JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
26 päivänä maaliskuuta 1998 *

1. Corte d'appello di Venezia (Italia) on esittänyt kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat sitä, mikä vaikutus yhteisön oikeudella, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut sitä oikeuskäytännössään, on tiettyihin edellytyksiin, jotka on asetettu oikeudelle vaatia palautettavaksi eräitä Italian viranomaisten perusteettomasti kantamia veroja ja maksuja. Toisin sanoen on kysymys niiden määrien palauttamisesta, jotka kantajana oleva yritys on suorittanut yhteisön säännösten vastaisen kansallisen veron maksamiseksi.

Tosiasiat, pääasian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Kantajana on osakeyhtiö, joka on 26.10.1972 annetun presidentin asetuksen nro 641:n (jäljempänä DPR nro 641/1972) säännösten perusteella maksanut Italian valtiolle useiden vuosien aikana, joita ei ole mainittu ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä, 93 000 000 Italian liiraa (ITL) yhtiöiden yritysrekisteriin merkitsemisestä perittävänä vuosimaksuna.

3. Sen jälkeen kun yhteisöjen tuomioistuin oli 20.4.1993 antanut yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni [1] tuomion (jäljempänä Ponente Carni -tuomio), jossa annettiin vastaus moniin pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [2] tulkintaa koskeviin ennakkoratkaisukysymyksiin, Italian lainsäätäjä kumosi vuosimaksun ja alensi yhtiön ensimmäisestä rekisteriin merkitsemisestä perittävän maksun 500 000 ITL:aan. [3]

4. Myös Italian tuomioistuimet osaltaan totesivat vuosimaksun yhteisön oikeuden vastaiseksi [4] ja kyseisellä perusteella suoritetut maksut tämän mukaisesti perusteettomiksi.

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — Yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915).

2 — EYVL L 249, s. 25.

3 — Ks. asetus (decreto legge) nro 331, joka annettiin 30.8.1993 ja joka muutettiin 29.10.1993 laiksi nro 427.

4 — Ks. 28.3.1993 annettu Corte suprema di Cassazionen (Prima sezione civile) tuomio nro 2992, 23.11.1994 annettu tuomio nro 9900, 23.2.1996 annetut tuomiot nro 4468/96 ja 3458/96, joka on yhdistettyjen jaostojen antama (Sezioni Unite). Samalla tavalla 24.2.1995 annetun tuomion nro 56 toisessa "perustelukappaleessa" Corte costituzionale huomautettuaan maksun oikeudellisista puutteista totesi sen lakkauttamista (vuonna 1993) edeltävien vuosien osalta: "Koska Italian valtio on perusteettomasti perinyt maksua 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan vastaisesti, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut sitä asioissa C-71/91 ja C-178/91 20.4.1993 antamissaan tuomioissa, maksetut määrät on palautettava yhteisön oikeuden perusteella, joka on välittömästi sovellettavissa Italian oikeusjärjestyksessä".

5. Vaadittuaan menestyksettä, että Italian viranomaiset palauttaisivat aiheettomasti maksetut maksut, Spac-yhtiö vaati Tribunale civile di Veneziassa, että se antaisi päätöksen, jossa valtiovarainministeriö tuomitaan palauttamaan yhtiölle 93 000 000 ITL:n määräiset maksut.

6. Tribunale civile hyväksyi 20.10.1994 antamallaan tuomiolla vaatimuksen sen jälkeen kun se oli hylännyt hallinnon esittämän oikeudenkäyntiväitteen, jonka mukaan kanneaika oli päättynyt ja jonka perusteena oli kansallinen säännös, jonka mukaan maksun palauttamista koskeviin vaatimuksiin sovelletaan preklusiivista kolmen vuoden määräaikaa. Tribunale civilen mielestä määräaikaa ei voida soveltaa esillä olevassa tapauksessa, jota sääntelee *codice civile*ssä (siviililaki) säädetty yleinen kymmenen vuoden vanhentumisaika.

7. Italian verohallinto valitti ensimäisen oikeusasteen tuomiosta. Corte d'appello di Venezia, joka oli valitusasiassa toimivaltainen, päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun kysymys on Italian tuomioistuimissa nostetusta kanteesta, jossa vaaditaan palautettavaksi sellaisten kansallisten säännösten perusteella maksettuja maksuja, jotka ovat pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY — sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut yhdistetyissä asioissa C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni, 20.4.1993 antamassaan tuomiossa — 10 artiklan vastaisia, onko kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva tässä direktiivissä ja sen tulkintaa koskevassa oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden ja yhteisön oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden kanssa, sellaisina kuin yhteisöjen tuomioistuin on ne vahvistanut asiassa C-208/90, Emmott, 25.7.1991 antamassaan tuomiossa (Kok. 1991, s. I-4269), kun kansallisen oikeuden mukaan tällaiseen kanteeseen ei sovelleta perusteettoman edun palauttamista koskevaa yleistä sääntelyä vaan erityissääntelyä, joka koskee aiheettomasti maksettuja veroja ja maksuja ja jonka mukaan kanne on nostettava määräajassa, joka alkaa kulua kyseisen veron tai maksun maksamisesta eikä siis siitä, kun kyseinen direktiivi on pantu asianmukaisesti täytäntöön kansallisessa oikeusjärjestyksessä?"

