

Asia C-35/05

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

vastaan

Ministero delle Finanze

(Corte suprema di cassazione esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – 2 ja 5 artikla – Maan alueelle sijoittautumattomat verovelvolliset – Perusteetta tilitetty vero – Palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron palauttaminen maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille*

(Neuvoston direktiivin 79/1072 2 ja 5 artikla)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veronmaksuvelvolliset*

(Neuvoston direktiivin 77/388 21 artiklan 1 kohta)

3. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Perusteettomasti laskutetun veron oikaiseminen*

(Neuvoston direktiivi 77/388)

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – annetun kahdeksannen direktiivin 79/1072 2 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa, jonka maksamiseen ei ole velvollisuutta ja joka on laskutettu erehdyksessä palvelujen vastaanottajalta ja tilitetty sitten näiden palvelujen suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisille, ei voida palauttaa näiden säännösten nojalla.

Kahdeksannella direktiivillä, jonka tarkoituksena ei ole horjuttaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetulla kuudennella direktiivillä 77/388 toteutettua järjestelmää, pyritään vahvistamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Sen tavoitteena on siten yhdenmukaistaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan mukainen oikeus palautukseen. Kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklassa viitataan nimittäin nimenomaisesti kuudennen direktiivin 17 artiklaan. Koska kyseisessä 17 artiklassa tarkoitettua vähennysoikeutta ei näin ollen voida ulottaa perusteettomasti laskutettuun ja veroviranomaiselle tilitettyyn arvonlisäveroon, on syytä todeta, että tuota samaa arvonlisäveroa ei voida kahdeksannen direktiivin säännösten perusteella palauttaa.

(ks. 25–28 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta)

2. Lukuun ottamatta niitä tapauksia, joista säädetään nimenomaisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 92/111, 21 artiklan 1 kohdassa, yksin tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa voidaan pitää arvonlisäverovelvollisena suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisiin nähden.

(ks. 33 kohta ja tuomiolauselman 2 kohta)

3. Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi vaatia veroviranomaisilta arvonlisäverona perusteettomasti tilitettyjen summien palauttamista ja jonka mukaan palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota luovuttajaa tai suorittajaa vastaan, ei ole ristiriidassa neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen eikä syrjintäkiellon periaatteen kanssa. Jos arvonlisäveron palauttaminen kävisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jäsenvaltioiden on kuitenkin tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet siihen, että kyseisellä vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.

Välitöntä verotusta koskevalla kansallisella lainsäädännöllä ei ole vaikutusta tähän vastaukseen, koska välitöntä verottamista koskevalla järjestelmällä ei kokonaisuutena ottaen ole yhteyttä arvonlisäverojärjestelmään.

(ks. 42 ja 45 kohta sekä tuomiolauselman 3 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä maaliskuuta 2007 (*)

Kahdeksas arvonlisäverodirektiivi – 2 ja 5 artikla – Maan alueelle sijoittautumattomat verovelvolliset – Perusteetta tilitetty vero – Palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt

Asiassa C-35/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 23.6.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 31.1.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

vastaan

Ministero delle Finanze,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit P. Kari, J. Klučka, J. Makarczyk ja G. Arestis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.3.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, edustajanaan avvocato S. Pettinato,
- Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään M. Afonso, M. Velardo ja A. Aresu, kuultuaan julkisasiamiehen 8.6.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) 2 ja 5 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH ?niminen yhtiö (jäljempänä Reemtsma) ja Ministero delle Finanze (valtiovarainministeriö) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi palauttamasta Reemtsmalle osaa siitä arvonlisäverosta, joka oli kannettu viimeksi mainitulle Italiassa suoritetuista mainonta- ja markkinointipalveluista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kahdeksannen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle jäljempänä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta taikka tavarahan maahantuonnista maan alueelle, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien tai 1 artiklan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamiseen.”

4 Kahdeksannen direktiivin 5 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veronpalautukseen määräytyy direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa.”

