

Kohtuasi C-427/10

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA

versus

Ministero dell'Economia e delle Finanze

ja

Agenzia delle Entrate

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Käibemaks – Alusetult tasutud maksu tagastamine – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette võimaluse pöörduda alusetult tasutud summade tagastamise nõudes erinevate kohtute poole erinevaid tähtaegu järgides olenevalt sellest, kas tegemist on teenuse saaja või osutajaga – Teenusesaaja võimalus nõuda teenuseosutajalt maksu tagastamist pärast selle tähtaja möödumist, mille jooksul viimane võib esitada nõude maksuhalduri vastu – Tõhususe põhimõte

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Alusetult tasutud maksu tagastamine

(Nõukogu direktiiv 77/388)

Tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus alusetult saadu tagastamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis tsiviilhagi esitamiseks alusetult saadu tagastamise nõudes, mille teenusesaaja esitab käibemaksukohustuslasest teenuseosutaja vastu, näevad ette aegumistähtaja, mis on pikem teenuseosutaja poolt maksuõiguse alusel maksuhalduri vastu tagastamisnõude esitamise spetsiaalsest aegumistähtjast, juhul kui maksukohustuslane saab tegelikult nõuda selle maksu tagastamist maksuhaldurilt. Viimati mainitud tingimus ei ole täidetud, kui selliste õigusnormide kohaldamise tagajärjel jääb maksukohustuslane täielikult ilma õigusest saada maksuhaldurilt tagasi alusetult tasutud käibemaks, mille ta ise pidi oma teenusesaajatele tagasi maksma.

(vt punkt 42 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. detsember 2011(*)

Käibemaks – Alusetult tasutud maksu tagastamine – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette võimaluse pöörduda alusetult tasutud summade tagastamise nõudes erinevate kohtute poole

erinevaid tähtaegu järgides olenevalt sellest, kas tegemist on teenuse saaja või osutajaga – Teenusesaaja võimalus nõuda teenuseosutajalt maksu tagastamist pärast selle tähtaja möödumist, mille jooksul viimane võib esitada nõude maksuhalduri vastu – Tõhususe põhimõte

Kohtuasjas C-427/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 7. juuni 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. augustil 2010, menetluses

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

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud E. Juhász, G. Arestis (ettekandja), T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, esindajad: *avvocato* A. Fantozzi, *avvocato* R. Tieghi ja *avvocato* R. Esposito,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja C. Blaschke,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: S. Hathaway, keda abistas *barrister* P. Mantle,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Recchia ja R. Lyal,

olles 15. septembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab neutraalse maksustamise, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtete tõlgendamist seoses käibemaksuga.

2 Taotlus on esitatud Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (edaspidi „BAPV”), ning Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate (edaspidi mõlemad koos „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et maksuhaldur keeldus ühistute osamaksete kogumise teenustelt, mida BAPV osutas, alusetult tasutud käibemaksu tagastamisest BAPV?le.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/338/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikkel 2 nägi ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1) kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”.

4 Direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktides 2 ja 3 oli sätestatud:

„B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

d) järgmised tehingud:

[...]

2) krediiditagatiste või muude tagatiste vahendamine või nendega seotud tehingud ja krediiditagatiste haldamine krediidiandja poolt;

3) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlgade, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (v.a võlgade sissenõudmine ja faktooring) seotud tehingud, sh nende vahendamine”.

5 Sama direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu kohaselt:

„C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

b) B osa punktidega d [...] hõlmatud tehingud.”

6 Kuuenda direktiivi 77/388 artiklis 21 „Ametiasutustele maksu tasumise eest vastutavad isikud” oli lõike 1 punktis a sätestatud:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

1) siseriikliku süsteemi alusel:

a) maksukohustuslased, kes teevad maksustatavaid tehinguid, v.a artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud tehingud, mida teeb välismaal elav maksukohustuslane; kui maksustatava tehingu teeb välismaal elav maksukohustuslane, võivad liikmesriigid vastu võtta korra, mille kohaselt on maksu välismaal asuva maksukohustuslase asemel kohustatud tasuma muu isik; teiste seas võib nimetatud muuks isikuks määrata maksuesindaja või isiku, kellele maksustatav tehing tehakse. Liikmesriigid võivad ka ette näha, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt”.

