

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

15 päivänä syyskuuta 2011 (1)

Asia C-427/10

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

vastaan

Ministero dell'Economia e delle Finanze

ja

Agenzia delle Entrate

(Corte suprema di cassazione (Italia) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Perusteettomasti laskutettu ja maksettu vero – Palvelun suorittajan oikeus vaatia verohallintoa palauttamaan perusteettomasti maksettu arvonlisävero – Palvelun ostajan oikeus vaatia palvelun suorittajalta sen objektiivisesti perusteettoman maksun palautus, joka vastaa perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron määrää – Sen kansallisen oikeussäännön tulkinnan muuttuminen, jossa säädetään arvonlisäverovapaudesta – Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet

Pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat sekä ennakkoratkaisukysymykset

1. Italialaisissa tuomioistuimissa käsiteltävänä oleva asia koskee summia, jotka Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (jäljempänä BNA) on maksanut valtiolle arvonlisäveroina palkkioista, jotka on peritty ympäristön parantamisen ja maa-alueiden järjestämisen koordinoinnista vastaavan kolmen yhteenliittymän lukuun vuosina 1984–1994 tapahtuneesta jäsenmaksujen keräämisestä.
2. Kyseisellä ajanjaksolla yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämistä ei katsottu "verojen perimiseksi ja veron maksamiseksi verovelvollisen lukuun" eli toiminnaksi, joka on arvonlisäverosta vapautettua toimintaa arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun presidentin asetuksen nro 633(2) (jäljempänä presidentin asetus nro 633/72) 10 §:n 5 kohdan nojalla.
3. Verohallinto muutti kuitenkin 26.2.1999 lähettämässään soveltamisohjeessa nro 52/E tämän presidentin asetuksen säännöksen alkuperäistä tulkintaa katsomalla, että yhteenliittymien

jäsenmaksut olivat veronluonteisia, minkä vuoksi yhteenliittymien maksettaviksi kuuluvat palkkiot oli katsottava arvonlisäverosta vapautetuiksi. Corte suprema di cassazione (Italia) on ennakkoratkaisupyyntönsään ilmoittanut, että kyseinen soveltamisohje vastasi oikeuskäytännössä omaksuttua uutta linjaa siitä, minkä luonteisina yhteenliittymien jäsenmaksuja on pidettävä verotuksellisesti.

4. Presidentin asetuksen nro 633/72 10 artiklan 5 kohdan tulkinnassa tapahtuneen muutoksen jälkeen kyseessä olevat yhteenliittymät pyysivät SIFER SpA:ta, joka oli tullut BNA:n sijaan yhteenliittymien jäsenmaksujen kerääjäksi, palauttamaan arvonlisäveroina niistä palkkioista suoritettut summat, jotka oli maksettu jäsenmaksujen keräämisestä, siviililain 2033 §:ssä tarkoitettuna objektiivisesti perusteettomana maksuna.

5. Italian lainsäädännön mukaan riita-asia, jossa vastakkain ovat yhtäältä se henkilö, jonka lukuun arvonlisävero on kannettu, ja toisaalta palvelun suorittaja, joka on veloittanut arvonlisäveron, ja joka koskee objektiivisesti perusteetonta maksua, ei ole luonteeltaan vero-oikeudellinen ja kuuluu näin yleisten siviilituomioistuinten tuomiovaltaan. Perusteettoman maksun palauttamista koskevan kanneoikeuden käyttämiseen sovelletaan yleistä kymmenen vuoden vanhentumisaikaa, josta säädetään siviililain 2946 §:ssä.

6. Yksi asiassa kyseessä olevista yhteenliittymistä haastoi SIFER SpA:n vastaamaan siviilituomioistuimessa, joka oli hyväksynyt BNA:n haastamisen vastaamaan asiassa sitä koskevien summien osalta. Tuomioistuin velvoitti tuomiollaan BNA:n maksamaan korkoineen summan, joka vastasi suuruudeltaan arvonlisäveroa, joka oli laskutettu jäsenmaksujen keräämisestä maksetuista palkkioista. BNA valitti tästä päätöksestä.