Vastaus ennakkoratkaisukysymykseen

8. Koska tämä ennakkoratkaisukysymys on samankaltainen kuin Tribunale civile di Genovan asiassa C-231/96, Edis, esittämät ennakkoratkaisukysymykset, joista myös tänään esitän ratkaisuehdotukseni, olisi ollut mahdollista laatia ratkaisuehdotus vain viittaamalla tähän toiseen ratkaisuehdotukseen. Koska näitä asioita ei kuitenkaan ole yhdistetty ja ennakkoratkaisukysymykset lähettäneet kansalliset tuomioistuimet ja pääasian asianosaiset eivät ole samat, olen katsonut paremmaksi toistaa ainakin samat perusnäkökohdat kummassakin asiassa lisäten mahdollisesti jonkin erityismaininnan tai viittaamalla asian Edis ratkaisuehdotukseen tiettyjen yhteisten seikkojen osalta.

9. Tässä oikeudenkäynnissä esitetty kysymys sisältää itse asiassa kaksi puolta:

a) Toisaalta siinä viitataan siihen, että perusteettoman edun palauttamista koskevien tavallisten kanteiden vanhentumisaika (kymmenen vuotta) poikkeaa siitä preklusiivisesta määräajasta, jota sovelletaan jo maksettujen verojen palauttamista koskeviin kanteisiin (kolme vuotta).

b) Toisaalta siinä esitetään se kysymys, onko yhteisön oikeuden kanssa yhteensopiva sellainen kansallinen säännöstö, jossa perusteettomien verojen palautuskanteiden osalta säädetään ajankohdaksi, josta kolmen vuoden preklusiivinen määräaika alkaa kulua, veron maksuajankohta, eli hetki, jona yhteisön direktiiviä ei vielä ollut asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

10. Nämä kaksi kysymystä vastaavat asiassa Edis esitettyjä toista ja kolmatta ennakkoratkaisukysymystä. Jos kuitenkin otetaan huomioon esillä olevan ennakkoratkaisupyynnön sanamuoto, Corte d'appellon kannalta ei näyttäisi olevan ratkaisevaa niinkään se, että on olemassa kaksi erilaista vanhentumissäännöstöä, kuin se, että määräaika on alkanut kulua ennen kuin direktiivi oli saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Sillä, onko määräaika kymmenen vuotta tai kolme vuotta, olisi tosiasiassa vain vähän merkitystä, jos kummassakin tapauksessa määräaika alkaisi kulua ennen kuin direktiivi on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

i) Sovellettavien oikeussääntöjen erilaisuudesta

11. Tällä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko yhteisön oikeuden mukaan hyväksyttävää se, että neuvoston direktiivin 69/335/ETY säännösten vastaisesti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista koskeviin kanteisiin sovelletaan maksupäivämäärästä alkavaa kolmen vuoden preklusiivista määräaikaa, joka poikkeaa kansallisessa oikeusjärjestyksessä yksityisten oikeussubjektien välisten perusteettoman edun palautusta koskevien vaatimusten vanhentumiselle säädetystä kymmenen vuoden määräajasta.

12. On ennen kaikkea tärkeätä korostaa sitä, ettei ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettu Italian oikeuden mukainen preklusiivinen määräaika koske vain yhteisön oikeuden vastaisten verojen ja maksujen palautuskanteita, vaan se koskee kaikkia perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen palautuskanteita, olivatpa ne pätemättömiä kansallisen oikeuden tai yhteisön oikeuden perusteella.

13. Kuten olen perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen palautuskanteisiin sovellettavia kansallisia säännöksiä selvittäessäni

korostanut, [5] DPR:n nro 641/1972 13 §:n 2 momentti ei koske vain yhteisön oikeuden vastaisesti maksettuja veroja ja maksuja, siinä päinvastoin säädetään, että verovelvollinen voi maksupäivästä laskettavan kolmen vuoden preklusiivisen määräajan kuluessa vaatia minkä tahansa erehdyksessä maksetun vastaavan veron tai maksun palauttamista. Samanlaisia määräaikoja sovelletaan myös muiden, luonteeltaan tullimaksujen kaltaisten verojen palautuskanteisiin.

