UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä joulukuuta 2011 *

Asiassa C-427/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 7.6.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 31.8.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, johon Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA on sulautunut,

vastaan

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit E. Juhász, G. Arestis (esittelevä tuomari), T. von Danwitz ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.6.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, johon Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA on sulautunut, edustajinaan avvocato A. Fantozzi, avvocato R. Tieghi ja avvocato R. Esposito,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja C. Blaschke,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Hathaway, avustajanaan barrister P. Mantle,

– Euroopan komissio, asiamiehinään D. Recchia ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.9.2011 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee verotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen tulkintaa arvonlisäverotukseen liittyvissä kysymyksissä.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, johon Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA on sulautunut (jäljempänä BAPV), ja vastaajina Ministero dell'Economia e delle Finanze (talous- ja valtiovarainministeriö) sekä Agenzia delle Entrate (keskusveroviranomainen, jäljempänä yhdessä verohallinto) ja joka koskee sitä, että verohallinto on kieltäytynyt palauttamasta BAPV:lle perusteettomasti maksettua arvonlisäveroa, joka on kannettu BAPV:n suorittamista, yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämispalvelusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin lainsäädäntö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

_ _”

4 Direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 ja 3 alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”B. Muut vapautukset

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

_ _

d) seuraavat liiketoimet:

– –

2. luottotakuun[, takauksen] tai muun vakuuden välitys ja [antaminen] sekä luotonantajan harjoittama [vakuuksien hallinnointi];

3. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat [varojen talletusta,] käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita [siirtokelpoisia arvopapereita], lukuun ottamatta saamisten perimistä."

5 Saman direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettiin seuraavaa:

"C. Valintaoikeus

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

– –

b) edellä B kohdan d – – alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta."

6 Kuudennen direktiivin 77/388 21 artiklan, jonka otsikko on "Viranomaisille veronmaksuvelvolliset", 1 kohdan a alakohdassa säädettiin seuraavaa:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan

1. sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verovelvolliset, jotka suorittavat verollisia liiketoimia, lukuun ottamatta [9] artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia, silloin kun niiden suorittajana on ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen. Jos verollisen liiketoimen suorittaa ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat määrätä toisen henkilön maksamaan veron. Tähän tarkoitukseen voidaan nimetä erityisesti veroedustaja tai verollisen liiketoimen vastaanottaja. Jäsenvaltiot voivat myös määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen vastuuseen yhteisvastuullisesti veron maksamisesta.”

Kansallinen lainsäädäntö

7 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, che istituisce e disciplina l’imposta sul valore aggiunto; GURI, Supplemento ordinario nro 1, 11.11.1972, s. 1; jäljempänä presidentin asetus nro 633/72) 10 §:n 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautetaan:

– –

5. verojen perimiseksi suoritetut liiketoimet, mukaan lukien verojen tilittäminen verovelvollisten lukuun luottolaitosten toimesta erityisten lain säännösten mukaisesti.”

8 30.12.1991 annetun lain nro 413 30 §:ssä hallitukselle annetun valtuutuksen nojalla annetuista verotusmenettelyä koskevista säännöksistä 31.12.1992 annetun asetuksen nro 546 (decreto legislativo n. 546, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413; GURI, Supplemento ordinario nro 8, 13.1.1993, s. 1) 21 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Muutosta on tutkimatta jättämisen uhalla haettava 60 päivässä valituksenalaisen toimen tiedoksiannosta. Maksumääräyksen tiedoksianto katsotaan myös ilmoitukseksi sen merkitsemisestä maksuunpantujen saatavien luetteloon.

2. Valitus 19 §:n 1 momentin g kohdassa tarkoitettuun palautusvaatimuksen hiljaiseen hylkäämiseen voidaan tehdä sen jälkeen, kun asianomaisessa verolaissa säädetyssä määräajassa tehdyn palautusvaatimuksen tekemisestä on kulunut 90 päivää, aina palautusoikeuden vanhenemiseen asti. Palautusvaatimusta ei voida erityisten säännösten puuttuessa esittää enää sen jälkeen, kun maksamisesta tai palautusedellytysten täyttymispäivästä, jos se on myöhempi, on kulunut kaksi vuotta."