7. Siviilikanteen johdosta BNA vaati verohallintoa palauttamaan arvonlisäveron, joka vastasi kyseessä olevien yhteenliittymien vaatimia summia. Vaatimus hylättiin hiljaisesti, minkä vuoksi BNA nosti kolme erillistä kannetta veroviranomaisia vastaan.

8. Tällainen riita-asia, eli riita-asia, jossa vastakkain ovat yhtäältä BNA arvonlisäveron kantamisesta vastaavana palvelun tarjoajana ja toisaalta verohallinto ja joka koskee perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista, kuuluu verotuomioistuinten tuomiovaltaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmoituksen mukaan palautusoikeuden normatiivinen perusta on hallintolainkäyttöä veroasioissa koskevien säännösten (asetus (decreto legislativo) nro 546/1992) 21 §:ssä, jonka 2 momentissa säädetään seuraavaa: "Palautusvaatimusta ei voida erityisten säännösten puuttuessa esittää sen jälkeen, kun maksamisesta tai palautuksen edellytysten täyttymispäivästä, jos se on myöhempi, on kulunut kaksi vuotta."

9. Vaikka ensimmäisen asteen verotuomioistuin hyväksyi BNA:n kanteet ja velvoitti verohallinnon palauttamaan riidan kohteena olleet summat, toisen asteen verotuomioistuin muutti ensimmäisen asteen tuomioita yhdistettyään asioihin verohallinnon tekemät valitukset, toteamalla, että BNA oli menettänyt oikeutensa palautukseen siitä syystä, että asetuksen nro 546/92 21 §:n 2 momentissa säädetty kahden vuoden määräaika oli kulunut umpeen, ja huomauttamalla siitä, että verohallinnon soveltamisohjetta nro 52/E ei voitu pitää soveltuvana perusteena sille, että palautusoikeuden tunnustamisen edellytysten voitaisiin katsoa täyttyvän.

10. Corte suprema di cassazione, joka käsittelee Banca Antoniana Popolare Veneta SpA:n (jäljempänä BAPV), johon BNA on sulautunut, tekemää kassaatiovalitusta toisen asteen vero-oikeuden päätöksestä, on edellä kuvattujen tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella päättänyt esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1) Ovatko tehokkuuden, syrjintäkiellon ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet

arvonlisäverotuksiin liittyvissä kysymyksissä esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle tai käytännölle, jossa ostajan/tilaajan oikeus perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen on rakennettu perusteettoman edun palautusta koskeville yleisille siviilioikeudellisille säännöksille siitä palautusoikeudesta poiketen, jota ensisijainen veronmaksuvelvollinen (tavarantoimittaja/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 tavarantoimittaja/palvelun suorittaja velvoitetaan suorittamaan palautus ostajalle/tilaajalle, kun ensin mainittu ei ollut vaatinut palautusta toiselta tuomioistuimelta sille asetetussa määräajassa, sellaisen oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan mukaisesti, joka perustuu hallinnolliseen käytäntöön, jonka mukaan liiketoimi oli arvonlisäverollinen?”

