 kendte Domstolen bl.a. for ret, at princippet om effektivitet ikke er til hinder for en national lovning, hvorefter alene leverandøren/tjenesteyderen kan anmode om tilbagebetaling af beløb, som er betalt med urette i form af moms til skattemyndighederne, og hvorefter aftageren af tjenesteydelserne kan fremsætte et civilretligt krav om tilbagesøgning af med urette betalte beløb over for leverandøren/tjenesteyderen.

24 Domstolen har ligeledes anerkendt, at det er foreneligt med EU-retten, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige, præklusive søgsmålsfrister til beskyttelse af både den afgiftspligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt i praksis at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU-retten (jf. i denne retning dom af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 19, og af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 5669, præmis 56).

25 Dette gælder også for en forældelsesfrist på to år, eftersom denne frist i princippet gør det muligt for enhver normalt agtpågivende afgiftspligtig person at gøre de rettigheder, som vedkommende har i medfør af EU-retten, gældende (jf. i denne retning dommen i sagen Alstom Power Hydro, præmis 20 og 21). Denne konstatering gælder ligeledes for en forældelsesfrist på to år for retten til tilbagebetaling af moms, der med urette er blevet betalt til skattemyndighederne.

26 Domstolen har ligeledes fastslået, at effektivitetsprincippet ikke tilsidesættes i tilfælde af en national forældelsesfrist, der hævdes at være mere fordelagtig for afgiftsmyndighederne end den forældelsesfrist, der gælder mellem privatpersoner (dom af 8.9.2011, forenede sager C-89/10 og C-96/10, Q-Beef og Bosschaert, Sml. I, s. 7819, præmis 42).

27 Som følge heraf er det ikke i sig selv i strid med effektivitetsprincippet at foreskrive en særlig forældelsesfrist på to år, inden for hvilken en afgiftspligtig person skal kræve tilbagebetaling af den med urette betalte moms fra skattemyndighederne, selv om forældelsesfristen for søgsmål om tilbagebetaling af objektivt set ikke skyldige beløb mellem private personer er ti år.

28 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at medlemsstaterne i de tilfælde, hvor tilbagebetaling af momsen bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, skal indføre de instrumenter, som er nødvendige for, at aftageren af ydelserne kan få tilbagebetalt den med urette fakturerede afgift, for at overholde effektivitetsprincippet (Reemtsma Cigarettenfabriken-dommen, præmis 42).

29 De samme overvejelser gør sig gældende, når det ikke er aftageren, men leverandøren af tjenesteydelser, der rammes af, at det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af den med urette betalte moms.

30 Det fremgår ligeledes af retspraksis, at effektivitetsprincippet ville blive tilsidesat, såfremt den afgiftspligtige hverken havde ret til at få den pågældende afgift tilbagebetalt inden for den klagefrist, vedkommende har over for skattemyndighederne, eller mulighed for — efter et søgsmål om tilbagebetaling af med urette betalte afgifter mellem privatpersoner, som er anlagt efter udløbet af denne frist mod den afgiftspligtige person af dennes kunder — at vende sig mod skattemyndighederne, således at konsekvenserne af de med urette opkrævede afgifter, der må tilskrives staten, kun hviler på den for denne afgift afgiftspligtige person (jf. analogt dommen i sagen Q-Beef og Bosschaert, præmis 43).

31 Det er ligeledes allerede blevet fastslået, at en national myndighed ikke kan påberåbe sig udløbet af en rimelig søgsmålsfrist, hvis de nationale myndigheders adfærd i forbindelse med eksistensen af en forældelsesfrist fuldstændigt fratager en person muligheden for at gøre sine rettigheder gældende for de nationale domstole (jf. analogt dommen i sagen Q-Beef og Bosschaert, præmis 51).

32 Det må for det første fremhæves, at det i hovedsagen, som Europa-Kommissionen har anført under retsmødet, ville have været umuligt eller i det mindste uforholdsmæssigt vanskeligt for BAPV at opnå tilbagebetaling af den i 1984-1994 betalte moms ved et søgsmål anlagt inden for fristen på to år, henset til bl.a. skattemyndighedernes standpunkt, der udelukkede de tjenesteydelser, som BAPV leverede, fra anvendelsesområdet for den i artikel 10, stk. 5, i præsidentdekret nr. 633/72 foreskrevne fritagelse, og som ifølge de oplysninger, den forelæggende ret har givet, bekræftedes af den nationale retspraksis

33 Ved at give skrivelsen af 26. februar 1999 tilbagevirkende kraft medfører den fortolkning, som den forelæggende ret og den i denne doms præmis 16 nævnte retsafgørelse

har lagt til grund, at startpunktet for et søgsmål om tilbagebetaling tilbagedateres til datoen for betaling af momsen, hvilket, henset til den forældelsesfrist på to år, som knytter sig til leverandøren af tjenesteydelsernes søgsmål mod skattemyndighederne, fuldstændig har frataget denne muligheden for at opnå tilbagebetaling af den med urette betalte afgift.

