

Lieta C-427/10

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA

pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze

un

Agenzia delle Entrate

(Corte suprema di cassazione l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

PVN – Nepamatoti samaks?ta nodok?a atg?šana – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ta iesp?ja celt pras?bu par nepamatota maks?juma atg?šanu da?d?s ties?s ar da?diem pras?bas celšanas termi?iem atkar?b? no t?, vai pras?bu ce? pakalpojumu sa??m?js vai pakalpojumu sniedz?js – Iesp?ja pakalpojumu sa??m?jam piepras?t nodok?a atmaksu no pakalpojumu sniedz?ja p?c tam, kad ir izbeidzies termi?s, kur? šis p?d?jais var celt pras?bu pret nodok?u administr?ciju – Efektivit?tes princips

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Nepamatoti samaks?ta nodok?a atg?šana

(Padomes Direkt?va 77/388)

Efektivit?tes principam nav pretrun? valsts ties?bu akts par nepamatotu maks?jumu atg?šanu, kur? pakalpojumu sa??m?ja civilpras?bai pret šo pakalpojumu pieg?d?t?ju, pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?t?ju, par nepamatota maks?juma atg?šanu ir paredz?ts gar?ks noilguma termi?s nek? ?pašais noilguma termi?s š? pakalpojumu pieg?d?t?ja pras?bai pret nodok?u administr?ciju par nodok?u atmaksu, ja vien šis nodok?a maks?t?js galu gal? var min?tajai administr?cijai piepras?t šo nodokli atmaks?t. Šis p?d?jais nosac?jums nav izpild?ts, ja š?da tiesisk? regul?juma piem?rošanas d?? nodok?a maks?t?jam ir piln?b? liegtas ties?bas atg?t no nodok?u administr?cijas nepamatoti samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas tam pašam ir bijis j?atmaks? savu pakalpojumu sa??m?jam.

(sal. ar 42. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2011. gada 15. decembr? (*)

PVN – Nepamatoti samaks?ta nodok?a atg?šana – Valsts tiesiskais regulējums, kur? ir paredz?ta iesp?ja celt pras?bu par nepamatota maks?juma atg?šanu da?d?s ties?s ar da?diem pras?bas celšanas termi?iem atkar?b? no t?, vai pras?bu ce? pakalpojumu sa??m?js vai pakalpojumu sniedz?js – Iesp?ja pakalpojumu sa??m?jam piepras?t nodok?a atmaksu no pakalpojumu sniedz?ja p?c tam, kad ir izbeidzies termi?s, kur? šis p?d?jais var celt pras?bu pret nodok?u administr?ciju – Efektivit?tes princips

Lieta C?427/10

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (It?lija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2010. gada 7. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2010. gada 31. august?, tiesved?b?

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante *La Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA*,
pret

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate.

TIESA (treš? pal?ta)

šd? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] (referents), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Šv?bi [*D. Šváby*],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekret?re A. Impellic?ri [*A. Impellizzeri*], amministratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 16. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*, incorporante *la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA*, v?rd? – A. Fantoci [*A. Fantozzi*], R. Tjegi [*R. Tieghi*] un R. Esposito [*R. Esposito*], advok?ti,

– It?lijas vald?bas v?rd? – Dž. Palmj?ri [*G. Palmieri*], p?rst?ve, kurai pal?dz Dž. de Bellis [*G. De Bellis*], *avvocato dello Stato*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – T. Hencē [*T. Henze*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – S. Hetavejs [*S. Hathaway*], p?rst?vis, kam pal?dz P. Mantls [*P. Mantle*], *barrister*,

– Eiropas Komisijas v?rd? – D. Rekja [*D. Recchia*] un R. Li?ls [*R. Lya*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2011. gada 15. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par nodok?u neitralit?tes, efektivit?tes un

nediskriminācijas principu interpretāciju saistībā ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”).

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA* (turpmāk tekstā – “BAPV”), un *Ministero dell'Economia e delle Finanze un Agenzia delle Entrate* (turpmāk tekstā kopā – “nodokļu administrācija”) par pārdotās atteikumu atmaksāt BAPV nepamatoti samaksāto PVN, ar ko bija aplikti konsorcijiem paredzēto iemaksu iekasēšanas pakalpojumi, ko tā sniedza.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopāja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 2. pantā bija paredzēts:

“Pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā:

1. par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas;

[..].”