14. Se oikeustieteellinen ja oikeuskäytäntöä koskeva keskustelu, jota Italiassa mahdollisesti on käyty tämän säännöksen tulkinnasta ja konkreettisemmin käsitteestä "erehdyksessä tapahtunut maksu", on vain kansallista oikeutta koskevaa väittelyä, josta yhteisöjen tuomioistuimen ei selvästikään pidä lausua käsitystään. On riittävää todeta, että Corte suprema di cassazione on jo mainitussa tuomiossaan nro 3458/96 katsonut, että DPR:n nro 641/1972 13 §:n 2 momentissa säädetty kanneoikeuden menettäminen koskee kaikkia aiheettomasti tai erehdyksessä maksettuja, julkisista palveluista perittyjä maksuja ja sen vuoksi myös esillä olevassa tapauksessa käsiteltävää maksua. [6]

15. Tämän perusolettamuksen mukaisesti katson, ettei mikään yhteisön oikeuden säännös tai periaate estä kansallista lainsäätäjää säätämästä oikeuksien vanhentumisaikoja tai kanneoikeuden käyttämistä koskevia preklusiivisia määräaikoja, jotka ovat erilaisia eri oikeudenaloilla, edellyttäen, ettei niitä sovelleta eri tavalla kansallisiin oikeussääntöihin perustuviin oikeuksiin ja yhteisön oikeussääntöihin perustuviin oikeuksiin.

16. Kansallinen lainsäätäjä voi tosiasiassa vapaasti asettaa verotuksen osalta sellaisia vanhentumisaikoja tai preklusiivisia määräaikoja, joiden ei välttämättä tarvitse olla samoja kuin siviilioikeudellisia suhteita varten säädetyt määräajat. Mikään yhteisön oikeuden säännös tai periaate ei velvoita sitä tässä tarkoituksessa rinnastamaan verotuksellisia oikeussuhteita yksityisten oikeussubjektien välisiin oikeussuhteisiin.

17. Italian oikeusjärjestyksessä tunnetaan muutoinkin hyvin erilaisia, kulloinkin kysymyksessä olevan oikeusjärjestyksen alan mukaan määräytyviä määräaikoja. Nimenomaan yleiselle, tavallista vanhentumista koskevalle vanhentumisajalle (kymmenen vuotta) säädetään *codice civilen* 2946 §:ssä varaus "ellei laissa toisin säädetä", ja lukuisia ovat ne säännökset, joissa säädetään lyhyempiä vanhentumisaikoja tai lyhyempiä prosessuaalisia määräaikoja. [7]

5 — Asian Edis ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

6 — Katso tältä osin Corte suprema di cassazionen tuomion perusteluja tämän ratkaisuehdotuksen 12 kohdassa.

7 — Italian *codice civilen 2947 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä* säädetään otsikkojen "Lyhytkestoisesta vanhentumisesta" ja «Vanhentumisolettamasta» alla asioista, joissa määräajat ovat tavallista lyhyemmät. Näin on esim. vahinkojen korvaamisessa (viisi vuotta), yhtiösuhteissa (viisi vuotta), kuljetussopimuksissa ja vakuutussopimuksissa (yksi vuosi), työsuhteissa (yksi tai kolme vuotta tapauksen mukaan) jne.

18. Samoin kuin kaikki tässä menettelyssä huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot, en näe mitään syytä kiistää kansalliselta lainsäätäjältä oikeutta asettaa perusteettomien verojen palautuskanteille prosessuaalisia määräaikoja, jotka poikkeavat yksityisten oikeussubjektien välisiä samanalaisia kanteita koskevista määräajoista.

19. Yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi jo vahvistanut tämän eron laillisuuden asiassa Denkavit italiana [8] 27.3.1980 antamansa tuomion 22—25 kohdassa. Todettuaan, ettei yhteisön oikeus välttämättä edellytä yhtenäisen, kaikille jäsenvaltioille yhteisen lainsäädännön antamista niistä muodollisista ja aineellisista edellytyksistä, jotka sääntelevät yhteisön oikeuden vastaisten verojen riitauttamista tai palauttamista, ja että tätä ongelmaa on säännelty eri tavoin eri jäsenvaltioissa ja jopa saman valtion sisällä eri verolajien mukaan, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että seuraavat kaksi tavallisinta tätä koskevaa kansallista sääntelyn tyyppiä ovat sallittuja:

— Joissakin tapauksissa kansallisissa laeissa tehdään perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen riitauttaminen tai palauttaminen sekä veroviranomaisille osoitettujen oikaisuvaatimusten että tuomioistuinmenettelyn osalta riippuvaiseksi tarkoista muotoa ja määräaikaa koskevista edellytyksistä.