Arviointi

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

11. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa ensimmäisellä kysymyksellään selvittää sen, voidaanko sellaista kansallista lainsäädäntöä pitää arvonlisäverotuksen neutraalisuuden, tehokkuuden ja syrjintäkiellon periaatteen mukaisena, jossa eri arvonlisäverovelvollisille annetaan eri oikeudet valtiolle perusteettomasti maksetun arvonlisäveron osalta – siten, että yhtäältä palvelun suorittajalle annetaan verohallintoon nähden oikeus perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palautukseen edellyttäen, että tätä koskeva vaatimus on esitetty kahden vuoden kuluessa maksun tapahtumisesta tai siitä päivästä, josta palautusoikeuden synnyttävä tapahtuma sattui, ja toisaalta palvelun ostajalle, jonka lukuun arvonlisävero on kannettu, annetaan palvelun suorittajaan nähden oikeus perusteettoman maksun palautukseen, johon sovelletaan kymmenen vuoden vanhentumisaikaa, – ja jossa tämän lisäksi annetaan eri tuomioistuimille toimivalta tähän mahdollisesti liittyvien riita-asioiden ratkaisemiseen (verotuomioistuimille, kun kyse on palvelun tarjoajan ja verohallinnon välisestä riita-asiasta, ja siviilituomioistuimille, kun kyse on palvelun ostajan ja palvelun suorittajan välisestä riita-asiasta).

12. Todettakoon aluksi, että Corte suprema di cassazione ei ennakkoratkaisupyynnössä olevan selvityksen mukaan kiistä sitä, että kyseessä olevat verot on laskutettu ja maksettu valtiolle perusteettomasti. Tältä osin se ei siis ole eri mieltä Italian yleisten siviilituomioistuinten kanssa, jotka ovat ratkaisseet perusteettoman maksun palauttamista koskevan kanteen, jonka kyseessä olevat yhteenliittymät ovat nostaneet BNA:ta vastaan. Ennakkoratkaisupyynnössä esiin tuodut kysymykset koskevat tällaisen perusteettoman maksun synnyttämää oikeutta, eli oikeutta saada perusteettomasti kannettu arvonlisävero palautetuksi, ja erityisesti tämän palautusoikeuden käytötapaa ja sen käyttämisen edellytyksiä.

13. Oikeuskäytännöstä on nähdäksemme johdettavissa yleisellä tasolla, että unionin oikeudessa jäsenvaltioille on asetettu velvollisuus mahdollistaa perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palauttaminen ja se, että yksityiset voivat käyttää vastaavia oikeuksia. Unionin tuomioistuin on perustanut näkemyksensä tälle olettamalle asiassa Schmeink & Cofreth ja Strobel antamassaan tuomiossa lausuessaan ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymisestä.(3)

14. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY(4) ei ole lainkaan säännöksiä perusteettomasti laskutetun ja tämän jälkeen valtiolle maksetun arvonlisäveron palauttamisesta.

15. Tässä on muistettava, että unionin tuomioistuin on useita kertoja todennut, että koska unionin säännöksiä perusteettomasti kannettujen kansallisten verojen palauttamisesta ei ole annettu, tämä kysymys on ratkaistu eri tavoin eri jäsenvaltioissa. Tällaisessa tilanteessa on kunkin jäsenvaltion asiana määrittää sisäisessä oikeusjärjestyksessään toimivaltaiset tuomioistuimet ja antaa menettelysäännöt sellaisia oikeussuojakeinoja varten, joilla pyritään turvaamaan unionin oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, kuitenkin siten, että nämä menettelysäännöt eivät saa olla epäedullisempia kuin ne, jotka koskevat samankaltaisia jäsenvaltion sisäiseen oikeuteen perustuvia oikeussuojakeinoja (vastaavuusperiaate), eivätkä ne saa olla sellaisia, että unionin oikeusjärjestyksessä vahvistettujen oikeuksien käyttäminen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa (tehokkuusperiaate).(5)

16. Tähän on lisättävä, että Lissabonin sopimuksella tehtyjen muutosten jälkeen tämä jäsenvaltioille asetettu velvollisuus voidaan johtaa suoraan Euroopan unionista tehdystä sopimuksesta. SEU 19 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot säätävät tarvittavista muutoksenhakukeinoista tehokkaan oikeussuojan takaamiseksi unionin oikeuteen kuuluvilla aloilla.

17. Perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palautus Italiassa voimassa olevassa järjestelmässä ja sen kolme erityispiirrettä ovat jo aiemmin olleet esillä Italian tuomioistuinten unionin tuomioistuimelle esittämissä ennakkoratkaisukysymyksissä.