9 Siviililain (codice civile) 2033 §:ssä säädetään objektiivisesti perusteettomasta maksusta seuraavaa:

"Perusteettomasti maksun suorittaneella on oikeus vaatia maksusuorituksensa palauttamista. Hänellä on lisäksi oikeus korkoihin maksun suorittamispäivästä, jos maksunsaaja oli vilpillisessä mielessä, tai jos maksunsaaja oli vilpittömässä mielessä, päivästä, jolloin palautusvaatimus esitettiin (siviiliprosessilain (codice di procedura civile) 163 §)."

10 Siviililain 2946 §:ssä säädetään yleisestä vanhentumisajasta seuraavasti:

"Ellei laissa toisin säädetä, oikeudet lakkaavat vanhentumisen vuoksi kymmenessä vuodessa."

11 Siviililain 2935 §:n mukaan vanhentuminen alkaa päivästä, jolloin oikeuteen voidaan vedota.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 BAPV keräsi vuosina 1984–1994 yhteenliittymien jäsenmaksuja kolmen sellaisen julkisoikeudellisen yhteenliittymän jäseniltä, joiden toiminnasta säädetään valtakunnallisessa ja hallintoalueiden lainsäädännössä ja joiden tehtävänä on huolehtia julkisten infrastruktuurien edellyttämästä rakentamisesta. Koska maksujen keräämispalvelusta perityt palkkiot olivat arvonlisäverollisia, BAPV laskutti arvonlisäveron kyseisiltä yhteenliittymiltä. BAPV tilitti säännöllisesti arvonlisäveron verohallinnolle laissa säädettyjen menettelyjen mukaisesti, koska verohallinnon näkemyksen mukaan yhteenliittymien jäsenmaksujen kerääminen ei kuulunut presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdassa tarkoitetun vapautuksen alaan.

13 Verohallinto ilmoitti 26.2.1999 antamallaan soveltamisohjeella muuttaneensa tästä säännöksestä alun perin omaksumaansa tulkintaa ja katsovansa, että yhteenliittymien jäsenmaksut olivat veronluonteisia, minkä vuoksi niiden keräämispalveluista maksettavat palkkiot oli katsottava presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdassa tarkoitetulla tavalla arvonlisäverosta vapautetuiksi.

14 Kyseiset yhteenliittymät vaativat SIFER SpA:ta, joka oli tullut BAPV:n sijaan, palauttamaan näistä palkkioista arvonlisäverona perusteettomasti maksetut summat siviililain 2033 §:n mukaisesti objektiivisesti perusteettomien maksujen palautuksena. Tribunale civile di Ferrara velvoitti erään yhteenliittymän nostamaan kanteeseen antamallaan tuomiolla BAPV:n palauttamaan kyseiset summat.

15 BAPV puolestaan vaati verohallinnolta arvonlisäveron palautuksia, jotka vastasivat määrältään niitä summia, joiden palauttamista siltä palveluja ostaneet olivat vaatineet. BAPV nosti, verohallinnon hylättyä hiljaisesti sen vaatimukset, Commissione

tributaria provinciale di Romassa (Rooman maakunnan ensimmäisen asteen verotuomioistuin) kolme kannetta, jotka tämä tuomioistuin hyväksyi päätöksillään.

16 Verohallinto valitti puolestaan näistä kolmesta päätöksestä Commissione tributaria regionale del Lazioon (Lazion alueen toisen asteen verotuomioistuin), joka katsoi valitukset yhdistettyään, että BAPV oli menettänyt oikeutensa palautukseen, koska se oli vaatinut palautusta vasta 31.12.1992 annetun asetuksen nro 546 21 §:n 2 momentin mukaisen, arvonlisäveron maksamisesta alkavan erityisen kahden vuoden vanhentumisajan päätyttyä. Kyseinen tuomioistuin totesi tässä yhteydessä, ettei verohallinnon 26.2.1999 antamaa soveltamisohjetta voitu pitää tapahtumana, josta kyseisen määräajan kuluminen alkaa.