— Aiheettomasti suoritettujen verojen ja maksujen palauttamista koskevat kanteet on toisissa tapauksissa saatettava yleisten tuomioistuimien käsiteltäviksi erityisesti perusteettoman edun palautusta koskevien kanteiden muodossa. Tällaisia kanteita voidaan nostaa eripituisten määräaikojen kuluessa, jotka joskus vastaavat yleisiä vanhentumisaikoja.

20. Heti tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin toisti asiassa Rewe ja asiassa Comet [9] luomansa oikeuskäytännön ja vahvisti, että erilaisilta kansallisilta järjestelmiltä vaadittavia edellytyksiä, jotka koskevat sellaisten perusteettomasti kannettujen verojen ja maksujen palauttamista, joiden perusteettomuus johtuu yhteisön säännöksestä, olivat yhteisön näkökulmasta katsottuna jo mainitut syrjinnän puuttuminen ja edunpalautuskanteiden tehokkuus. Asiassa Palmisani äskettäin eli 10.7.1997 annetun tuomion [10] mukaan molemmat ovat ilmausta yhteisön oikeuden "vastaavuusperiaatteesta" (luonteeltaan samanlaisia kansallisia kanteita koskevine vaatimuksineen) ja "tehokkuusperiaatteesta".

21. Eräässä toisessa esillä olevan tapauksen kaltaisessa tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimella oli mahdollisuus vielä paremmin täsmentää tätä aikaisempaa näkemystään, kun se ratkaisi ennakkoratkaisukysymystä, jossa kysyttiin lähinnä, "miltä osin yhteisön oikeuden yleisten periaatteiden vastaisia ovat sellaiset kansalliset säännökset, joissa asetetaan ehdoton kolmen vuoden määräaika

8 — Asia 61/79, Denkavit italiana, 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205).

9 — Asia 33/76, Rewe, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 1989) ja asia 45/76, Comet, tuomio 16.12.1976 (Kok. 1976, s. 2043).

10 — Asia C-261/95, Palmisani, tuomio 10.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4025).

kaikkien perusteettomasti kannettujen tullien palauttamista koskevien vaatimusten esittämiselle tekemättä poikkeusta ylivoimaisen esteen vuoksi".

22. Vastaus, jonka yhteisöjen tuomioistuin esitti asiassa Bessin ja Salson 9.11.1989 antamassaan tuomiossa, [11] on kaikilta osin sovellettavissa esillä olevaan asiaan, sillä oikeudellisten tilanteiden samankaltaisuus on ilmeinen. Silloin kysymyksessä ollut kansallinen säännös oli *code des douanes* (Ranskan tullilaki), jossa aiheettomasti maksettujen tuontimaksujen palauttamista koskevalle vaatimukselle oli asetettu kolmen vuoden määräaika; tällainen erityissäännös poikkesi yleisestä vanhentumisajasta, jota *code civil*in (Ranskan siviililaki) mukaan oli muun määräajan puuttuessa sovellettava perusteettomien maksujen palauttamista koskeviin vaatimuksiin.

23. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin muistutti ensin siitä, että kansallista lainsäädäntöä on sovellettava syrjimättömällä tavalla eli samalla tavalla kuin silloin, kun kyseessä on menettely, jonka tarkoituksena on ratkaista samantyyppisiä puhtaasti kansallisia riitoja, ja siitä, että kansallinen lainsäädäntö ei saa käytännössä estää yhteisön oikeudessa myönnettyjen oikeuksien käyttöä, ja sitten katsoi, että riidanalainen kolmen vuoden vanhentumisaika "on sellainen lainsäädännöllinen ratkaisu, joka ei loukkaa mainittua vaatimusta".

24. Lopuksi on todettava, että asiassa Texaco ja Olieselskabet Danmark [12] sekä asiassa Haahr Petroleum 17.7.1997 antamissaan tuomioissa [13] yhteisöjen tuomioistuin on uudelleen toistanut tämän saman näkemyksen ja vahvistanut, että "se, että kanteen nostamista varten on säädetty kohtuullinen määräaika, jonka noudattamatta jättämisestä seuraa oikeudenmenetys, on perustavanlaatuisen oikeusvarmuuden perusperiaatteen soveltamista, jolla täytetään edellä mainitut kaksi edellytystä ja jonka ei voida katsoa tekevän mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä, vaikka näiden määräaikojen päättyminen jo sinänsä aiheuttaa sen, että nostettu kanne hylätään kokonaan tai osittain". Sen vuoksi yhteisöjen tuomioistuin totesi, että se viiden vuoden vanhenemisaika, jota Tanskan lainsäädännössä sovelletaan yhteisön oikeuden vastaisten kansallisten verojen palautusvaatimuksiin, ei ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, vaikka vanhenemisaika kokonaan tai osittain estää vaaditun palautuksen.

