

Zadeva C-427/10

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze

in

Agenzia delle Entrate

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione)

„DDV – Vračilo neutemeljeno plačane davka – Nacionalna ureditev, ki omogoča, da naročnik storitev in ponudnik storitev vložita tožbi za vračilo neutemeljenih plačil pri različnih sodiščih in v različnih rokih – Možnost naročnika storitev, da od ponudnika storitev zahteva vračilo davka po izteku roka, v katerem ta lahko vloži tožbo proti davčni upravi – Načelo učinkovitosti“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Vračilo neutemeljeno plačane davka

(Direktiva Sveta 77/388)

Načelo učinkovitosti ne nasprotuje nacionalni zakonodaji o povrnitvi zneskov, izplačanih brez pravnega temelja, s katero je za vložitev civilnopravne tožbe za povrnitev zneska, izplačane brez pravnega temelja, ki jo naročnik storitev vloži proti ponudniku teh storitev, zavezancu za plačilo davka na dodano vrednost, določen daljši zastaralni rok od posebnega zastaralnega roka za vložitev tožbe za vračilo davčne dajatve, ki jo ta ponudnik storitev vloži proti davčni upravi, če lahko ta davčni zavezanec od te uprave učinkovito zahteva vračilo tega davka. Ta pogoj pa ni izpolnjen, če je zaradi izvajanja take zakonodaje davčnemu zavezancu popolnoma odvzeta pravica, da bi od davčne uprave pridobil vračilo neutemeljeno plačane davka na dodano vrednost, ki ga je moral vrniti naročniku svojih storitev.

(Glej točko 42 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. decembra 2011(*)

„DDV – Vračilo neutemeljeno plačane davka – Nacionalna ureditev, ki omogoča, da naročnik storitev in ponudnik storitev vložita tožbi za vračilo neutemeljenih plačil pri različnih sodiščih in v

razli?nih rokih – Možnost naro?nika storitev, da od ponudnika storitev zahteva vra?ilo davka po izteku roka, v katerem ta lahko vloži tožbo proti dav?ni upravi – Na?elo u?inkovitosti“

V zadevi C?427/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (Italija) z odlo?bo z dne 7. junija 2010, ki je prispela na Sodiš?e 31. avgusta 2010, v postopku

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, ki je prevzela Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, E. Juhász, G. Arestis (poro?evalec), T. von Danwitz in D. Šváby, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. junija 2011,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, ki je prevzela Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA, A. Fantozzi, R. Tieghi in R. Esposito, odvetniki,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj z G. De Bellisom, avvocato dello Stato,
- za nemško vlado T. Henze in C. Blaschke, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva S. Hathaway, zastopnik, skupaj s P. Mantlom, barrister,
- za Evropsko komisijo D. Recchia in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. septembra 2011 izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago na?el dav?ne nevtralnosti, u?inkovitosti in prepovedi diskriminacije v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, ki je prevzela družbo Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (v nadaljevanju: BAPV), in Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate (v nadaljevanju skupaj: dav?na uprava) glede tega, da dav?na uprava družbi BAPV ni vrnila DDV, ki je bil brez pravne podlage pla?an za

storitve pobiranja konzorcijskih prispevkov, ki jih je ta družba opravila.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 2 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 13 B(d), točki 2 in 3, te direktive je določal:

„B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitijo:

[...]

(d) naslednje transakcije:

[...]

2. sklepanje ali druge vrste poslovanja v zvezi z garancijami za kredite ali kakršnimi koli drugimi oblikami zavarovanja denarja ter upravljanje garancij za kredite s strani osebe, ki kredit odobri;

3. transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa.“

5 Člen 13 C, prvi odstavek, navedene direktive je določal:

„C. Izbire

Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

[...]