18. Mainittakoon näistä ensimmäisenä asiassa Reemtsma Cigarettenfabriken(6) annettu tuomio, jossa tarkasteltiin Italiassa voimassa olevaa järjestelmää verotuksen neutraalisuuden, tehokkuuden ja syrjintäkiellon periaatteiden valossa siltä kannalta, että järjestelmässä säädetään palvelun suorittajan ja palvelun ostajan osalta eri oikeussuojakeinoista sen arvonlisäveron takaisin saamiseksi, joka on laskutettu ja maksettu perusteettomasti. Tuomiossa tehtiin se loppupäätelmä, etteivät nämä periaatteet ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yksin palvelun suorittaja voi vaatia veroviranomaisilta arvonlisäverona perusteettomasti maksettujen summien palauttamista ja palvelun ostaja nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen kyseistä palvelun suorittajaa vastaan.(7)

19. Toiseksi on mainittava asiassa Edis annettu tuomio,(8) jossa tarkasteltiin perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palauttamista koskevan Italian lainsäädännön toista puolta, joka koskee oikeuksien prekludoitumisen ja vanhentumisen määraaikoja, jotka eivät ole samat silloin, kun kyse on verohallinnolle osoitetusta arvonlisäveron palautusvaatimuksesta ja kun kyse on yksityisten välisestä perusteettoman edun palautusvaatimuksesta. Mainitun tuomion mukaan yhteisön oikeuden vastaista ei ole se, että jäsenvaltion lainsäädännössä säädetään paitsi sellaisesta yleisestä vanhentumisajasta, jota sovelletaan yksityisten välisiin perusteettoman edun palautusvaateisiin, myös tätä vanhentumisaikaa epäedullisemmista oikaisumenettelyä ja tuomioistuinmenettelyä koskevista erityissäännöistä, joita sovelletaan verojen ja maksujen riitauttamiseen.(9)

20. Kolmanneksi todettakoon sen verohallinnolle osoitetun vaatimuksen preklusiivisen määräajan pituudesta, joka koskee perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kyseessä on oltava kohtuullinen määräaika, joka suojaa samalla sekä verovelvollista että asianomaista hallintoviranomaista. Näin on siksi, että tällainen määräaika ei voi tehdä yhteisön oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä

käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.(10) Mahdollisuus vaatia perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamista ilman minkäänlaista ajallista rajoitusta olisi ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen kanssa, joka vaatii, että verovelvollisen verotuksellista tilannetta ei voida loputtomiin kyseenalaistaa, kun otetaan huomioon hänen oikeutensa ja velvollisuutensa verohallintoon nähden.(11)

21. Unionin tuomioistuimien arvioi määräaikaisten tapauskohtaisesti. Unionin tuomioistuin on katsonut, että kahden vuoden mittainen preklusiivinen määräaika on kohtuullinen, kun kyseessä on arvonlisäveron vähennysoikeus.(12) Näkemykseni mukaan tätä kantaa voidaan analogisesti soveltaa oikeuteen saada perusteettomasti maksettu arvonlisävero palautetuksi.

22. Edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella näyttää siis siltä, että nyt käsiteltävissä ennakkoratkaisukysymyksissä kyseessä oleva perusteettomasti maksetun arvonlisäveron palauttamisjärjestelmä on sellaisenaan yleisesti ottaen tehokkuuden, syrjintäkiellon ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden mukainen.

23. Tässä tapauksessa Italian järjestelmän tasapainoa on kuitenkin horjuttanut verohallinto, joka on soveltamisohjeellaan muuttanut presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdan tulkintaa; kohdassa säädetään arvonlisäverovapautuksesta silloin, kun kyse on veron keräämispalvelun suorittamisesta. Soveltamisohjeessa katsotaan, että yhteenliittymien jäsenmaksut ovat veronluonteisia maksuja, minkä vuoksi niiden keräämispalvelun suorittamisesta perityt palkkiot on katsottava arvonlisäverovapaiksi.