4 Šīs direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 2. un 3. apakšpunktā bija noteikts:

“B. Citi atbrīvojumi

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tādā mērītās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai aunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šāds darījums:

[..]

2. starpniecību vai jebkurus darījumus ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvadi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

3. darījumus, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājumus, pārskaitījumus, parādus, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu.”

5 Minētās direktīvas 13. panta C daļas pirmajā daļā bija noteikts:

“C. Izvēles tiesības

Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli šādos gadījumos:

[..]

b) darījumi, ko aptver šī panta B daļas d), g) un h) apakšpunkts.”

6 Sestās direktīvas 77/388 21. panta ar nosaukumu “Personas, kurām jāmaksā nodokļi”, 1. punkta a) apakšpunktā bija noteikts:

“Pievienotās vārtības nodoklis jāmaksā šādam personām:

1. Atbilstīgi iekšējai sistēmai:

a) nodokļa maksātājiem, kas veic ar nodokli apliekamus darījumus, izņemot tos, kuri minēti 9. panta 2. punkta e) apakšpunktā un kurus veic nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus. Ja ar nodokli apliekamu darījumu īsteno nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus, jābūt valstis var pieņemt kārtību, kas paredz, ka nodokli maksā kāds cits, nevis nodokļa maksātājs, kurš rezidē ārpus. *Inter alia* par šādu citu personu var norīkot nodokli pārstāvi vai citu personu, kurai veic ar nodokli apliekamo darījumu. Jābūt valstis var arī paredzēt, ka par nodokļa samaksu atbildību solidāri uzliek kādam citam, nevis nodokļa maksātājam.”

Valsts tiesiskais regulējums

7 Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633, ar ko ievieš un regulā pievienotās vārtības nodokli (1972. gada 11. novembra *GUR* Nr. 1 kārtējais pielikums, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “*DPR* Nr. 633/72”), 10. panta 5. punktā ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

5. darījumi, kas ir saistīti ar nodokļu iekasēšanu, ieskaitot darījumus, kas ir saistīti ar nodokļu maksājumiem, ko saskaņā ar šāpārējo tiesību aktu normām nodokļa maksātāju uzdevumā veic uzņēmumi un kredītiestādes.”

8 1992. gada 31. decembra Likumdošanas dekrēta Nr. 546 par noteikumiem saistībā ar tiesvedību nodokļu lietās saskaņā ar valdības atbilstoši 1991. gada 30. decembra Likuma Nr. 413 30. pantam doto pilnvarojumu (1993. gada 13. janvārī *GUR* Nr. 8 kārtējais pielikums, 1. lpp.) 21. pants ir paredzēts:

“1. Lai prasība nebūtu nepieņemama, tai ir jāceļ 60 dienu laikā pēc apstrādātā akta paziņošanas datuma. Maksāšanas paziņojums atbilst paziņojumam nodokļu reģistrā.”

2. 19. panta 1. punkta g) apakšpunktā minēto prasību pret klusjot paustu atmaksas atteikumu var celt, sākot no 90. dienas pēc atmaksas pieprasījuma iesniegšanas atbilstoši katrā nodokļu likumā paredzētajam termiņam līdz atmaksas tiesību noilgumam. Ja šādu noteikumu nav, atmaksas pieprasījumu nevar iesniegt vēlāk kā pēc diviem gadiem no maksājuma veikšanas vai arī no datuma, kurā norisinās fakti, kas rada pamatu atmaksai, ja šis pārdējis minētais datums ir vēlāks.”

9 Civill kodeksa 2033. pants, kurā ir regulēti nepamatoti maksājumi, ir noteikts:

“Ikvienam, kas ir veicis nepamatotu maksājumu, ir tiesības pieprasīt, lai tas maksājums tiktu atmaksāts. Turklāt tam ir tiesības saņemt procentus, sākot no dienas, kad ir veikts maksājums, ja maksājuma saņēmējs ir bijis auncīggs, vai arī, sākot no pieprasījuma iesniegšanas dienas, ja maksājuma saņēmējs ir bijis labticīgs (Civilprocesa likuma 163. pants).”

10 Civilkodeksa 2946. pant? ir paredz?ts parastais noilguma termi?š:

“Iz?emot gad?jumus, kad likum? ir noteikts cit?di, ties?bas izbeidzas, kad ir pag?jis 10 gadu noilguma termi?š.”