Siseriiklikud õigusnormid

7 Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreeedi nr 633/72, mis kehtestab ja reguleerib käibemaksu (*Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, edaspidi „GURI”, nr 1 regulaarne lisa, 11.11.1972, lk 1, edaspidi „presidendi dekreet nr 633/72”), artikli 10 lõige 5 sätestab:

„Maksust on vabastatud:

[...]

5) maksude sissenõudmise tegevus, sealhulgas maksumaksjate arvel maksude tasumine ettevõtjate ja krediidasutuste poolt seaduses sätestatud alustel”.

8 Valitsusele 30. detsembri 1991. aasta seaduse nr 413 artikliga 30 antud volituse alusel 31. detsembril 1992 vastu võetud seadusandliku dekreeedi nr 546/92, millega kehtestatakse sätted maksumenetluse kohta (*GURI* nr 8 regulaarne lisa, 13.1.1993, lk 1), artikkel 21 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kaebus peab olema esitatud 60 päeva jooksul pärast vaidlustatud akti teatavakstegemise kuupäeva, vastasel korral on see vastuvõetamatu. Maksekäsund on võrdsustatud maksuregistri väljavõtte teatavakstegemisega.

2. Artikli 19 lõike 1 punktis g nimetatud tagastamisest vaikinisi keeldumise peale võib esitada kaebuse 90 päeva jooksul tagastamistaotluse esitamisest, kui see on esitatud vastavas maksuseaduses sätestatud tähtaja jooksul ja enne tagastamisnõude aegumist. Kui erisätetes ei ole ette nähtud teisiti, ei saa tagastamistaotlust esitada pärast kahe aasta möödumist maksmisest või päevast, mil tekkis tagastamise alus, kui see on hilisem.”

9 Kooskõlas tsiviilseadustiku artikliga 2033, mis reguleerib alusetut rikastumist:

„Igaühel, kes on teinud alusetu makse, on õigus nõuda makse tagastamist. Lisaks on tal õigus saada intressi makse sooritamise päevast arvates, kui saaja oli pahauskne, või kui ta oli heauskne, siis nõude esitamise päevast arvates (tsiviilkohtumenetluse seadustiku artikkel 163).”

10 Tsiviilseadustiku artikliga 2946 on ette nähtud üldine aegumistähtaeg:

„Kui seadusega ei ole sätestatud teisiti, aeguvad nõuded pärast kümne aasta möödumist.”

11 Tsiviilseadustiku artikli 2935 kohaselt hakkab aegumistähtaeg kulgema alates päevast, mil nõude saab esitada.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Aastatel 1984–1994 osutas BAPV teenust, mis seisnes ühistute selliste osamaksete kogumises, mida liikmed pidid tasuma kolme maaparandusühistu nimele, mis kujutavad endast riiklike ja piirkondlike seadustega reguleeritud avalik-õiguslikke organisatsioone, mille ülesanne on avaliku infrastruktuuri tööde läbiviimine. Kuna nende teenuste osutamise eest saadud tasult kuulus tasumisele käibemaks, kandis BAPV selle ühistutele edasi. BAPV kandis käibemaksu seaduses ettenähtud korras järjepidevalt üle maksuhaldurile, kes oli tol ajal seisukohal, et presidendi dekreeedi nr 633/72 artikli 10 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastus ühistute osamaksete kogumisele ei laiene.