25. Syrjinnästä olisi kyse siis silloin, jos perusteettomasti maksetun veron tai maksun palautuskannetta koskevaa preklusiivista määräaikaa sääntelevässä säännöksessä olisi kansallisen tai yhteisöllisen alkuperän perusteella säädetty erilaiset määräajat palautusvelvollisuudelle. Näin tapahtuisi silloin, kun lakiin perustuva määräaika palautuksen vaatimiselle sillä perusteella, että vero tai maksu on yhteisön oikeuden vastainen, olisi lyhyempi kuin vastaava määräaika vaatia samaa veroa tai maksua palautettavaksi jonkin muun, kansalliseen oikeuteen perustuvan syyn vuoksi. Mutta koska asia ei ole näin ja DPR:n nro 641/1972 13 §:n 2 momenttia sovelletaan samalla tavalla kaikkiin veron tai maksun palauttamista koskeviin kanteisiin, olipa niiden peruste mikä tahansa, toiseen

11 — Asia 386/87, Bessin ja Salson, tuomio 9.11.1989 (Kok. 1989, s. 3551, 15— 18 kohta).

12 — Yhdistetyt asiat C-114/95 ja C-115/95, Texaco ja Olieselskabet Danmark, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4263, 45— 49 kohta).

13 — Asia C-90/94, Haahr Petroleum, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4085, 46— 53 kohta).

ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa on todettava, että tämä säännös on yhteisön oikeuden mukainen.

26. Mitä tulee muihin tätä kysymystä koskeviin näkökohtiin, joita kansallinen tuomioistuin ei suoranaisesti ole nostanut esille, vaan joita komissio ja jokin kantajana oleva yritys ovat käsitelleet huomautuksissaan, [14] viittaan siihen, mitä olen todennut asian Edis ratkaisuehdotuksessa (51—65 kohta).

ii) Vanhentumisajan alkamisesta ennen kuin direktiivi on asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä

27. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko yhteisön oikeuden vastaista se, että perusteettomien verojen palautusvaatimuksia koskevassa kansallisessa lainsäädännössä asetetaan kolmen vuoden preklusiivisen määräajan alkuajankohdaksi maksupäivä, vaikka veroon sovellettavaa yhteisön direktiiviä ei tuolloin vielä ollut saatettu asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

28. Kantajana olevan yrityksen, komission ja eri jäsenvaltioiden esittämät kirjalliset huomautukset koskivat sitä, mikä vaikutus on yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Emmott 25.7.1991 antamalla samaa ongelmaa koskevalla tuomiolla. [15] Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tunnetusti katsoi seuraavaa: "[— —] niin kauan kuin direktiiviä ei ole asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä, direktiivin vastaisesti toimiva jäsenvaltio ei siis voi vedota sellaisen kanteen myöhäisyyteen, jonka yksityinen oikeussubjekti on nostanut sitä vastaan turvatakseen tämän direktiivin säännösten mukaiset oikeutensa. Oikeussuojakeinon käyttämistä koskevan kansallisen määräajan on alettava vasta, kun direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä". [16]

29. On totta, että yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myöhemmin rajoittanut asiassa Emmott luodun oikeuskäytännön soveltamisalaa korostaen sen soveltamisen olevan mahdollista vain silloin, kun tähän asiaan liittyneet erityisolosuhteet ovat olemassa. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Steenhorst-Neerings 27.10.1993 antamassaan tuomiossa [17] ja asiassa Johnson 6.12.1994 antamassaan tuomiossa [18] vahvistanut, että kansalliset vanhentumisajat ovat sovellettavissa tiettyihin direktiiveihin perustuviin, myöntämättä jätettyjä sosiaalietuuksia koskeviin vaatimuksiin myös silloin, kun direktiivejä ei vielä ollut asianmukaisesti saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

30. Kun esillä oleva ennakkoratkaisumenettely oli vielä vireillä, yhteisöjen tuomioistuin antoi tuomiot edellä mainituissa asioissa

14 — Komissio on tässä asiassa tyytynyt viittamaan asiassa Edis esittämiinsä väitteisiin.

15 — Asia C-208/90, Emmott, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4269).

16 — Tuomion 23 kohta.

17 — Asia C-338/91, Steenhorst-Neerings, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5475).

18 — Asia C-410/92, Johnson, tuomio 6.12.1994 (Kok. 1994, s. I-5483).