5 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY (EYVL L 384, s. 47; jäljempänä kuudes direktiivi), 9

artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan – – yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

--

– mainospalvelut,

--”

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

--

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

--”

7 Kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan

1) sisäisen järjestelmän mukaan:

a) verollisen tavaroiden luovutuksen tai muun kuin b alakohdassa tarkoitetun palvelun suorituksen toimittava verovelvollinen. Jos verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen toimittaa maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteet, joilla toinen henkilö määrätään maksamaan vero. Tähän tarkoitukseen voidaan nimetä muun muassa veroedustaja tai verollisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastaanottaja. – – Jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin verovelvollisen yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta;

b) edellä 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitetun palvelun suorituksen vastaanottaja tai 28 b artiklan C, D ja E kohdassa tarkoitetun palvelun vastaanottaja, joka on saanut arvonlisäverotunnisteen maan alueella, jos palvelun suorittaa ulkomaille sijoittautunut verovelvollinen; jäsenvaltiot voivat kuitenkin määrätä palvelun suorittajan yhteisvastuulliseksi veron maksamisesta.

c) jokainen henkilö, joka mainitsee arvonlisäveron laskussa tai laskuna toimivassa asiakirjassa.”

Kansallinen lainsäädäntö

8 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (GURI, supplemento ordinario nro 1, 11.11.1972, s. 1; jäljempänä presidentin asetus nro 633/72), joka on annettu kahdeksannen direktiivin voimaan saattamiseksi, 17 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset – Veroa ovat velvolliset maksamaan henkilöt, jotka suorittavat verotettavia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, ja heidän on tilitettävä se veroviranomaisille kaikista suorittamistaan liiketoimista sen jälkeen, kun siitä on tehty 19 §:ssä säädetty vähennys II luvussa säädettyjen tapojen ja määräysten mukaisesti.”

9 Presidentin asetuksen nro 633/72 19 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veroa, joka on kannettu verosta vapautettuihin tai verottomiin liiketoimiin käytettyjen tavaroiden tai palvelujen hankinnasta tai maahantuonnista, ei saa vähentää – –.”

10 Presidentin asetuksen nro 633/72 38 b §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, joiden koti? ja asuinpaikka on Euroopan talousyhteisön jäsenvaltiossa, joita ei ole 35 b §:ssä tarkoitettu tavoin välittömästi yksilöity ja jotka eivät ole nimenneet 17 §:n toisessa momentissa tarkoitettua edustajaa, jotka ovat verovelvollisia koti? tai asuinvaltiossaan ja jotka eivät ole suorittaneet liiketoimia Italiassa, lukuun ottamatta 9 §:ssä tarkoitettuja verottomia kuljetuspalveluja ja muita niihin liittyviä palveluja sekä 7 §:n 4 momentin d kohdassa mainittuja palveluja, voivat saada maahantuodusta tai hankitusta irtaimesta omaisuudesta tai palvelusta maksetun, määrältään vähintään 200 euron suuruisen veron palautetuksi alle vuoden pituisilta ajanjaksoilta, jos tämä vero on 19 §:n nojalla vähennyskelpoinen. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät tosiseikat voidaan esittää lyhyesti seuraavalla tavalla.

12 Reemtsma on yhtiö, jonka kotipaikka on Saksassa ja jolla ei ole kiinteää toimipaikkaa Italiassa. Italialainen yhtiö suoritti sille vuonna 1994 mainonta? ja markkinointipalveluja, joista se laskutti siltä arvonlisäveroa yhteensä 175 022 025 Italian liiraa (ITL).

13 Tuo arvonlisävero kannettiin Reemtsmalta ja tilitettiin Italian valtiolle.

14 Reemtsma vaati tuolloin vuoteen 1994 liittyvän kahden arvonlisäveroerän osittaista palauttamista, sillä se katsoi, että ne oli tilitetty perusteettomasti siitä syystä, että kyseiset palvelut oli suoritettu muuhun jäsenvaltioon kuin Italian tasavaltaan, tässä tapauksessa Saksaan, sijoittautuneelle verovelvolliselle, joten arvonlisävero oli maksettava tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa.