13 Maksuhaldur teatas 26. veebruari 1999. aasta ringkirjaga, et ta on muutnud kõnealuse sätte esialgset tõlgendust, asudes seisukohale, et ühistu osamakse on olemuselt maks ning seetõttu tuleb tasu, mida ühistu osamaksete kogumise teenuste eest maksab, pidada presidendi dekreeedi nr 633/72 artikli 10 lõike 5 alusel käibemaksust vabastatuks.

14 Maaparandusühistud palusid seega SIFER SpA?l, kes on BAPV õigusjärglasest äriühing, tsiviilseadustiku artikli 2033 tähenduses alusetule rikastumisele tuginedes tagastada sellelt tasult käibemaksuna alusetult tasutud summad. Kui üks neist ühistutest esitas Tribunale civile di Ferrarale hagi, mõisteti nimetatud summad BAPV?lt välja.

15 BAPV omakorda esitas maksuhaldurile käibemaksu tagastamise taotlused summas, mis vastab teenusesaajate poolt talle esitatud nõuetele. Kuna taotluste rahuldamisest vaikimisi keelduti, esitas BAPV Commissione tributaria provinciale di Romale (Rooma provintsi maksukohus) kolm eraldi kaebust, mille see kohus rahuldas.

16 Ent maksuhaldur kaebas need kolm otsust edasi ja Commissione tributaria regionale del Lazio (Lazio piirkondlik maksukohus), olles apellatsioonkaebused liitnud, leidis, et BAPV on kaotanud õiguse käibemaksu tagastamisele, kuna ta on esitanud tagastamistaotluse pärast seda, kui käibemaksu tasumisest oli möödunud kaheaastane aegumistähtaeg, mis on spetsiaalselt ette nähtud 31. detsembri 1992. aasta seadusandliku dekreeedi nr 546 artikli 21 lõikes 2. Selle kohta märkis nimetatud kohus, et maksuhalduri 26. veebruari 1999. aasta ringkiri ei saa olla juriidiline fakt, millest arvates see tähtaeg kulgema hakkas.

17 BAPV esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Corte suprema di cassazionele.

18 Corte suprema di cassazione kahtleb, kas siseriiklikud menetlusnormid on kooskõlas käibemaksu peamiste põhimõtetega, kui sellest tulenevalt võib tekkida siisuguseid olukordi nagu käesoleval juhul, kus sisuliselt eitatakse õigust alusetult tasutud käibemaksu tagasisaamisele. See kohus toob nimelt esile, et BAPV, kes kandis käibemaksu üle maksuhaldurile, on tsiviilkohtu otsuse alusel kohustatud tagastama käibemaksu isikule, kelle arvelt see tasuti, ega saa seda tagasi maksuhaldurilt. Niisiis leiab see kohus, et siseriikliku õiguse sätteid, mis käsitlevad menetluslikke üksikasju, ja materiaalõigusnormid, mis reguleerivad alusetult tasutud maksu tagastamist, muudavad tagasinõudeõiguse teostamise praktiliselt võimatuks.

19 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas tõhususe, diskrimineerimiskeelu ja neutraalse maksustamise põhimõtetega käibemaksu valdkonnas on vastuolus siseriiklik kord või tava, mille järgi omandaja või tellija õigust taotleda alusetult tasutud käibemaksu tagastamist käsitletakse alusetu rikastumisena õiguse üldsätete alusel erinevalt põhimaksukohustuslase (võõrandaja või teenuse osutaja) õigusest, kusjuures esimesele kohaldatav ajaline piirang on tunduvalt pikem kui teisel, nii et esimese nõue, mis esitatakse siis, kui teise tähtaeg on juba möödunud, võib põhjustada selle, et viimati mainitu on kohustatud tegema tagasimakse, ilma et ta saaks enam taotleda käibemaksu tagastamist maksuhaldurilt; ja kui selle jaoks ei ole ette nähtud norme, millega saaks kooskõlastada erinevates kohtutes algatatud või algatatavaid menetlusi, et hoida ära nendevahelisi lahknevusi või vastuolusid?