17 BAPV teki tästä päätöksestä kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen.

18 Corte suprema di cassazione on epävarma siitä, voidaanko kansallisia menettelysääntöjä pitää arvonlisäverotuksen johtavien periaatteiden mukaisina, kun otetaan huomioon, että kyseiset säännöt voivat johtaa nyt kyseessä olevan kaltaisiin tilanteisiin, joissa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusoikeus laajalti evätään. Se toteaa, että BAPV, joka on tilittänyt arvonlisäveron verohallinnolle, joutuu siviilituomioistuimen tuomion perusteella palauttamaan tämän arvonlisäveron sen maksaneelle henkilölle mutta se ei voi saada verohallintoa palauttamaan itselleen vastaavaa määrää. Tästä syystä Corte suprema di cassazione katsoo, että kansallisen oikeuden menettelysäännöksillä ja perusteettomasti maksetun veron palauttamista koskevilla aineellisoikeudellisilla säännöksillä tehdään palautusoikeuden käyttämisestä lähes mahdotonta.

19 Corte suprema di cassazione päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko tehokkuuden, syrjintäkiellon ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet arvonlisäverotukseen liittyvissä kysymyksissä esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jossa ostajan/tilaajan oikeus perusteettomasti

maksetun arvonlisäveron palautukseen on rakennettu objektiivisesti perusteettomien maksujen palautusta koskeville yleisille siviilioikeudellisille säännöksille siitä palautusoikeudesta poiketen, jota ensisijainen veronmaksuvelvollinen (tavaran luovuttaja / palvelun suorittaja) käyttää, ja jossa on asetettu määräajat, jotka ovat ensin mainitun osalta huomattavasti pidemmät kuin viimeksi mainitun osalta, minkä vuoksi ensin mainitun palautusvaatimus, joka on tehty sen jälkeen, kun jälkimmäistä koskeva määräaika on jo päättynyt, voi johtaa siihen, että jälkimmäinen velvoitetaan suorittamaan palautus ilman, että sillä on tämän jälkeen mahdollisuutta vaatia palautusta verohallinnolta; ja tämä ilman, että olisi säädetty minkäänlaisista välineistä, joilla ristiriidat eri tuomioistuimissa vireille saatettujen tai saatettavien oikeudenkäyntien välillä voitaisiin välttää?

2) Onko edellä kuvatusta tilanteesta riippumatta edellä mainittujen periaatteiden mukaisena pidettävä sellaista kansallista käytäntöä tai oikeuskäytäntöä, jotka tekevät mahdolliseksi tuomion, jolla tavaran luovuttaja / palvelun suorittaja velvoitetaan suorittamaan palautus ostajalle/tilaajalle, kun ensin mainittu ei ollut vaatinut palautusta toiselta tuomioistuimelta sille asetetussa määräajassa, sellaisen oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan mukaisesti, jonka mukaan liiketoimi oli arvonlisäverollinen ja jota on sovellettu hallintokäytännössä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee pääasiallisesti sitä, ovatko tehokkuuden, verotuksen neutraalisuuden ja syrjintäkiellon periaatteet esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle perusteettomien maksujen palautusta koskevalle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan erityinen vanhentumisaika, joka koskee vero-oikeudellisen palautusvaatimuksen esittämistä

tuomioistuimessa, on lyhyempi kuin siviilioikeudenkäynteihin sovellettava perusteettomien maksujen palauttamista koskeva vanhentumisaika, jolloin palautusta tuomioistuimessa palvelujen suorittajalta vaatinut palvelujen vastaanottaja voisi saada kyseisen palvelujen suorittajan velvoitetuksi palauttamaan perusteettomasti maksetun arvonlisäveron ilman, että viimeksi mainitulla olisi osaltaan mahdollisuutta saada verohallintoa palauttamaan se.