15 Kansalliset veroviranomaiset kieltäytyivät palauttamasta veroa ja Reemtsma riitautti tämän kieltäytymisen Italian tuomioistuimessa. Sen kanne hylättiin niin ensimmäisessä oikeusasteessa kuin muutoksenhakuasteessakin sillä perusteella, että lähetetyt laskut liittyivät mainos? ja markkinointipalveluihin, jotka eivät ole arvonlisäverollisia siitä syystä, ettei alueellisuusedellytys täyty, sillä ne oli suoritettu toisessa jäsenvaltiossa verotettavalle verovelvolliselle.

16 Reemtsma saattoi näin ollen asian Corte suprema di cassazione käsiteltäväksi, ja koska se

katsoi, että riidassa annettava ratkaisu riippuu yhteisön oikeuden sääntöjen ja periaatteiden tulkinnasta, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklaa siltä osin kuin niissä säädetään, että maan alueelle sijoittautumattomalle tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalle voidaan palauttaa arvonlisävero vain sillä edellytyksellä, että tavaroita ja palveluja käytetään verollisten liiketoimien suorittamiseen, tulkittava siten, että myös arvonlisävero, jota ei olisi pitänyt maksaa ja joka on virheellisesti kannettu myynnin arvonlisäverona ja tilitetty veroviranomaiselle, voidaan palauttaa? Jos tähän vastataan myöntävästi, onko sellainen kansallinen säännös edellä mainittujen direktiivin säännösten vastainen, jonka mukaan maan alueelle sijoittautumattomalla tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalla ei ole oikeutta saada palautusta, koska vero, joka on kannettu ja tilitetty vaikka sitä ei ollut maksettava, ei ole vähennyskelpoinen?”

2) Voidaanko yhtenäisestä yhteisön säännöstöstä yleisesti päätellä, että tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja on veronmaksuvelvollinen veroviranomaisiin nähden? Onko tämän säännösten ja erityisesti arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen kanssa yhteensoveltuvaa, ettei kansallisessa oikeudessa anneta tavaroiden tai palvelujen vastaanottajalle, joka on arvonlisäverovelvollinen ja jolla on kansallisen lainsäädännön mukaan veron laskuttamista ja maksamista koskevia velvoitteita, oikeutta saada veroviranomaisilta palautusta siinä tapauksessa, että vero, jota ei ollut maksettava, on kannettu ja tilitetty? Onko kansallinen lainsäädäntö – sellaisena kuin sitä on tulkittu kansallisissa tuomioistuimissa – tehokkuusperiaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen vastainen siltä osin kuin on kysymys yhteisön oikeuden vastaisesti kannetun arvonlisäveron palauttamisesta, kun tämän lainsäädännön mukaan tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja saa esittää vaatimuksia ainoastaan tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa kohtaan mutta ei veroviranomaista kohtaan, vaikka kansalliseen oikeusjärjestykseen sisältyy vastaavanlainen, veronpidätystä välittömässä verotuksessa koskeva tapaus, jossa kumpikin osapuoli (pidätyksen toimittaja ja verovelvollinen) voi pyytää veroviranomaiselta palautusta?”

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

17 Ensimmäisessä kysymyksessään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisävero, jota ei olisi pitänyt maksaa ja joka on erehdyksessä laskutettu palvelujen vastaanottajalta ja sen jälkeen maksettu sen jäsenvaltion veroviranomaisille, jossa nämä palvelut suoritettiin, voidaan palauttaa.

18 Aluksi on syytä muistuttaa, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ei nimenomaisesti säädetä tilanteesta, jossa tuo vero on laskutettu erehdyksessä.