2. Kas erinevalt eelmises küsimuses esitatud eeldusest on nende põhimõtetega kooskõlas siseriiklik tava või kohtupraktika, mille kohaselt on võimalik teha otsus, et võõrandaja või teenuse osutaja on kohustatud summa tagastama omandajale või teenuse saajale, kui võõrandaja või teenuse osutaja ei ole talle kohaldatava aegumistähtaja jooksul esitanud tagastamisnõuet teises kohtus, sest tugines kohtupraktikast tulenevale tõlgendusele, mida järgis haldustava ja mille kohaselt asjaomane toiming oli käibemaksuga maksustatud?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas tõhususe, neutraalse maksustamise ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega on vastuolus sellised alusetult saadu tagastamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis näevad maksuõiguse alusel tagastamisnõude esitamiseks ette spetsiaalse aegumistähtaja, mis on lühem üldisest tsiviilhagi esitamise tähtajast alusetult saadu tagastamise nõudes, mistõttu teenusesaaja, kes esitab hagi teenuseosutaja vastu, võib alusetult tasutud käibemaksu teenuseosutajalt tagasi saada, ilma et viimane saaks omakorda nõuda seda tagasi maksuhaldurilt.

21 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et üldjuhul ei analüüsi Euroopa Kohus neutraalse maksustamise põhimõtet, et tuvastada, kas siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette käibemaksu tagastamisnõude esitamise aegumistähtjad, on liidu õigusega vastuolus (vt selle kohta 19. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-785/97: SFI, EKL 1998, lk I-7447, punktid 22-36; 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, lk I-6325, punktid 22-47, ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-472/08: Alstom Power Hydro, EKL 2010, lk I-623, punktid 14-22).

22 Euroopa Kohus on 15. märtsi 2007. aasta otsuses kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken (EKL 2007, lk I-2425) leidnud, et ühenduse õigusnormide puudumisel alusetult sissenõutud maksu tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mil võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, st need ei tohi olla ebasoodsamad võrreldes siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega ega seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise (selle kohtuotsuse punkt 37).

23 Eespool viidatud kohtuotsuse Reemtsma Cigarettenfabriken punktis 42 selgitas Euroopa Kohus, et sellised siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt võib üksnes tarnija või teenuseosutaja

taotleda maksuametilt alusetult tasutud käibemaksu summade tagastamist ja teenusesaaja võib esitada tarnija või teenuseosutaja vastu tsiviilhagi alusetult makstud summade tagasisaamiseks, ei ole tõhususe põhimõttega vastuolus.

24 Samuti on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Sellised tähtajad ei saa nimelt muuta liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks (vt selle kohta 17. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C?228/96: Aprile, EKL 1998, lk I?7141, punkt 19, ja 30. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C?262/09: Meilicke jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 56).

25 Nii on see kaheaastase aegumistähtaja puhul, kuna see tähtaeg võimaldab põhimõtteliselt igal tavapärase hoolsusega maksukohustuslasel tegelikult kaitsta talle liidu õigusest tulenevaid õigusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Alstom Power Hydro, punktid 20 ja 21). See järeldus kehtib ka kaheaastase aegumistähtaja kohta maksuhaldurile alusetult tasutud käibemaksu tagasinõudeõiguse raames.

26 Euroopa Kohus on asunud ka seisukohale, et tõhususe põhimõtet ei ole rikutud, kui siseriiklikus õiguses on maksuhaldurile kehtestatud eraõigusliku isiku suhtes kehtivast aegumistähtjast väidetavalt soodsam aegumistähtaeg (8. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?89/10 ja C?96/10: Q?Beef ja Bosschaert, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42).

27 Järelikult, kui nähakse ette spetsiaalne kaheaastane aegumistähtaeg, mille jooksul maksukohustuslane võib nõuda maksuhaldurilt alusetult tasutud käibemaksu tagastamist, samas kui eraõiguslike isikute vahel on alusetult saadu tagastamise nõudes hagi esitamise tähtaeg kümme aastat, ei ole see iseenesest tõhususe põhimõttega vastuolus.