21 Todettakoon aluksi, että unionin tuomioistuin ei yleensä tutki verotuksen neutraalisuuden periaatetta ratkaistessaan kysymystä siitä, onko unionin oikeus esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa on säädetty vanhentumisajasta arvonlisäveron palautusvaatimuksen esittämiselle (ks. vastaavasti asia C-85/97, SFI, tuomio 19.11.1998, Kok., s. I-7447, 22–36 kohta; asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002, Kok., s. I-6325, 22–47 kohta ja asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-623, 14–22 kohta).

22 Asiassa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, 15.3.2007 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-2425) todettiin, että silloin, kun verojen palauttamisvaatimuksia koskevia unionin säännöksiä ei ole, kunkin jäsenvaltion tehtävänä on sisäisessä oikeusjärjestyksessään säätää kyseisten vaatimusten esittämistä koskevista edellytyksistä, joiden on oltava vastaavuusperiaatteen ja tehokkuusperiaatteen mukaisia, toisin sanoen nämä edellytykset eivät saa olla epäedullisempia kuin samankaltaisia kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia koskevat edellytykset eikä niillä saada tehdä unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (tuomion 37 kohta).

23 Edellä mainitussa asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken annetun tuomion 42 kohdassa todettiin muun muassa, että tehokkuusperiaate ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi vaatia veroviranomaisilta arvonlisäverona perusteettomasti tilitettyjen summien palauttamista ja jonka mukaan palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettomien maksujen palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa vastaan.

24 Oikeuskäytännössä on todettu myös, että unionin oikeuden mukaista on se, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset preklusiiviset määräajat, joilla edistetään sekä asianomaista maksuvelvollista että kyseistä viranomaista suojaavaa oikeusvarmuutta. Näin on siksi, että tällaiset määräajat eivät tee unionin oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi (ks. vastaavasti asia C-228/96, Aprile, tuomio 17.11.1998, Kok., s. I-7141, 19 kohta ja asia C-262/09, Meilicke ym., Kok., s. I-5669, 56 kohta).

25 Näin on myös kahden vuoden vanhentumisajan osalta, silloin kun tämä määräaika on lähtökohtaisesti sellainen, että kaikki tavanomaista huolellisuutta noudattavat verovelvolliset voivat sen kuluessa periaatteessa pätevästi vedota unionin oikeusjärjestykseen perustuviin oikeuksiinsa (ks. vastaavasti em. asia Alstom Power Hydro, tuomion 20 ja 21 kohta). Tämä pätee myös siihen kahden vuoden vanhentumisaikaan, jota sovelletaan verohallinnolle perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusoikeuteen.

26 Oikeuskäytännössä on todettu myös, ettei tehokkuusperiaatetta loukata sellaisella kansallisella vanhentumisajalla, jonka on väitetty olevan verohallinnolle edullisempi kuin vanhentumisaika, jota sovelletaan yksityisiin (yhdistetyt asiat C-89/10 ja C-96/10, Q-Beef ja Bosschaert, tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7819, 42 kohta).

27 Tämän vuoksi se, että on säädetty erityisestä kahden vuoden vanhentumisajasta, jonka kuluessa verovelvollinen voi vaatia verohallintoa palauttamaan perusteettomasti maksetun arvonlisäveron, vaikka yksityisten välillä objektiivisesti perusteettomien maksujen palautukseen sovellettava vanhentumisaika on kymmenen vuotta, ei sellaisenaan ole tehokkuusperiaatteen vastaista.

28 Oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu myös, että jos arvonlisäveron palautuksen saaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jäsenvaltioiden on tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet, jotta palvelujen vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero (em. asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 42 kohta).

29 Nämä samat toteamukset pätevät myös niissä tilanteissa, joissa perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautuksen saaminen on mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa palvelujen suorittajalle, ei siis pelkästään palvelujen vastaanottajalle.