19 Pääasian asianosaisten kesken on riidatonta, että Reemtsmalle suoritettujen mainosten ja markkinointipalvelut eivät olleet arvonlisäverollisia. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan niiden palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisöön mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille vastaanottajille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan. Pääasiassa palvelut on katsottava suoritettuna Saksassa.

20 Kahdeksannen direktiivin 2 artiklasta on todettava, että siinä säädetään, että jokaisella verovelvollisella, joka on sijoittautunut muuhun kuin palvelujen suorituspaikan jäsenvaltioon, on oikeus saada palautetuksi arvonlisävero, joka on kannettu niistä palveluista, jotka sille on suoritettu siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseinen paikka sijaitsee, jos kyse on muun muassa

kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista. Kahdeksannen direktiivin 5 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan veronpalautus määräytyy kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautuksen suorittavassa jäsenvaltiossa.

21 Reemtsma katsoo, että palautuksensaantioikeuden rajoittaminen pelkästään vähennyskelpoiseen arvonlisäveroon ei tarkoita sitä, ettei perusteettomasti laskutettua ja veroviranomaisille tilitettyä veroa voitaisi palauttaa. Periaate, jonka mukaan vähennysoikeutta sovelletaan ainoastaan perustellusti maksettuihin veroihin, on kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan, siten kuin sitä on tulkittu yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-141/96, Langhorst, 17.9.1997 antamassa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-5073), vastainen. Se katsoo, että kyseisen veron vähennysoikeus on yksi arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen varmistamisen tärkeimmistä välineistä, eikä tuota oikeutta näin ollen saada rajoittaa.

22 Italian hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio katsovat sitä vastoin, ettei erehdyksessä laskutetun arvonlisäveron palauttamista vaadittaessa ole syytä vedota kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklaan, koska kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetty maksetun veron vähennysoikeus puuttuu. Perusteettomasti laskutetun ja veroviranomaisille tilitetyn arvonlisäveron vähennysoikeus on asiassa C-342/87, Genius Holding, 13.12.1989 annetun tuomion (Kok. 1989, s. 4227) vastainen.

23 Aluksi on syytä muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Genius Holding antamansa tuomion 13 kohdassa todennut, että oikeus vähennyksen tekemiseen koskee ainoastaan sellaista arvonlisäveroa, joka on maksettava – mikä tarkoittaa, että sen on perustuttava arvonlisäverolliseen liiketoimeen – tai joka on maksettu siltä osin kuin se oli maksettava. Se on myös katsonut, ettei tämä vähennysoikeus ulotu kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla maksettavaan arvonlisäveroon yksinomaan sen vuoksi, että tuo vero on mainittu laskussa (ks. mm. em. asia Genius Holding, tuomion 19 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on sittemmin vahvistanut tämän oikeuskäytännön tältä osin asiassa C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, 19.9.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-6973, 53 kohta) ja yhdistetyissä asioissa C-78/02–C-80/02, Karageorgou ym., 6.11.2003 antamassaan tuomiossa (Kok. 2003, s. I-13295, 50 kohta).

24 Näin ollen on tutkittava, voidaanko edellisessä kohdassa mainittua oikeuskäytäntöä soveltaa kahdeksanteen direktiiviin liittyvässä asiassa.

25 Tältä osin on syytä muistuttaa, että kahdeksannen direktiivin tarkoituksena ei ole horjuttaa kuudennella direktiivillä toteutettua järjestelmää (ks. mm. asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4495, 18 kohta).

26 Lisäksi on todettava, että kahdeksannella direktiivillä pyritään vahvistamaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden verovelvollisten maksaman arvonlisäveron palauttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt. Sen tavoitteena on siten yhdenmukaistaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan mukainen oikeus palautukseen (ks. mm. asia C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6109, 20 kohta). Kuten tämän tuomion 20 kohdasta ilmenee, kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklassa viitataan nimittäin nimenomaisesti kuudennen direktiivin 17 artiklaan.