28 Siiski on Euroopa Kohus juba selgitanud, et juhul kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, tuleb liikmesriikidel tõhususe põhimõtte järgimiseks ette näha vajalikud meetmed, võimaldamaks teenusesaajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu (eespool viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 42).

29 Samadest kaalutlustest tuleb juhendada siis, kui alusetult tasutud käibemaksu tagasisaamise võimatuks või ülemäära keeruliseks osutumine puudutab mitte teenusesaajat, vaid teenuseosutajat.

30 Ühtlasi tuleneb kohtupraktikast, et tõhususe põhimõtet on rikutud juhul, kui maksukohustuslasel ei oleks olnud ei õigust saada asjaomast maksu tagasi tähtaja jooksul, mil ta võib esitada kohtu kaudu nõude maksuhaldurile, ega oleks juhul, kui kliendid esitavad pärast selle tähtaja möödumist tema vastu hagi alusetult saadu tagastamise nõudes, olnud võimalust esitada omakorda nõuet maksuhalduri vastu, mistõttu riigile omistatavad käibemaksu alusetu tasumise tagajärjed jääks üksnes selle maksukohustuslase kanda (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Q?Beef ja Bosschaert, punkt 43).

31 Samuti on juba tuvastatud, et liikmesriigi ametiasutus ei saa tugineda mõistliku aegumistähtaja möödumisele, kui liikmesriigi ametiasutuste käitumine koostoimes kehtiva aegumistähtajaga jätab isiku täielikult ilma võimalusest panna oma õigused maksma liikmesriigi kohtus (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Q?Beef ja Bosschaert, punkt 51).

32 Põhikohtuasja puhul tuleb kõigepealt rõhutada, nagu märkis Euroopa Komisjon kohtuistungil, et BAPV?l oleks olnud võimatu või vähemalt ülemäära keeruline nõuda kaheaastase

aegumistähtaaja jooksul esitatud kaebuse alusel tagasi aastatel 1984-1994 makstud käibemaksu, arvestades eelkõige maksuhalduri seisukohta, mille eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel oli kinnitanud liikmesriigi kohus ja mis jättis BAPV osutatud teenused välja presidendi dekreeedi nr 633/72 artikli 10 lõikes 5 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast.

33 Seejärel olgu märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõlgendus nagu ka käesoleva kohtuotsuse punktis 16 mainitud kohtuotsus viivad 26. veebruari 1999. aasta ringkirjale tagasiulatuva jõu andmisega tagastamisnõude esitamise lähtepunkti ajas tagasi käibemaksu maksmise kuupäevani, mis ? maksuhalduri vastu alusetult saadu tagastamise nõude esitamiseks teenuseosutajale antud kaheaastast aegumistähtaega arvestades ? võttis viimaselt täielikult võimaluse alusetult tasutud maksu tagasi saada.

34 Lõpuks on selge, et ühistud esitasid alusetult saadu tagastamisnõude pärast spetsiaalset kaheaastast aegumistähtaega, mis käibemaksu tasumisest arvates oli BAPV käsutuses eespool mainitud kohtupraktika kohaselt, et nõuda maksuhaldurilt alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.

35 Ühistud esitasid nimelt alusetult saadu tagastamise hagi pärast seda, kui avaldati 26. veebruari 1999. aasta ringkiri, millega maksuhaldur muutis oma tõlgendust põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute olemuse küsimuses, pidades neid edaspidi käibemaksust vabastatud tehinguteks.

36 Seega tuleb täheldada, et sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kannab BAPV ise alusetult tasutud käibemaksu koormust, omamata tegelikult võimalust nõuda seda tagasi maksuhaldurilt, kuna on möödunud spetsiaalne kaheaastane aegumistähtaeg, kuigi BAPV ei ole vastutav sellise olukorra eest, mis tuleneb asjaolust, et ringkirja arvestades esitasid teenusesaajad alusetult saadu tagastamisnõude BAPV vastu pärast nimetatud tähtaaja möödumist.