(b) transakcij iz B(d) [...]“

6 Odstavek 1(a) člena 21 Šeste direktive 77/388, naslovljenega „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“, je določal:

„Davek na dodano vrednost so dolžni plačati:

1. po notranjem sistemu:

(a) davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, razen transakcij iz člena 9(2)(e), ki jih opravlja davčni zavezanec, tuji rezident. Če obdavčljivo transakcijo opravi davčni zavezanec,

tuji rezident, lahko država članica sprejme ureditev, po kateri davek plača druga oseba in ne davčni zavezanec, tuji rezident. Taka druga oseba je med drugim lahko davčni zastopnik ali druga oseba, za katero se opravi obdavčljiva transakcija. Države članice lahko tudi določijo, da namesto davčnega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za plačilo davka.“

Nacionalna ureditev

7 Člen 10(5) odloka predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972, ki uvaja in ureja davek na dodano vrednost (običajna priloga h GURI št. 1 z dne 11. novembra 1972, str. 1, v nadaljevanju: DPR št. 633/72), določa:

„Plačila davka so oproščene:

[...]

5. transakcije v zvezi z vračilom davkov, vključno s transakcijami v zvezi s plačilom davka, ki jih na podlagi posebnih zakonskih določb za račun davčnih zavezancev opravijo podjetja in kreditne ustanove.“

8 Člen 21 zakonske uredbe št. 546 z dne 31. decembra 1992 o določitvi predpisov o davčnem postopku v skladu s pooblastili vlade na podlagi člena 30 zakona št. 413 z dne 30. decembra 1991 (običajna priloga h GURI št. 8 z dne 13. januarja 1993, str. 1) določa:

„1. Pritožbo je treba vložiti v 60 dneh po dnevu vročitve izpodbijanega akta, sicer se šteje za nedopustno. Vročitev plačilnega naloga se šteje za enakovredno vročitvi obvestila o odmeri.

2. Pritožbo zoper zavrnitev vračila z molkom iz člena 19(1)(g) je mogoče vložiti od 90. dne po vložitvi vloge za vračilo, ki je bila vložena v rokih, določenih s posamičnim davčnim zakonom, do zastaranja pravice do vračila. Če ni posebnih določb, vloge za vračilo ni mogoče vložiti po preteku dveh let od plačila oziroma od datuma nastanka razloga za vračilo, če je ta poznejši.“

9 Člen 2033 civilnega zakonika, ki obravnava objektivno neutemeljeno plačilo, določa:

„Kdor znesek izplača brez pravnega temelja, je upravičen zahtevati njegovo vračilo. Upravičen je tudi do obresti od dne plačila, če je prejemnik ravnal v slabi veri, če je ravnal v dobri veri, pa od dne vloge za vračilo (člen 163 civilnega zakonika).“

10 Člen 2946 civilnega zakonika določa splošni zastaralni rok:

„Pravice zastarajo v desetih letih, če zakon ne določa drugače.“

11 V skladu s členom 2935 civilnega zakonika za ne zastaralni rok teži z dnem, ko je pravico mogoče uveljavljati.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba BAPV je v letih od 1984 do 1994 opravljala storitve pobiranja prispevkov članov konzorcija za račun treh konzorcijev za melioracijo zemljišč, javnih organizacij nacionalnega in regionalnega prava za opravljanje del javne infrastrukture. Nadomestila za te storitve so bila obdavčena z DDV, ki ga je družba BAPV zaračunala tem konzorcijem. Družba BAPV je DDV redno plačevala davčni upravi v skladu z zakonsko določenimi postopki, navedena uprava pa je takrat menila, da za dejavnost pobiranja konzorcijskih prispevkov ne velja oprostitev plačila, določena s členom 10(5) DPR št. 633/72.

13 Davčna uprava je z okrožnico z dne 26. februarja 1999 sporočila, da je spremenila svojo prvotno razlago te določbe, pri čemer je navedla, da imajo konzorcijski prispevki lastnosti davkov in da je treba zato šteti, da so nadomestila, zaračunana konzorcijem za storitve pobiranja teh prispevkov, oproščena plačila DDV v smislu člena 10(5) DPR št. 633/72.