27 Koska kyseisessä 17 artiklassa tarkoitettua vähennysoikeutta ei näin ollen voida ulottaa perusteettomasti laskutettuun ja veroviranomaiselle tilitettyyn arvonlisäveroon, on syytä todeta, että tuota samaa arvonlisäveroa ei voida kahdeksannen direktiivin säännösten perusteella palauttaa.

28 Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kahdeksannen direktiivin 2 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa, jonka maksamiseen ei ole velvollisuutta ja joka on laskutettu erehdyksessä palvelujen vastaanottajalta ja tilitetty sitten näiden palvelujen suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisille, ei voida palauttaa näiden säännösten nojalla.

Toinen kysymys

29 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, riittääkö pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, että palvelujen vastaanottajalla on oikeus vaatia arvonlisäveron palauttamista häneltä sen erehdyksessä laskuttaneelta palvelujen suorittajalta, joka puolestaan voisi vaatia sen palauttamista veroviranomaisilta, vai onko tämän vastaanottajan voitava kohdistaa vaatimuksensa suoraan noille viranomaisille. Tämä kysymys jakaantuu kolmeen osaan.

30 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensinnäkin, voidaanko palvelujen vastaanottajaa yleensä pitää arvonlisäverovelvollisena henkilönä palvelujen suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisiin nähden.

31 Tältä osin on syytä muistuttaa, että kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan ”arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan – sisäisen järjestelmän mukaan – – verollisen tavaroiden luovutuksen tai muun kuin b alakohdassa tarkoitettun palvelun suorituksen toimittava verovelvollinen”. Mainitussa 21 artiklassa asetetaan siis lähtökohtainen sääntö, jonka mukaan yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja on arvonlisäverovelvollinen ja hänellä on velvoitteita veroviranomaisiin nähden. Poikkeukset tästä säännöstä luetellaan tyhjentävästi tässä säännöksessä ja Euroopan unionin neuvosto voi kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella hyväksyä muitakin. Silloin kun tavarat luovuttaa tai palvelut suorittaa verollisesti maan alueelle sijoittautumaton verovelvollinen, jäsenvaltiot voivat toteuttaa toimenpiteet, joilla toinen henkilö, joka voi olla verotettavien palvelujen vastaanottaja, määrätään maksamaan vero.

32 Vaikka Reemtsma olisi pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa, joka kuuluu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa säädetyn käännetyin verovelvollisuuden soveltamisalaan, voinut verovelvollisena vaatia arvonlisäveron palauttamista, on muistutettava, että – kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 77 kohdassa todennut – tässä mekanismissa Reemtsmalla on suhde oman sijoittautumisvaltionsa eli Saksan liittotasavallan veroviranomaisiin eikä sen jäsenvaltion eli Italian tasavallan veroviranomaisiin, jossa sille palvelut suorittanut henkilö perusteettomasti laskutti ja ilmoitti arvonlisäveron.

33 Toisen kysymyksen ensimmäiseen osaan on siis vastattava siten, että lukuun ottamatta niitä tapauksia, joista säädetään nimenomaisesti kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa, yksin tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa voidaan pitää arvonlisäverovelvollisena suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisiin nähden.

34 Kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta toiseksi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei anneta palvelujen vastaanottajalle oikeutta saada arvonlisävero palautetuksi veroviranomaisilta, kun tuota veroa ei olisi pitänyt maksaa, mutta tuo vastaanottaja on sen tästä huolimatta maksanut suorituspaikan jäsenvaltion veroviranomaisille, ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen sekä syrjintäkiellon periaatteen kanssa.