24. Koska edellä mainittu tulkinallinen muutos tapahtui sen jälkeen, kun verovelvolliselle, eli tässä tapauksessa BNA:lle, vahvistettu preklusiivinen määräaika oli päättynyt, tämä verovelvollinen ei voinut enää vaatia verohallinnolta laskutetun ja sen jälkeen valtiolle maksetun summan palauttamista, joka vastasi arvonlisäveron osuutta niistä palkkioista, jotka oli peritty yhteenliittymiltä jäsenmaksujen keräämispalvelun suorittamisesta, kun taas yhteenliittymillä oli sen palvelun ostajina, joka muodostui yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämisestä, vielä mahdollisuus vaatia BNA:ta palauttamaan kyseessä olevat summat objektiivisesti perusteettomana maksuna suoraan lain nojalla.

25. Tämän johdosta BNA joutuisi kantamaan arvonlisäverorasituksen, vaikka arvonlisävero pitäisi kulutusverona pääsääntöisesti tulla loppukäyttäjän, eli tässä tapauksessa yhteenliittymien, vastattavaksi.

26. BNA ei ole esillä olevassa asiassa syynä tähän tilanteeseen. Kuten Corte suprema di cassazione on ennakkoratkaisupyynnössään todennut, BNA on arvonlisäveroa laskuttaessaan vain noudattanut tuolloin voimassa ollutta hallinto- ja oikeuskäytäntöä, jonka mukaan yhteenliittymien jäsenmaksut eivät olleet veronluonteisia maksuja ja jonka voitiin ymmärtää merkitsevän, että arvonlisävero oli suoritettava.

27. Onkin niin, ettei asiassa ole minkäänlaisia indisioita siitä, ettei BNA olisi toiminut riittävän huolellisen ja harkitsevan verovelvollisen tavoin. Tästä syystä voidaan katsoa, että perusteettomasti maksettujen summien palautusvaatimusta koskevan, arvonlisäveron maksamisesta alkaneen kahden vuoden määräajan tuloksetonta päättymistä BNA:n osalta ei voida lukea BNA:n vaan verohallinnon syyksi.

28. Tällaisessa tilanteessa on syytä varmistua siitä, etteivät presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdan tulkinan muutoksesta BAPV:n, johon BNA on sulautunut, oikeudelliseen asemaan kohdistuneet muutokset, joita edellä on kuvattu, ole ristiriidassa oikeusvarmuuden ja perustellun luottamuksen suojan periaatteiden kanssa, jotka ovat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan osa unionin oikeusjärjestystä ja joita sekä unionin toimielinten että jäsenvaltioiden, kun

nämä käyttävät niille unionin direktiiveissä annettua toimivaltaa, on tästä syystä noudatettava.(13)

29. Sen selvittäminen, ovatko kansallinen lainsäädäntö, sen tulkinta ja soveltaminen oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteiden mukaisia, ei todellisuudessa kuulu unionin tuomioistuimelle vaan ainoastaan ennakkoratkaisua pyytävälle tuomioistuimelle. Unionin tuomioistuin on SEUT 267 artiklan nojalla esitettyä ennakkoratkaisupyyntöä ratkaistessaan ainoastaan toimivaltainen esittämään tälle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaa koskevat seikat, jotka saattavat auttaa sitä arvioimaan tätä yhteensopivuutta.(14)

30. Tässä yhteydessä on muistettava, että oikeusvarmuuden periaate edellyttää yhtäältä, että oikeussäännöt ovat selviä ja täsmällisiä, ja toisaalta, että yksityiset voivat ennakoida sen, miten niitä sovelletaan. Tätä vaatimusta on noudatettava erityisen tarkasti silloin, kun kyse on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä sääntelyllä asetetut velvollisuudet ovat.(15)

31. Tässä tapauksessa epävarmuutta ei niinkään ole siitä, etteikö presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohta, jossa säädetään verojen kantamispalvelun arvonlisäverovapautuksesta, olisi selvä ja täsmällinen, vaan siitä, onko sen soveltaminen ennakoitavissa. Lähden olettamuksesta, jonka mukaan oikeuden soveltamista ei voida käsitellä irrallaan sen tulkinnasta, jota verohallinto on esillä olevassa asiassa muuttanut.