30 Oikeuskäytännöstä käy myös ilmi se, että tehokkuusperiaatetta katsotaan loukattavan siinä tapauksessa, ettei verovelvollisella ole ollut oikeutta kyseisen veron palautukseen määräajassa, jonka aikana sen on reagoitava suhteessa verohallintoon, eikä mahdollisuutta esittää takautumisvaatimusta valtiolle asiakkaidensa sille kyseisen vanhentumisajan päätyttyä esittämän perusteettomien maksujen palautusvaatimuksen jälkeen, jolloin seuraukset valtiolle perusteettomasti maksetuista arvonlisäveroista kohdistuisivat pelkästään kyseisiin verovelvollisiin (ks. analogisesti em. yhdistetyt asiat Q-Beef ja Bosschaert, tuomion 43 kohta).

31 Oikeuskäytännössä on vastaavasti jo todettu, että kansallinen viranomainen voi vedota kohtuullisen vanhentumisajan umpeutumiseen vain, jos kansallisen viranomaisen toiminta yhdessä vanhentumisajan kanssa johtaa siihen, että henkilöltä evätään täysin mahdollisuus vedota oikeuksiinsa kansallisissa tuomioistuimissa (ks. analogisesti em. yhdistetyt asiat Q-Beef ja Bosschaert, tuomion 51 kohta).

32 Pääasiassa on korostettava aluksi, kuten Euroopan komissio on istunnossa esittänyt, että BAPV:n olisi ollut mahdoton tai ainakin suhteettoman vaikea saada palautetuksi vuosina 1984–1994 maksettu arvonlisävero kahden vuoden vanhentumisajassa tuomioistuimessa esitettävällä vaatimuksella erityisesti sen verohallinnon tulkinnan vuoksi, joka on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmoituksen mukaan omaksuttu myös kansallisessa oikeuskäytännössä ja jonka mukaan BAPV:n suorittamiin palveluihin ei voitu soveltaa presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdassa säädettyä vapautusta.

33 Tämän jälkeen on huomattava, että antamalla 26.2.1999 päivätylle soveltamisohjeelle taannehtivan vaikutuksen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tulkinta, joka on omaksuttu myös edellä 16 kohdassa mainitussa tuomioistuinratkaisussa, johtaa

siihen, että perusteettomien maksujen palautusvaatimusten esittämiselle asetetun määräajan alkamispäivä siirtyy taaksepäin arvonlisäveron maksupäivään, millä – kun otetaan huomioon kahden vuoden vanhentumisaika, jota sovelletaan niihin palautusvaatimuksiin, jotka palvelujen suorittaja voi kohdistaa verohallintoon – on vietty palvelujen suorittajalta täysin mahdollisuus saada palautetuksi perusteettomasti maksettu vero.

34 Lopuksi todettakoon, että asiassa on riidatonta se, että yhteenliittymät ovat vaatineet perusteettomien maksujen palauttamista vasta sen jälkeen, kun BAPV:tä koskeva arvonlisäveron maksamisesta edellä mainitun oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan mukaan alkanut kahden vuoden erityinen vanhentumisaika, jossa sen oli vaadittava verohallinnolta perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautusta, oli päättynyt.

35 Mainitut yhteenliittymät olivat näet vaatineet perusteettomien maksujen palautusta sen 26.2.1999 annetun soveltamisohjeen julkaisemisen jälkeen, jolla verohallinto ilmoitti muuttaneensa tulkintaansa pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien verotuksellisesta luonteesta ja katsovansa ne vastedes arvonlisäverosta vapautetuiksi.

36 On siis huomattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa BAPV joutuu itse kantamaan rasituksen perusteettomasta arvonlisäveron maksusta eikä sillä ole tosiasiallista mahdollisuutta vaatia arvonlisäveron palautusta verohallinnolta kahden vuoden erityisen vanhentumisajan päättymisen vuoksi, vaikka tilanne ei johdu siitä itsestään vaan siitä, että palvelujen vastaanottajat ovat mainitun soveltamisohjeen perusteella vaatineet BAPV:tä palauttamaan perusteettomasti suorittamansa maksut tämän määräajan päättymisen jälkeen.

37 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista asiakirjoista ei käy ilmi mitään sellaista, jonka perusteella voitaisiin olettaa, ettei BAPV olisi toiminut huolellisen ja asiantuntevan talouden toimijan tavoin kerätessään yhteenliittymien jäsenmaksuja sellaista palkkiota vastaan, johon oli sisällytetty arvonlisävero, ja tilittäessään arvonlisäveron verohallinnolle.