35 Reemtsma katsoo, että tehokkuusperiaate edellyttää, ettei kansallisella lainsäädännöllä estetä käyttämästä oikeutta saada voimassa olevan sääntelyn vastaisesti arvonlisäverona tilitetyt

määrät palautetuiksi. Kyseistä periaatetta voidaan nimittäin loukata siitä syystä, että luovuttaja tai suorittaja on maksukyvytön tai että yleisen tuomioistuimen ja verotuomioistuimen tuomiot ovat mahdollisesti keskenään ristiriitaisia.

36 Komissio pitää sitä vastoin hyväksyttävänä Italiassa käyttöön otetun kaltaista verojärjestelmää, jossa yhtäältä yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi lähtökohtaisesti vaatia veroviranomaisilta arvonlisäveron palauttamista ja jossa toisaalta palvelujen vastaanottaja voi vaatia perusteettomasti suoritettua määrää luovuttajalta tai suorittajalta siviilioikeuden sääntöjen mukaisesti. Jäsenvaltioilla on tässä suhteessa vapaus valita sopivana pitämänsä menettely tämän palauttamisen varmistamiseksi, kunhan ne noudattavat tehokkuusperiaatetta. Sen toimeenpano voi komission mukaan edellyttää sitä, että palvelujen vastaanottaja voi toimia suoraan kyseisiä viranomaisia vastaan, jos palauttaminen osoittautuisi käytännössä mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi.

37 Tältä osin on todettava, että koska yhteisö ei ole antanut verojen palauttamisvaatimuksia koskevia säännöksiä, 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 saa tehdä yhteisön oikeusjärjestyksessä annettujen oikeuksien käyttämistä käytännössä mahdottomaksi (ks. mm. asia C-30/02, Recheio – Cash & Carry, tuomio 17.6.2004, Kok. 2004, s. I-6051, 17 kohta ja asia C-291/03, MyTravel, tuomio 6.10.2005, Kok. 2005, s. I-8477, 17 kohta).

38 Toiseksi on todettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, joka koskisi sitä, että laskun laatija oikaisisi perusteettomasti laskutetun arvonlisäveron. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa vain määritellään ne edellytykset, joiden on täyttyvä, jotta ostoihin sisältyneen, vähennettävän veron määrää voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun vastaanottajan osalta. Näin ollen lähtökohta on se, että jäsenvaltiot määrittävät ne edellytykset, joiden täytyessä perusteettomasti laskutettu arvonlisävero voidaan oikaista (ks. em. asia Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomion 48 ja 49 kohta).

39 Kahdessa edellisessä kohdassa mieliin palautettuun oikeuskäytäntöön nähden on syytä myöntää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen järjestelmä, jossa yhtäältä tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja, joka on erehdyksessä tilittänyt arvonlisäveron veroviranomaisille, voi vaatia sen palauttamista ja jossa toisaalta palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota luovuttajaa tai suorittajaa vastaan, on lähtökohtaisesti neutraalisuus? ja tehokkuusperiaatteiden mukainen. Tuo järjestelmä mahdollistaa nimittäin sen, että vastaanottaja, joka on joutunut vastaamaan erehdyksessä laskutetusta verosta, saa perusteettomasti tilitettyt summat palautetuiksi.

40 Lisäksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kun asiaa koskevia yhteisön säännöksiä ei ole annettu, menettelysäännöt, joilla pyritään turvaamaan yhteisön oikeuteen perustuvat yksityisten oikeudet, annetaan jäsenvaltioiden menettelyllistä autonomiaa koskevan periaatteen nojalla kunkin jäsenvaltion sisäisessä oikeusjärjestyksessä (ks. mm. asia C-78/98, Preston ym., tuomio 16.5.2000, Kok. 2000, s. I-3201, 31 kohta ja yhdistetyt asiat C-392/04 ja C-422/04, i-21 Germany ja Arcor, tuomio 19.9.2006, 57 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

41 Tältä osin on todettava, että kuten komissio on perustellusti todennut, jos arvonlisäveron palauttaminen tulee mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi esimerkiksi tavaran luovuttajan tai palvelun suorittajan maksukyvyttömyyden vuoksi, kyseiset periaatteet saattavat edellyttää, että palvelujen vastaanottajan on voitava kohdistaa palauttamisvaatimuksensa suoraan

veroviranomaisille. Jäsenvaltioiden on näin ollen tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet ja menettelyä koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotta vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.