14 Konzorciji za melioracijo so torej od družbe SIFER SpA, pravne naslednice družbe BAPV, na podlagi instituta objektivno neutemeljenega plačila v smislu člena 2033 civilnega zakonika zahtevali vračilo neutemeljeno plačanih zneskov iz naslova DDV od navedenih nadomestil. Družbi BAPV je bilo na podlagi tožbe, ki jo je eden od teh konzorcijev vložil pri Tribunale civile di Ferrara, naloženo vračilo teh zneskov.

15 Družba BAPV je pri davčni upravi vložila vloge za vračilo DDV v zneskih, ki so jih od nje zahtevali naročniki njenih storitev. Ker so bile te vloge zavrnjene z molkom, je družba BAPV pri Commissione tributaria provinciale di Roma (deželno davno sodišče v Rimu) vložila tri tožbe, ki jim je to sodišče ugodilo.

16 Toda davčna uprava se je zoper tri izdane odločbe pritožila in Commissione tributaria regionale del Lazio (deželno davno sodišče v Laciju) je, potem ko je pritožbe združilo, razsodilo, da je družba BAPV izgubila pravico do vračila, saj je bila njena vloga za vračilo vložena po izteku posebnega zastaralnega roka dveh let po plačilu DDV, določenega v členu 21(2) zakonske uredbe št. 546 z dne 31. decembra 1992. Navedeno sodišče je glede tega poudarilo, da upravna okrožnica z dne 26. februarja 1999 ne more biti razlog za vračilo, od nastanka katerega začetne teži ta rok.

17 Družba BAPV je pri Corte suprema di cassazione vložila kasacijsko pritožbo zoper to odločbo.

18 Corte suprema di cassazione dvomi o skladnosti nacionalne postopkovne zakonodaje s temeljnimi načeli glede DDV, saj ta zakonodaja lahko povzroči položaje, kakršen je obravnavani, katerih končna posledica je nepriznanje pravice do vračila neutemeljeno plačanega DDV. To sodišče namreč meni, da je družba BAPV, ki je davčni upravi plačala DDV, na podlagi odločbe civilnega sodišča zavezana ta DDV vrniti osebi, ki ji je bil zaračunan, ne more pa pridobiti vračila tega DDV od davčne uprave. To sodišče tako meni, da je zaradi določb nacionalne zakonodaje o postopkovnih pravilih in predpisov materialnega prava, ki urejajo vračilo neutemeljeno plačanega davka, praktično nemogoče uresničevati pravico do vračila.

19 V teh okoliščinah je Corte suprema di cassazione prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali načela učinkovitosti, prepovedi diskriminacije in davčne nevtralnosti na področju DDV nasprotujejo nacionalni zakonodaji ali praksi, ki kupcu blaga/naročniku storitve daje pravico do vračila neutemeljeno plačanega DDV na podlagi instituta objektivno neutemeljenega plačila splošnega civilnega prava, ki se od pravice vračila, ki jo lahko uveljavlja glavni dolžnik (dobavitelj blaga ali izvajalec storitve), razlikuje, saj je rok za uveljavljanje prve pravice precej daljši od roka, ki velja za uveljavljanje druge, tako da lahko zahtevke prvega subjekta, vloženi precej po datumu, ko se je rok, določen za drugega, že iztekel, povzroči, da je drugemu subjektu naloženo vračilo, ne da bi ta imel možnost, da bi tudi on od davčnega organa zahteval vrnitev zadevnega zneska; ob tem v nacionalni zakonodaji ni določen noben instrument za povezavo med postopki, ki se začenjajo ali se bodo začeli pred različnimi sodišči, s katerim bi bili preprečeni konflikti ali nasprotja med sodnimi odločbami?