34 Det er endelig uomtvistet, at konsortierne anlagde sag om tilbagebetaling af med urette betalte beløb efter udløbet af den særlige forældelsesfrist på to år fra betalingen af momsen, som BAPV i henhold til den nævnte retlige fortolkning havde til at kræve tilbagebetaling af den med urette betalte moms fra skattemyndighederne.

35 Disse konsortier har således anlagt sag om tilbagebetaling af de med urette betalte beløb efter offentliggørelsen af cirkulæret af 26. februar 1999, hvorved skattemyndighederne ændrede deres fortolkning af karakteren af de i hovedsagen omhandlede dispositioner, idet de derefter anså disse dispositioner for at være momsfritagne.

36 Det bemærkes følgelig, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede bærer BAPV selv betalingen af den med urette betalte moms uden at have mulighed for faktisk at søge tilbagebetaling heraf fra skattemyndighederne på grund af udløbet af den særlige forældelsesfrist på to år, selv om denne situation ikke kan tilregnes BAPV, men følger af den omstændighed, at aftagerne af ydelserne, henset til cirkulæret har iværksat et søgsmål om tilbagebetaling af med urette betalte beløb mod BAPV efter udløbet af denne frist.

37 Der er således intet i de af den forelæggende ret fremsendte sagsakter, som giver anledning til at tro, at BAPV ikke har handlet som en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende ved leveringen af tjenesteydelser i form af opkrævning af konsortiebidrag mod betaling af en pris, der var inklusive moms, og ved at betale denne moms til skattemyndighederne.

38 Det fremgår i den henseende af forelæggelsesafgørelsen, at BAPV korrekt har opkrævet moms af de tjenesteydelser i form af opkrævning af konsortiebidrag, som BAPV har ydet, og korrekt har betalt denne afgift til skattemyndighederne i overensstemmelse med den praksis, som disse myndigheder har fulgt på tidspunktet for faktureringen af disse ydelser.

39 Den italienske regering har imidlertid anført, at spørgsmålet om disse ydelsers momsmæssige status havde været omtvistet i en vis tid, således at en forudseende og påpasselig erhvervsdrivende ikke kunne have en berettiget forventning om, at disse transaktioner forsat ville være momspålagte.

40 Det må imidlertid bemærkes, at det først er ved cirkulæret af 26. februar 1999, at det bliver klart, at skattemyndighederne, som er den administrative myndighed, der er ansvarlig for at sikre anvendelsen af den omhandlede lovgivning, udtrykkeligt har bekræftet, at konsortiebidragene havde karakter af afgift, og at de af konsortierne skyldige honorarer skulle anses for at være momsfritagne som omhandlet i artikel 10, stk. 5, i præsidentdekret nr. 633/72. Et sådant cirkulære anfægter således med tilbagevirkende kraft momspålæggelsen af ydelserne vedrørende opkrævning af disse bidrag.

41 I en sådan situation skal disse myndigheder tage hensyn til den erhvervsdrivendes særlige situation og i givet fald tilpasse anvendelsen af den nye retlige vurdering af de nævnte ydelser herefter (jf. i denne retning dom af 10.9.2009, sag C-201/08, Plantanol, Sml. I, s. 8343, præmis 49).

42 Det følger således af det ovenfor anførte, at effektivitetsprincippet ikke er til hinder for en national lovgivning vedrørende retten til tilbagebetaling af med urette betalte beløb, som foreskriver en længere forældelsesfrist for civilretlige søgsmål om tilbagebetaling af med urette betalte beløb, der iværksættes af aftageren af en tjenesteydelse

mod leverandøren af disse ydelser, som er en momspligtig person, end den særlige forældelsesfrist for skatteretlige søgsmål om tilbagebetaling, der iværksættes af denne leverandør mod skattemyndighederne, for så vidt som denne afgiftspligtige person faktisk kan kræve tilbagebetaling af denne afgift fra denne myndighed. Denne sidstnævnte betingelse er ikke opfyldt, når anvendelsen af en sådan lovgivning har til følge, at den afgiftspligtige fuldstændigt fratages retten til at opnå tilbagebetaling fra skattemyndighederne af den med urette betalte moms, som den pågældende selv har skullet tilbagebetale til aftageren af vedkommendes ydelser.

Det andet spørgsmål

43 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Effektivitetsprincippet er ikke til hinder for en national lovgivning vedrørende retten til tilbagebetaling af med urette betalte beløb, som foreskriver en længere forældelsesfrist for civilretlige søgsmål om tilbagebetaling af med urette

betalte beløb, der iværksættes af aftageren af en tjenesteydelse mod leverandøren af disse ydelser, som er en merværdiafgiftspligtig person, end den særlige forældelsesfrist for skatteretlige søgsmål om tilbagebetaling, der iværksættes af denne leverandør mod skattemyndighederne, for så vidt som denne afgiftspligtige person faktisk kan kræve tilbagebetaling af denne afgift fra denne myndighed. Denne sidstnævnte betingelse er ikke opfyldt, når anvendelsen af en sådan lovgivning har til følge, at den afgiftspligtige fuldstændigt fratages retten til at opnå tilbagebetaling fra skattemyndighederne af den med urette betalte merværdiafgift, som den pågældende selv har skullet tilbagebetale til aftageren af vedkommendes ydelser.

Underskrifter