32. Presidentin asetuksen nro 633/72 10 §:n 5 kohdan tulkinnan ennakoitavuutta ja sen soveltamista arvioidakseen pitäisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ottaa huomioon sekä se, että verohallinto on muuttanut kantaansa yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämispalkkioiden verottamisesta, että se, että Italian tuomioistuinten kanta oli tältä osin myös muuttumassa.

33. Luottamuksensuojan periaatteen osalta yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta asiassa Elmeke(16) voisi olla apua ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, vaikka siinä onkin kysymys verovelvollisten perustellusta luottamuksesta suhteessa viranomaistoiimiin. Kyseisestä tuomiosta johdettavat päätelmät ovat mielestäni yleistettävissä kaikkeen viranomaistoimintaan.

34. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi siis ensiksi selvittää se, onko huolelliselle ja harkitsevalle talouden toimijalla verohallinnon toiminnan vuoksi aiheutta luottamukseen, ja jos vastaus kysymykseen on myöntävä, esitettävä tämän jälkeen näyttö siitä, että tätä luottamusta on pidettävä perusteltuna.(17)

35. Italian hallituksen asiamies ilmoitti tässä yhteydessä istunnossa, että yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämispalvelun arvonlisäverovapautus oli ollut jo jonkin aikaa erimielisyyksien kohteena, minkä vuoksi oli mahdotonta katsoa, että hallintoviranomaisen toiminta olisi voinut synnyttää huolelliselle ja harkitsevalle taloudelliselle toimijalle perusteltuja odotuksia.

36. Tällä lausumalla ei nähdäkseni pitäisi sellaisenaan olla ratkaisevaa merkitystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemässä arvioinnissa. Huomioon on otettava myös se, kuinka kauan se alkuperäinen hallinto- ja tuomioistuinikäytäntö oli jatkunut, jonka mukaisesti verot kannettiin yhteenliittymien jäsenmaksujen keräämispalvelusta, ja mitä on pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen kannalta pidettävä hetkenä, jolloin erimielisyydet yhteenliittymien jäsenmaksujen luonteesta alkoivat.

37. Todettakoon tähän vielä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioinnissaan otettava huomioon myös ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi 4.11.1950 Roomassa allekirjoitetun eurooppalaisen yleissopimuksen 1 lisäpöytäkirjan 1 artiklassa taattu ja Euroopan unionin perusoikeuskirjan 17 artiklassa tunnustettu omaisuudensuoja, joka on

vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan osa unionin oikeusperiaatteita. Tämän oikeuskäytännön mukaan omaisuudensuojaa ei kuitenkaan pidetä ehdottomana oikeutena, vaan se on otettava huomioon suhteessa sen tehtävään yhteiskunnassa. Tästä seuraa, että omistusoikeuden käyttöä voidaan rajoittaa, kunhan rajoitukset tosiasiallisesti palvelevat yleisen edun mukaisia Euroopan unionin tavoitteita eikä niillä puututa perusoikeuksiin tavoitellun päämäärän kannalta suhteettomasti ja tavalla, jota ei voida hyväksyä ja jolla loukattaisiin näin suojattujen oikeuksien keskeistä sisältöä.(18)

38. Tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkasteltava sitä, johtaako kyseessä oleva Italian järjestelmä – erityisesti siinä säädetyt erilaiset sekä preklusiivinen määräaika että vanhentumisaika, jotka koskevat yhtäältä BAPV:tä ja toisaalta yhteenliittymiä silloin, kun kyse on näiden oikeudesta vaatia perusteettomasti laskutetun ja tämän jälkeen valtiolle maksetun arvonlisäveron palauttamista, – verohallinnon vahvistaman uuden tulkinnan vuoksi BAPV:n omaisuudensuojan loukkaamiseen.