2. Ali – ne glede na primer, opisan v prvem vprašanju – so z navedenimi načeli združljivi

nacionalni postopki ali sodna praksa, ki dopuščajo, da se izda sodba, s katero je dobavitelju blaga/izvajalcu storitve naloženo, naj kupcu blaga/naročniku storitve vrne zadevni znesek, če dobavitelj/izvajalec v roku, ki se uporablja zanj, ni uveljavljal pravice do vračila pred drugim sodiščem, ker je zaupal v pravilnost razlage, ki ji je sledila upravna praksa in v skladu s katero je bila transakcija obdavčena z DDV?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali načela učinkovitosti, davčne nevtralnosti in prepovedi diskriminacije nasprotujejo nacionalni zakonodaji o povrnitvi zneskov, izplačanih brez pravnega temelja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za tožbo za vračilo davčne dajatve predpisuje poseben zastaralni rok, ki je krajši od zastaralnega roka za civilnopravno tožbo za povrnitev zneskov, izplačanih brez pravnega temelja, tako da utegne naročnik storitve, ki je vložil tožbo proti ponudniku storitve, od tega pridobiti vračilo neutemeljeno plačane DDV, ne da bi lahko navedeni ponudnik storitve pridobil vračilo od davčne uprave.

21 Najprej je treba poudariti, da Sodišče na splošno ne upošteva načela davčne nevtralnosti pri ugotavljanju, ali pravo Unije nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa zastaralne roke za vložitev vloge za vračilo DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 19. novembra 1998 v zadevi SFI, C-85/97, Recueil, str. I-7447, točke od 22 do 36; z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točke od 22 do 47, in z dne 21. januarja 2010 v zadevi Alstom Power Hydro, C-472/08, ZOdl., str. I-623, točke od 14 do 22).

22 Sodišče je v sodbi z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, ZOdl., str. I-2425) razsodilo, da je treba, ker področno zahtev za vračilo neutemeljeno obračunanih davkov ni urejeno s predpisi Skupnosti, v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko vlagajo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od pogojev za podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava niti ne smejo biti določeni tako, da praktično onemogočajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti (točka 37).

23 Sodišče je točki 42 zgoraj navedene sodbe Reemtsma Cigarettenfabriken zlasti razsodilo, da načelo učinkovitosti ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko le dobavitelj blaga/ponudnik storitev zahteva vračilo zneskov, ki so bili davčnim organom neutemeljeno plačani iz naslova DDV, naročnik storitev pa lahko proti temu dobavitelju blaga/ponudniku storitev vloži civilnopravno tožbo za povrnitev zneska, ki je bil izplačan brez pravnega temelja.

24 Sodišče je presodilo tudi, da je določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti zadevnega zavezanca za dajatev in zadevnega organa skladna s pravom Unije. Ti roki namreč dejansko ne onemogočajo ali preizredno otežujejo uveljavljanja pravic, ki izvirajo iz pravnega reda Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 19, in z dne 30. junija 2011 v zadevi Meilicke in drugi, C-262/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 56).

25 To velja glede dveletnega zastaralnega roka, saj ta rok načeloma vsakemu običajno skrbnemu davčnemu zavezancu omogoča uveljavljanje njegovih pravic na podlagi pravnega reda Unije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Alstom Power Hydro, točki 20 in 21). Taka ugotovitev velja tudi za dveletni zastaralni rok v zvezi s pravico do vračila DDV, ki je bil neutemeljeno plačan davčni upravi.

26 Sodišče je razsodilo tudi, da načelo učinkovitosti ni kršeno v primerih, ko je nacionalni

zastaralni rok za davčno upravo domnevno ugodnejši od zastaralnega roka, ki velja za posameznike (sodba z dne 8. septembra 2011 v združenih zadevah Q?Beef in Bosschaert, C?89/10 in C?96/10, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 42).

27 Dolo?itev posebnega dveletnega zastaralnega roka, v katerem lahko dav?ni zavezanec od dav?ne uprave zahteva vra?ilo neutemeljeno pla?anega DDV, medtem ko je zastaralni rok za vložitev tožbe za povrnitev objektivno neutemeljenega pla?ila med posamezniki deset let, zato sama po sebi ni v nasprotju z načelom učinkovitosti.

28 Toda Sodiš?e je že razsodilo, da morajo države članice, ?e bi vra?ilo DDV postalo nemogo?e ali ?ezmerno oteženo, zaradi spoštovanja načela učinkovitosti dolo?iti instrumente, ki so potrebni, da se naro?niku storitev omogo?i pridobitev vra?ila davka, ki je bil zara?unan brez pravnega temelja (zgoraj navedena sodba Reemtsma Cigarettenfabriken, to?ka 42).