Haahr Petroleum sekä Texaco ja Olieselskabet Danmark. Niissä yhteisöjen tuomioistuin jälleen kerran katsoi, ettei asiassa Emmott annetussa tuomiossa luotua oikeusperiaatetta sovelleta. Kummassakin tapauksessa Tanskan viranomaiset hylkäsivät palautusvaatimuksen — jota oli perusteltu perustamissopimuksen 95 artiklan vastaisuudella — ja vetosivat kansalliseen säännökseen, jonka mukaan perusteettomasti maksettujen verojen palautuskanne vanhenee, kun maksupäivästä on kulunut viisi vuotta. Yhteisöjen tuomioistuin toisti sen, että vaikka säännös kokonaan tai osittain estää kyseisten verojen palauttamisen, sen soveltaminen näihin kahteen tapaukseen ei ollut yhteisön oikeuden vastaista.

31. Lisäksi kaksi kuukautta ennen esillä olevan asian suullista käsittelyä yhteisöjen tuomioistuin antoi asiassa Fantask ym. 2.12.1997 tuomion, [19] joka on esillä olevan asian kannalta erityisen tärkeä, koska siinä tosiseikat ja oikeudellinen tilanne ovat samankaltaiset kuin nyt esillä olevassa asiassa. Asiassa Fantask ym. annettu tuomio koski perusteettomien verojen palauttamista asiassa, jossa oli kyseessä:

— samantyyppinen kansallinen vero kuin nyt esillä oleva rekisteröintimaksu (vastaavaan yhtiörekisteriin merkitsemisestä Tanskassa kannettava vero);

— samantyyppinen ristiriita yhteisön oikeuden (eli direktiivin 69/335/ETY) ja kansallisen verosäännöksen välillä;

— sama kansallisten preklusiivisten määräaikojen tai vanhentumisaikojen (kansallisen lainsäädännön mukaan viisi vuotta veron maksupäivästä) välinen vastakkaisuus.

32. Samoin kuin nyt esillä olevassa tapauksessa kansallinen tuomari, jolla oli ratkaistavanaan asia Fantask ym., jonka taustana oleva tilanne oli edellä selostetun mukainen, kysyi yhteisöjen tuomioistuimelta: "[— —] kielletäänkö yhteisön oikeudessa jäsenvaltiota vastustamasta direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevia kanteita vetoamalla kansalliseen vanhentumisaikaan niin kauan kuin tämä jäsenvaltio ei ole asianmukaisesti saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystään". Kantajina olleiden yhtiöiden ja komission väitteet perustuivat samalla tavalla asiassa Emmott luotuun oikeuskäytäntöön, jonka soveltamista kyseisessä asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset vastustivat.

33. Yhteisöjen tuomioistuin valitsi jälleen kerran tämän viimeksi mainitun ratkaisun toistaen ne perustelut, joihin olen edellä viitannut.

19 — Asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 42—52 kohta).

34. Yhteisöjen tuomioistuin muistutti ensinnäkin siitä, että menettelysääntöjä koskevan yhteisön sääntelyn puuttuessa pääsääntönä on, että kunkin jäsenvaltion asiana on sisäisessä oikeusjärjestyksessä säätää perusteettomasti maksettujen määrien palauttamista koskevista menettelysäännöistä; edellytyksenä on kuitenkin, että kyseiset menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion kansalliseen oikeuteen perustuvia vaatimuksia, eivätkä ne saa olla sellaisia, että yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on niiden vuoksi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa.

35. Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin korosti yhteisön oikeuden mukaista olevan, että oikeussuojakeinojen käyttämiselle asetetaan kohtuulliset määräajat, joilla edistetään sekä verovelvollista että hallintoa suojaavaa oikeusvarmuutta, ja se totesi, ettei mainittujen määräaikojen voida katsoa tekevän yhteisön oikeudessa vahvistettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, vaikka niiden päättyminen merkitsee automaattisesti kyseisen vaatimuksen tai sen osan tutkimatta jättämistä. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kyseinen Tanskan oikeudessa säädetty viiden vuoden määräaika on kohtuullinen ja sitä sovelletaan samalla tavalla yhteisön oikeuteen perustuviin vaatimuksiin ja kansalliseen oikeuteen perustuviin vaatimuksiin.

36. Kolmanneksi yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi uudelleen asiassa Emmott annettuun tuomioon sisältyvän periaatteen soveltamisen tämäntyyppisissä asioissa. Asiassa Emmott annetussa tuomiossa tehty ratkaisu oli perusteltavissa erityisolosuhteilla, koska muutoksenhakija menetti määräajan laiminlyömisen vuoksi kokonaan mahdollisuutensa vedota yhteisön direktiiviin perustuvaan oikeuteensa yhdenvertaiseen kohteluun.