39. Jos tilanne on tämä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, täytyvätkö oikeuskäytännössä vahvistetut ja edellä 37 kohdassa mainitut edellytykset.

40. Edellä esitetyn perusteella katson, että unionin tuomioistuimen pitäisi vastata ensimmäiseen kysymykseen, että verotuksen neutraalisuuden, tehokkuuden ja syrjintäkiellon periaatteet eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa säädetään niiden tapausten varalta, joissa on kyse valtiolle perusteettomasti maksetusta arvonlisäverosta, eri tavalla yhtäältä palvelujen tarjoajalle arvonlisäverovelvollisena ja toisaalta palvelujen ostajalle henkilönä, jonka lukuun arvonlisävero kannetaan, kuuluvista oikeuksista, joihin sovelletaan erilaista preklusiivista määräaika tai mahdollisesti vanhentumisaikaa, ja jossa näitä koskevien mahdollisten riita-asioiden ratkaisulta on annettu eri tuomioistuimille, edellyttäen, että tätä lainsäädäntöä sovelletaan oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita noudattaen sekä omaisuudensuojaa kunnioittaen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

41. Corte suprema di cassazione toinen kysymys koskee sitä, onko tehokkuuden, syrjintäkiellon ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteiden mukaisesti katsottava sellainen kansallinen käytäntö tai oikeuskäytäntö, jotka tekevät mahdolliseksi tuomion, jolla palvelun suorittaja velvoitetaan suorittamaan palautus palvelun ostajalle, kun ensin mainittu ei ollut vaatinut palautusta toiselta tuomioistuimelta sille asetetussa määräajassa sellaisen oikeuskäytännössä omaksutun tulkinnan mukaisesti, joka perustuu hallintokäytäntöön, jonka mukaan liiketoimi oli arvonlisäverollinen.

42. Italian hallituksen edustaja vaati istunnossa unionin tuomioistuinta toteamaan, ettei toista ennakkoratkaisukysymystä oteta tutkittavaksi siitä syystä, ettei BNA:n tai mahdollisesti BAPV:n, johon BNA on sulautunut, perusteettomasti maksaman arvonlisäveron palauttamista koskeva kysymys ollut pääasian kohteena.

43. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kansallisen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta vain, jos on ilmeistä, että kansallisen tuomioistuimen pyytämällä yhteisön oikeuden tulkinnalla tai yhteisön oikeussäännön pätevyyden tutkimisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen.(19)

44. Esillä olevassa asiassa on nähdäkseni kyse juuri tällaisesta tilanteesta. On myönnettävä, että pääasiassa, jossa ennakkoratkaisukysymykset on esitetty, on kyse ainoastaan verohallinnon velvoittamisesta palauttamaan valtiolle perusteettomasti maksettu arvonlisävero, koska BAPV:n, johon BNA on sulautunut, kohdistettu vaatimus perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron palauttamisesta on ratkaistu toisessa italialaisessa tuomioistuimessa.

45. Koska unionin tuomioistuimen vastaus ei voi palvella pääasian ratkaisemista, voidaan katsoa, että unionin tuomioistuimen pitäisi todeta, että Corte suprema di cassazione esittämää toista kysymystä ei tutkita.

46. Sen tapauksen varalta, että unionin tuomioistuin ei yhdy näkemykseeni ja ottaa toisen kysymyksen tutkittavaksi, vastauksella, jota olen ehdottanut ensimmäiseen kysymykseen, vastataan nähdäkseni samalla myös toiseen kysymykseen, koska sillä pyritään myös arvioimaan perusteettomasti kannetun arvonlisäveron palauttamista koskevaa Italian järjestelmää.