29 Enaki preudarki morajo obveljati, kadar pridobitev vra?ila neutemeljeno pla?anega DDV ni onemogo?ena ali ?ezmerno otežena naro?niku storitev, temve? njihovemu ponudniku.

30 Iz sodne prakse izhaja tudi, da bi bilo načelo učinkovitosti kršeno, ?e dav?ni zavezanec ne bi imel niti pravice do vra?ila zadevnega davka v ?asu teka roka za vložitev tožbe, ki jo lahko vloži proti dav?ni upravi, niti možnosti, da po tem, ko njegove stranke po izteku navedenega roka zoper njega vložijo tožbo za povrnitev zneska, ki je bil izpla?an brez pravnega temelja, vloži tožbo proti dav?ni upravi, tako da bi posledice zneskov DDV, ki so bili brez pravnega temelja izpla?ani državi, nosil le zavezanec za pla?ilo tega davka (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Q?Beef in Bosschaert, to?ka 43).

31 Prav tako je bilo že razsojeno, da nacionalni organ ne sme uveljavljati izteka razumnega zastaralnega roka, ?e bi bila z ravnanjem nacionalnih organov v povezavi z obstojem zastaralnega roka osebi odvzeta vsakršna možnost uveljavljanja pravic pred nacionalnimi sodiš?i (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Q?Beef in Bosschaert, to?ka 51).

32 Glede postopka v glavni stvari je treba najprej poudariti, kot je Evropska komisija navedla na obravnavi, da bi bilo družbi BAPV nemogo?e ali vsaj ?ezmerno oteženo s tožbo, vloženo v dveletnem roku, pridobiti vra?ilo DDV, ki ga je pla?ala v letih od 1984 do 1994, zlasti glede na stališ?e dav?ne uprave, ki je bilo v skladu z navedbami predložitvenega sodiš?a potrjeno z nacionalno sodno prakso in v skladu s katerim za storitve družbe BAPV ne velja oprostitev pla?ila, dolo?ena s ?lenom 10(5) DPR št. 633/72.

33 Ker je z razlago predložitvenega sodiš?a in s sodno odlo?bo, navedeno v to?ki 16 te sodbe, okrožnici z dne 26. februarja 1999 priznan retroaktiven u?inek, je izhodiš?e roka za vložitev tožb za vra?ilo predstavljeno nazaj na dan pla?ila DDV, s ?imer je bila ponudniku storitve glede na dveletni zastaralni rok za vložitev tožbe za povrnitev zneska, izpla?anega brez pravnega temelja, ki jo lahko vloži proti dav?ni upravi, odvzeta vsakršna možnost vra?ila neutemeljeno pla?anega davka.

34 Nazadnje ni sporno, da so konzorciji vložili tožbo za povrnitev zneska, ki je bil izpla?an brez pravnega temelja, po izteku posebnega dveletnega zastaralnega roka, v katerem bi družba BAPV lahko od dav?ne uprave zahtevala vra?ilo neutemeljeno pla?anega davka in ki je za?el v skladu z zgoraj navedeno razlago iz sodne prakse te?i s pla?ilom DDV.

35 Navedeni konzorciji so namreč tožbo za povrnitev zneska, ki je bil izplačan brez pravnega temelja, vložili po objavi okrožnice z dne 26. februarja 1999, s katero je davčna uprava spremenila svojo razlago lastnosti zadevnih transakcij in jih potem štela za transakcije, ki so oproščene plačila DDV.

36 Zato je treba poudariti, da mora družba BAPV v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, zaradi izteka posebnega dveletnega zastaralnega roka sama nositi breme neutemeljeno plačane DDV, ne da bi lahko njegovo vračilo učinkovito zahtevala od davčne uprave, čeprav ni odgovorna za nastanek tega položaja, ki je posledica dejstva, da so naročniki storitev zaradi te okrožnice tožbo za povrnitev zneska, ki je bil izplačan brez pravnega temelja, vložili proti družbi BAPV po izteku navedenega roka.