42 Toisen kysymyksen toiseen osaan on siis vastattava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi vaatia veroviranomaisilta arvonlisäverona perusteettomasti tilitettyjen summien palauttamista ja jonka mukaan palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota luovuttajaa tai suorittajaa vastaan, ei ole ristiriidassa neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen eikä syrjintäkiellon periaatteen kanssa. Jos arvonlisäveron palauttaminen kävisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jäsenvaltioiden on kuitenkin tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet siihen, että kyseisellä vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.

43 Kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta kolmanneksi, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan palvelujen vastaanottajan on mahdollista toimia vain tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa eikä veroviranomaisia vastaan, ristiriidassa vastaavuusperiaatteen ja syrjintäkiellon periaatteen kanssa, kun välittömiä veroja koskevassa kansallisessa järjestelmässä on olemassa tapaus, jossa sekä veron kantamisesta huolehtiva henkilö että verovelvollinen voivat vaatia perusteettomasti maksettua määrää veroviranomaisilta.

44 Tältä osin riittää, kun todetaan, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintäkielto on vain yksi erityinen ilmaisu yhteisön oikeudessa voimassa olevasta yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta, joka edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tapauksia ei kohdella eri tavoin eikä erilaisia tapauksia kohdella samalla tavoin, ellei tuollainen kohtelu ole objektiivisesti perusteltua (ks. mm. asia C-309/89, Codorniu v. neuvosto, tuomio 18.5.1994, Kok. 1994, s. I-1853, Kok. Ep. XV, s. I-177, 26 kohta ja asia C-354/95, National Farmers' Union ym., tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4559, 61 kohta).

45 Nyt esillä olevassa asiassa välitöntä verottamista koskevalla järjestelmällä ei kokonaisuutena ottaen ole yhteyttä arvonlisäverojärjestelmään. Tästä seuraa, että välitöntä verotusta koskevalla kansallisella lainsäädännöllä ei ole vaikutusta toisen kysymyksen toiseen osaan annettavaan vastaukseen.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY 2 ja 5 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveroa, jonka maksamiseen ei ole velvollisuutta ja joka on laskutettu erehdyksessä palvelujen vastaanottajalta ja tilitetty sitten näiden palvelujen suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisille, ei voida palauttaa näiden säännösten nojalla.**

2) **Lukuun ottamatta niitä tapauksia, joista säädetään nimenomaisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/111/ETY, 21 artiklan 1 kohdassa, yksin tavaroiden luovuttajaa tai palvelujen suorittajaa voidaan pitää arvonlisäverovelvollisena suorittamispaikan jäsenvaltion veroviranomaisiin nähden.**

3) **– Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yksin tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja voi vaatia veroviranomaisilta arvonlisäverona perusteettomasti tilitettyjen summien palauttamista ja jonka mukaan palvelujen vastaanottaja voi nostaa perusteettoman edun palauttamista koskevan siviilioikeudellisen kanteen tuota luovuttajaa tai suorittajaa vastaan, ei ole ristiriidassa neutraalisuuden periaatteen, tehokkuusperiaatteen eikä syrjintäkiellon periaatteen kanssa. Jos arvonlisäveron palauttaminen kävisi mahdottomaksi tai suhteettoman vaikeaksi, jäsenvaltioiden on kuitenkin tehokkuusperiaatetta noudattaakseen annettava tarvittavat välineet siihen, että kyseisellä vastaanottajalla on mahdollisuus saada takaisin perusteettomasti laskutettu vero.**

– Välitöntä verotusta koskevalla kansallisella lainsäädännöllä ei ole vaikutusta tähän vastaukseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: italia.