37. Lopuksi yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "[— —] yhteisön oikeus ei tällä hetkellä ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka ei ole asianmukaisesti saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystään, vastustaa direktiivin vastaisesti kannettujen maksujen palauttamista koskevia kanteita vetoamalla kansalliseen vahentumisaikaan, joka alkaa kulua kyseisten maksujen eräpäivästä, kun tällainen määräaika ei ole yhteisön oikeuteen perustuvien kanteiden osalta epäedullisempi kuin kansalliseen oikeuteen perustuvien kanteiden osalta ja kun se ei tee yhteisön oikeuden mukaisten oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi".

38. Huomattuaan tuomioistuimen kannan selkeyden ja sen, että tosiasiat ja oikeudellinen tilanne ovat ilmeisen samankaltaisia asiassa Fantask ym. ja esillä olevassa asiassa, komissio luopui suullisessa käsittelyssä aikaisemmasta kannastaan ja katsoi, että kysymys oli ratkaistu lopullisesti asiassa Fantask ym. annetussa tuomioissa. Pääasian kantajat sitä vastoin yrittivät samassa istunnossa [20] korostaa sitä, että Tanskan ja Italian oikeusjärjestysten välillä on eroja, joista johtuen asiassa Fantask ym. luotua oikeuskäytäntöä ei voida pätevästi soveltaa esillä olevaan tapaukseen.

20 — Suullinen käsittely pidettiin yhdessä asioissa C-231/96, Edis; C-260/96, Spac; C-279/96, Ansaldo Energia; C-280/96, Marine Insurance Consultant ja C-281/96, GMB ym.

39. Mielestäni tämä yritys epäonnistui. Ensisijaisesti se epäonnistui siitä syystä, että lähtökohta oli väärä: sen sijaan, että tuotiin esiin mahdollisia asiassa Fantask ym. annetun tuomion ja esillä olevan tapauksen välisiä eroja, olisi pitänyt osoittaa että tapauksen Emmott ja esillä olevan tapauksen tilanne ovat samankaltaiset, koska asiassa Emmott annetun tuomion jälkeen syntyneessä oikeuskäytännössä oli korostettu niitä erityisolosuhteita, jotka olivat kyseisen päätöksen kannalta ratkaisevan tärkeitä. Ison-Britannian hallitus korosti suullisessa käsittelyssä tältä osin, että — muiden olosuhteiden ohella — sen omat viranomaiset kehottivat Emmottia luopumaan muutoksenhausta. Sen sijaan mikään ei ole estänyt italialaisia yhtiöitä käyttämästä valitusoikeuttaan riitauttaakseen vastaavien verojen määräämisen. [21]

40. Toiseksi, ja edellä sanotusta riippumatta, väitetyt kansallisten lainsäädäntöjen väliset erot ovat vailla merkitystä silloin, kun on kysymys asiassa Fantask ym. syntyneen oikeuskäytännön vaikutuksista esillä olevaan tapaukseen. Olipa määräaika viisi tai kolme vuotta, olipa siitä säädetty yleisessä säännöksessä tai tiettyjä veroja tai maksuja koskevassa erityssäännöksessä, olipa mainitun aikaisemman säännöksen tulkinta oikeuskäytännössä muuttunut tai ei, tärkeätä on, että yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut sen, että preklusiivinen määräaika, olipa se viisi tai kolme vuotta, jolla voidaan vastustaa yhteisön oikeuteen perustuvia perusteettomasti kannettujen verojen palautuskanteita, voi alkaa kulua verojen maksuhetkestä aikaisintaan siitä alkaen, kun valtio saattoi direktiivin asianmukaisesti osaksi kansallista oikeusjärjestystään.

41. Tähän toteamukseen — jonka taustaolettamana on tietysti se, ettei ole olemassa tätä kysymystä säänteleviä yhteisön oikeuden säännöksiä ja että on olemassa sellainen kansallisen oikeuden normi, jossa on syrjimättömällä tavalla säädetty preklusiivisesta määräajasta — ei vaikuta se, että määräajan päättyminen välttämättä estää jo maksetun veron palauttamisen. Juuri tämä on ominaista tällaiselle preklusiiviselle määräajalle, joka pohjautuu oikeusvarmuuden periaatteeseen, mutta tällaisen määräajan soveltaminen ei sinänsä tee tehottomaksi oikeutta saada oikeussuojaa: verovelvollisilla on mahdollisuus riitauttaa veron määrääminen maksua seuraavien kolmen vuoden aikana.