37 Na podlagi ničesar v spisu, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, ni mogoče sklepati, da družba BAPV pri opravljanju storitev pobiranja konzorcijskih prispevkov za plačilo, ki je vključevalo DDV, in pri plačevanju DDV davčni upravi ni ravnala kot razumen in preudaren gospodarski subjekt.

38 V zvezi s tem je iz predložitvene odločbe razvidno, da je družba BAPV pravilno obravnavala DDV za pobiranje konzorcijskih prispevkov in da je ta davek pravilno plačala davčni upravi, v skladu s prakso te uprave v času obravnavanja navedenih transakcij.

39 Toda italijanska vlada je poudarila, da je bilo vprašanje statusa teh transakcij glede DDV že nekaj časa sporno, tako da naj razumen in preudaren gospodarski subjekt ne bi mogel legitimno pričakovati, da bodo te transakcije ostale obdavčene z DDV.

40 Vendar je treba ugotoviti, da se je šele z okrožnico z dne 26. februarja 1999 razjasnilo, da je davčna uprava, ki je upravni organ, odgovoren za izvajanje zadevne zakonodaje, izrecno potrdila, da imajo konzorcijski prispevki lastnosti davkov in da je treba nadomestila, ki se zaračunajo konzorcijem, šteti za oproščena DDV v smislu člena 10(5) DPR št. 633/72. Taka okrožnica je tako retroaktivno odpravila obdavčitev transakcij pobiranja teh prispevkov z DDV.

41 V takem položaju mora navedena uprava upoštevati posebne položaje gospodarskih subjektov in glede na posebnosti primera predvideti prilagoditev uporabe svoje nove pravne presoje za te transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 10. septembra 2009 v zadevi Plantanol, C-201/08, ZOdl., str. I-8343, točka 49).

42 Iz zgoraj navedenega je tako razvidno, da načelo učinkovitosti ne nasprotuje nacionalni zakonodaji o povrnitvi zneskov, izplačanih brez pravnega temelja, s katero je za vložitev civilnopravne tožbe za povrnitev zneska, izplačane brez pravnega temelja, ki jo naročnik storitev vloži proti ponudniku teh storitev, zavezancu za plačilo DDV, določen daljši zastaralni rok od posebnega zastaralnega roka za vložitev tožbe za vračilo davčne dajatve, ki jo ta ponudnik storitev vloži proti davčni upravi, če lahko ta davčni zavezanec od te uprave učinkovito zahteva vračilo tega davka. Ta pogoj pa ni izpolnjen, če je zaradi izvajanja take zakonodaje davčnemu zavezancu popolnoma odvzeta pravica, da bi od davčne uprave pridobil vračilo neutemeljeno plačane DDV, ki ga je moral vrniti naročniku svojih storitev.

Drugo vprašanje

43 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred

predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

Na?elo u?inkovitosti ne nasprotuje nacionalni zakonodaji o povrnitvi zneskov, izpla?anih brez pravnega temelja, s katero je za vložitev civilnopravne tožbe za povrnitev zneska, izpla?anega brez pravnega temelja, ki jo naro?nik storitev vloži proti ponudniku teh storitev, zavezancu za pla?ilo davka na dodano vrednost, dolo?en daljši zastaralni rok od posebnega zastaralnega roka za vložitev tožbe za vra?ilo dav?ne dajatve, ki jo ta ponudnik storitev vloži proti dav?ni upravi, ?e lahko ta dav?ni zavezanec od te uprave u?inkovito zahteva vra?ilo tega davka. Ta pogoj pa ni izpolnjen, ?e je zaradi izvajanja take zakonodaje dav?nemu zavezancu popolnoma odvzeta pravica, da bi od dav?ne uprave pridobil vra?ilo neutemeljeno pla?anega davka na dodano vrednost, ki ga je moral vrniti naro?niku svojih storitev.

Podpisi

* Jezik postopka: italijanš?ina.