Ratkaisuehdotus

47. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin toteaa ensin, että Corte suprema di cassazione esittämä toinen kysymys jätetään tutkimatta, ja vastaa tämän jälkeen tämän kansallisen tuomioistuimen esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Verotuksen neutraalisuuden, tehokkuuden ja syrjintäkiellon periaatteet eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, jossa säädetään niiden tapausten varalta, joissa on kyse valtiolle perusteettomasti maksetusta arvonlisäverosta, eri tavalla yhtäältä palvelujen tarjoajalle arvonlisäverovelvollisena ja toisaalta palvelujen ostajalle henkilönä, jonka lukuun arvonlisävero kannetaan, kuuluvista oikeuksista, joihin sovelletaan erilaista preklusiivista määräaika- tai mahdollisesti vanhentumisaikaa, ja jossa näitä koskevien mahdollisten riita-asioiden ratkaisulta on annettu eri tuomioistuimille, edellyttäen, että tätä lainsäädäntöä sovelletaan oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita noudattaen sekä omaisuudensuojaa kunnioittaen.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – GURI nro 292, Supplemento ordinario 11.11.1972.

3 – Asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000 (Kok., s. I-6973, 39 ja 49 kohta).

4 – EYVL L 145, s. 1.

5 – Ks. vastaavasti asia C-231/96, Edis, tuomio 15.9.1998 (Kok., s. I-4951, 33 ja 34 kohta); asia C-62/00, Mark & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6325, 34 kohta) ja asia C-472/08, Alstom Power Hydro, tuomio 21.1.2010 (Kok., s. I-623, 17 kohta).

6 – Asia C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomio 15.3.2007 (Kok., s. I-2425).

7 – Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Reemtsma Cigarettenfabriken, tuomion 42 kohta.

8 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia.

9 – Edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Edis, tuomion 37 kohta. Vastaava toteamus on myös asiassa C-343/96, Dilexport, 9.2.1999 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-579, 28 kohta).

10 – Ks. vastaavasti asia 33/76, Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral, tuomio 16.12.1976 (Kok., s. 1989, 5 kohta); edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Edis, tuomion 35 kohta ja asia C-262/09, Meilicke, tuomio 30.6.2011 (56 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

11 – Ks. analogisesti yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008 (Kok., s. I-3457, 44 kohta) ja edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Alstom Power Hydro, tuomion 16 kohta.

12 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainitut yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 48 kohta ja alaviitteessä 5 mainittu asia Alstom Power Hydro, tuomion 20 kohta.

13 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-181/04–C-183/04, Elmeka, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8167, 31 kohta) ja asia C-201/08, Plantanol, tuomio 10.9.2009 (Kok., s. I-8343, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

14 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Plantanol, tuomion 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

15 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Plantanol, tuomion 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-358/08, Aventis Pasteur, tuomio 2.12.2009 (Kok., s. I-11305, 47 kohta).

16 – Mainittu edellä alaviitteessä 13.

17 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 13 mainitut yhdistetyt asiat Elmeka, tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

18 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-402/05 P ja C-415/05 P, Kadi ja Al Barakaat International Foundation v. neuvosto ja komissio, tuomio 3.9.2008 (Kok., s. I-6351, 355 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 – Ks. vastaavasti asia C-18/93, Corsica Ferries, tuomio 17.5.1994 (Kok., s. I-1783, Kok. Ep. XV, s. I-147, 14 kohta); asia C-266/96, Corsica Ferries France, tuomio 18.6.1998 (Kok., s. I-3949, 27 kohta) ja asia C-345/06, Heinrich, tuomio 10.3.2009 (Kok., s. I-1659, 36 ja 37 kohta).