37 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud toimikus ei anna miski alust arvata, et BAPV ei tegutsenud ettevaatliku ja mõistliku ettevõtja kombel, kui ta osutas ühistute osamaksete kogumise teenust tasu eest, mis sisaldas käibemaksu, ja kandis käibemaksu üle maksuhaldurile.

38 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et BAPV kohaldas korrektselt käibemaksu ühistute osamaksete kogumise tehingutele, mille ta sooritas, ja kandis maksu korrektselt üle maksuhaldurile vastavalt tavale, mida maksuhaldur tehingute eest arve esitamise ajal järgis.

39 Itaalia valitsus märgib siiski, et kõnealuste tehingute suhtes käibemaksu kohaldamine oli juba mõnda aega tekitanud vaidlusi, nii et ettevaatlikul ja mõistlikul ettevõtjal ei saanud olla õiguspärast ootust, et need tehingud jäävad käibemaksuga maksustatuks.

40 Sellegipoolest tuleb märkida, et alles 26. veebruari 1999. aasta ringkiri tõi selgust, et maksuhaldur, kes on asjassepuutuvate õigusaktide rakendamise tagamise eest vastutav haldusasutus, on sõnaselgelt kinnitanud, et ühistute osamaksed on olemuselt maksud ja et ühistute makstavat tasu tuleb pidada käibemaksust vabastatuks presidendi dekreeedi nr 633/72 artikli 10 lõike 5 tähenduses. Seega seadis ringkiri tagasiulatuvalt kahtluse alla nende osamaksete kogumise tehingute maksustamise käibemaksuga.

41 Sellises olukorras peab nimetatud haldusasutus arvestama ettevõtjate eriolukorda ja nägema vajaduse korral ette mugandusi uute õiguslike hinnangute rakendamiseks nende tehingute suhtes (vt selle kohta 10. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-201/08: Plantanol, EKL 2009, lk I-8343, punkt 49).

42 Niisiis ilmneb eelnevatest kaalutlustest, et tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus alusetult

saadu tagastamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis tsiviilhagi esitamiseks alusetult saadu tagastamise nõudes, mille teenusesaaja esitab käibemaksukohustuslasest teenuseosutaja vastu, näevad ette aegumistähtaja, mis on pikem teenuseosutaja poolt maksuõiguse alusel maksuhalduri vastu tagastamisnõude esitamise spetsiaalsest aegumistähtajast, juhul kui maksukohustuslane saab tegelikult nõuda selle maksu tagastamist maksuhaldurilt. Viimati mainitud tingimus ei ole täidetud, kui selliste õigusnormide kohaldamise tagajärjel jääb maksukohustuslane täielikult ilma õigusest saada maksuhaldurilt tagasi alusetult tasutud käibemaks, mille ta ise pidi oma teenusesaajatele tagasi maksma.

Teine küsimus

43 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Tõhususe põhimõttega ei ole vastuolus alusetult saadu tagastamist käsitlevad siseriiklikud õigusnormid, mis tsiviilhagi esitamiseks alusetult saadu tagastamise nõudes, mille teenusesaaja esitab käibemaksukohustuslasest teenuseosutaja vastu, näevad ette aegumistähtaja, mis on pikem teenuseosutaja poolt maksuõiguse alusel maksuhalduri vastu tagastamisnõude esitamise spetsiaalsest aegumistähtajast, juhul kui maksukohustuslane saab tegelikult nõuda selle maksu tagastamist maksuhaldurilt. Viimati mainitud tingimus ei ole täidetud, kui selliste õigusnormide kohaldamise tagajärjel jääb maksukohustuslane täielikult ilma õigusest saada maksuhaldurilt tagasi alusetult tasutud käibemaks, mille ta ise pidi oma teenusesaajatele tagasi maksma.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.