42. Voitaisiin ajatella, että tämä ratkaisu ei ole kovinkaan hyvä niiden verovelvollisten kannalta katsottuna, jotka ovat joutuneet maksamaan yhteisön oikeuden vastaista veroa. Yksi tapa — johon kuitenkin liittyy suuria vaikeuksia — ratkaista tämä ongelma olisi se, että säädettäisiin sellainen yhtenäinen yhteisön säännös, jolla yhdenmukaistettaisiin tätä asiaa koskevat erilaiset kansalliset säännökset. Niin kauan kuin tällaista säännöstä ei ole olemassa, jäsenvaltioiden asiana on jo useampaan kertaan lueteltujen ehtojen mukaisesti päättää palautuskanteille asetettavista edellytyksistä.

21 — Edisin edustaja korosti tätä, kun hän myönsi suullisessa käsittelyssä, että jo vuonna 1989 (joten ei ainoastaan ennen yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni annetun tuomion antamista, vaan myös ennen kuin se ennakkoratkaisukysymys oli esitetty, johon siinä vastattiin) toinen Edis-yhtiö, joka liittyy hänen edustamaansa yhtiöön, ja eräät muut italialaiset yritykset olivat riitauttaneet italialaisissa tuomioistuimissa rekisteröintimaksun kantamisen. Vaikka niiden vaatimukset hylättiin ainoastaan oikeudellisin perustein, tämä todistaa, että niiltä ei evätty oikeutta saada oikeussuojaa.

43. On totta, että tätä toimivaltaa käyttäessään jäsenvaltioiden — tässä asiassa Italian tasavallan — pitää toimia perustamissopimuksen 5 artiklassa asetettujen vaatimusten mukaisesti. On myös totta, että joillakin Italian viranomaisten riidanalaisen maksun palauttamista koskevilla toimenpiteillä, sellaisina kuin ne on kuvattu asianosaisten väitteissä, palautuskanteille on nähtävästi asetettu enemmän esteitä kuin mainitun artiklan perusteella voitaisiin pitää kohtuullisena. [22] Tätä menettelyä ei kuitenkaan voida muuttaa perustamissopimuksen 169 artiklan mukaiseksi jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämistä koskevaksi oikeudenkäynniksi, ja on myös huomattava, että Italian tasavallan virallinen toiminta on olennaisilta osin ollut perustamissopimuksesta johtuvien velvoitteiden mukaista: sen lainsäädäntöelimet ovat kumonneet kansallisen veron niiltä osin kuin se oli ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, ja ne ovat selvästi tunnustaneet oikeuden saada vero palautetuksi. [23] Myös Italian tuomioistuimet ovat turvanneet tämän oikeuden käyttämisen, vaikkakin prekluusiota koskevien kansallisten säännösten rajoissa.

Ratkaisuehdotus

44. Ehdotan sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Corte d'appello di Venezian esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että kansallisissa oikeusjärjestyksissä asetetaan kolmen vuoden preklusiivinen määräaika sellaisten oikeudenkäyntien vireillesaattamiseksi, joissa veronsaajaa vaaditaan palauttamaan aiheettomasti maksetut verot, vaikka tämä määräaika on eri pituinen kuin yksityisten oikeussubjektien välisiä perusteettoman edun palautusta koskevia kanteita varten säädetty määräaika, edellyttäen, että ensiksi mainittua määräaikaa sovelletaan samalla tavalla kansalliseen oikeuteen perustuviin palautusvaatimuksiin ja yhteisön oikeuteen perustuviin palautusvaatimuksiin.

2) Yhteisön oikeus ei estä soveltamasta yhteisön direktiivin vastaisen veron palauttamista koskevaan vaatimukseen sellaista kansallista säännöstä, jonka

22 — Niihin kuuluu tarve saattaa asia vireille tuomioistuimissa täytäntöönpanoperusteen saamiseksi veronsaajaa vastaan; tämä vaatimus voi aiheettomasti lisätä oikeudenkäyntejä — ja siitä johtuen asioiden viipymistä lainkäyttöelimissä — verovelvollisten haitaksi.

23 — 30.8.1993 annetun asetuksen (decreto legge) nro 331 61 §:ssä säädetään, miten on meneteltävä vaadittaessa palautettavaksi tällä perusteella aiheettomasti maksettuja määriä, eli joko verohallinnolle esitettävällä vaatimuksella (verovuodelta 1992 maksettujen summien osalta) tai hyvitysteitse (verovuodelta 1993 maksettujen summien osalta).

mukaan oikeus vaatia tuomioistuimissa perusteettomasti maksettujen verojen palauttamista menetetään kolmen vuoden kuluttua maksupäivästä, vaikka tämä säännös kokonaan tai osittain estää kyseisten verojen palauttamisen.