38 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi tämän osalta, että BAPV on kantanut arvonlisäveron suorittamistaan yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämispalveluista asianmukaisesti ja tilittänyt tämän veron asianmukaisesti verohallinnolle sen käytännön mukaisesti, jota kyseiset viranomaiset noudattivat näitä palveluja koskevien laskujen laatimishetkellä.

39 Italian hallitus on kuitenkin huomauttanut, että näiden liiketoimien asemasta arvonlisäverotuksessa oli ollut jo jonkin aikaa erimielisyyttä, minkä vuoksi huolellinen ja asiantunteva talouden toimija ei voinut perustellusti luottaa siihen, että kyseiset liiketoimet katsottaisiin vastaisuudessakin arvonlisäverollisiksi.

40 On kuitenkin huomattava, että vasta 26.2.1999 päivätyllä soveltamisohjeella tehtiin selväksi, että verohallinto, eli se viranomainen, joka vastaa kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisesta, katsoo nimenomaisesti, että yhteenliittymien jäsenmaksut olivat veronluonteisia ja että yhteenliittymien niiden keräämisestä maksamat palkkiot oli katsottava presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdassa tarkoitetulla tavalla arvonlisäverosta vapautetuiksi. Soveltamisohjeella kyseenalaistettiin näin ollen jäsenmaksujen keräämisen arvonlisäverollisuus taannehtivasti.

41 Tällaisessa tilanteessa kyseisten viranomaisten on otettava huomioon talouden toimijoiden erityistilanteet ja tarvittaessa mukautettava näille liiketoimille vahvistamansa uuden oikeudellisen luonnehdinnan soveltamista (ks. vastaavasti asia C-201/08, Plantanol, tuomio 10.9.2009, Kok., s. I-8343, 49 kohta).

42 Edellä esitetyn perusteella voidaan todeta, että tehokkuusperiaate ei ole esteenä sellaiselle perusteettomien maksujen palautusta koskevalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa siviilioikeudenkäynteihin sovellettava vanhentumisaika, jonka kuluessa palvelujen vastaanottaja voi vaatia perusteettomien maksujen palauttamista

arvonlisäverovelvolliselta palvelujen suorittajalta, on pidempi kuin sellainen erityinen vanhentumisaika, jonka kuluessa palvelujen suorittaja voi vaatia tuomioistuimessa palautusta verohallinnolta, kunhan tämä verovelvollinen voi tosiasiallisesti vaatia kyseisen veron palauttamista verohallinnolta. Viimeksi mainittu edellytys ei täyty silloin, kun kyseisen lainsäädännön soveltaminen johtaa siihen, että verovelvolliselta viedään täysin mahdollisuus saada palautetuksi perusteettomasti maksettu arvonlisävero, jonka verovelvollinen on itse joutunut palauttamaan palvelujensa vastaanottajalle.

Toinen kysymys

43 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

44 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Tehokkuusperiaate ei ole esteenä sellaiselle perusteettomien maksujen palautusta koskevalle kansalliselle lainsäädännölle, jossa siviilioikeudenkäynteihin sovellettava vanhentumisaika, jonka kuluessa palvelujen vastaanottaja voi vaatia

perusteettomien maksujen palauttamista arvonlisäverovelvolliselta palvelujen suorittajalta, on pidempi kuin sellainen erityinen vanhentumisaika, jonka kuluessa palvelujen suorittaja voi vaatia tuomioistuimessa palautusta verohallinnolta, kunhan tämä verovelvollinen voi tosiasiallisesti vaatia kyseisen veron palauttamista verohallinnolta. Viimeksi mainittu edellytys ei täyty silloin, kun kyseisen lainsäädännön soveltaminen johtaa siihen, että verovelvolliselta viedään täysin mahdollisuus saada palautetuksi perusteettomasti maksettu arvonlisävero, jonka verovelvollinen on itse joutunut palauttamaan palvelujensa vastaanottajalle.

Allekirjoitukset