11 Saska?? ar Civilkodeksa 2935. pantu noilguma termi?š s?k rit?t no dienas, kad uz š?m ties?b?m var atsaukties.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

12 Laikposm? no 1984.–1994. gadam *BAPV* tr?s zemes apg?šanas konsorciju – proti, publisko ties?bu iest?žu, kuru statuss un darb?ba ir regul?ta valsts un re?ion?lajos likumos un kuri atbild par darbu veikšanu sabiedrisk?s infrastrukt?ras jom?, – uzdevum? sniedza konsorcijiem paredz?to iemaksu, kas bija j?maks? biedriem, iekas?šanas pakalpojums. T? k? par šo pakalpojumu veikšanu sa?emt?s atl?dz?bas tika apliktas ar PVN, *BAPV* to iekas?ja no šiem konsorcijiem. *BAPV* regul?ri atbilstoši likum? paredz?tajiem nosac?jumiem maks?ja nodok?u administr?cijai PVN, jo min?t? administr?cija toreiz uzskat?ja, ka uz konsorcijiem paredz?to iemaksu iekas?šanu neattiecas *DPR* Nr. 633/72 10. panta 5. punkt? paredz?tais atbr?vojums.

13 Ar 1999. gada 26. febru?ra Apk?rtrakstu nodok?u administr?cija pazi?oja, ka maina savu š?s ties?bu normas s?kotn?jo interpret?ciju, nor?dot, ka konsorcijiem paredz?taj?m iemaks?m ir fisk?ls raksturs un ka l?dz ar to atl?dz?bas, kas konsorcijiem ir j?maks? par šo iemaksu iekas?šanas pakalpojumiem, ir j?uzskata par atbr?vot?m no PVN *DPR* Nr. 633/72 10. panta 5. punkta izpratn?.

14 Tad zemes apg?šanas konsorciji atpras?ja no *SIFER SpA*, kas ir *BAPV* ties?bu p?r??m?ja, saist?b? ar min?taj?m atl?dz?b?m par iemaksu iekas?šanu samaks?t?s PVN summas k? objekt?vi nepamatotu maks?jumu Civilkodeksa 2033. panta izpratn?. Kad viens no konsorcijiem c?la pras?bu *Tribunale civile di Ferrara* [Ferr?ras Civilties?], *BAPV* tika piespriests min?t?s summas atmaks?t.

15 *BAPV* savuk?rt iesniedza nodok?u administr?cijai piepras?jumus atmaks?t PVN, kas atbilst summ?m, kuras tai bija piepras?juši t?s pakalpojumu sa??m?ji. Kad attiec?b? uz to tika netieši pausts noraidošs l?mums, *BAPV* c?la *Commissione tributaria provinciale di Roma* (Romas provinces Nodok?u tiesa) tr?s atseviš?as pras?bas, kuras š? tiesa apmierin?ja.

16 Tom?r, kad nodok?u administr?cija tr?s pie?emtos nol?mumus p?rs?dz?ja *Commissione tributaria regionale del Lazio* (Lacio re?iona Nodok?u tiesa), tiesa p?c apel?cijas s?dz?bu apvienošanas nosprieda, ka *BAPV* ties?bas uz atmaksu ir zaud?jusi, jo t?s atmaksas piepras?jums tika iesniegts p?c tam, kad bija beidzies 1992. gada 31. decembra Likumdošanas dekr?ta Nr. 546 21. panta 2. punkt? paredz?tais ?pašais divu gadu noilguma termi?š, kas sekoja PVN maks?jumam. Šaj? zi?? min?t? tiesa nor?d?ja, ka 1999. gada 26. febru?ra Administrat?v? apk?rtraksta pie?emšana nevar b?t fakts, kas izraisa š? termi?a tec?jumu.

17 *BAPV* par šo nol?mumu iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Corte suprema di cassazione* [Augst?kaj? kas?cijas ties?].

18 *Corte suprema di cassazione* šaub?s, vai valsts procesu?lie noteikumi ir sader?gi ar galvenajiem principiem PVN jom?, ?emot v?r? apst?kli, ka šie noteikumi var izrais?t situ?cijas – k? t?, uz kuru attiecas pamatlieta –, kas noved pie t?, ka b?t?b? tiek noliegta ties?bas uz nepamatoti samaks?ta PVN atmaksu. Š? tiesa nor?da, ka *BAPV*, kura iemaks?ja PVN nodok?u administr?cijai, saska?? ar civiltiesas nol?mumu rodas pien?kums atmaks?t šo PVN personai,

kura to ir samaksājusi, un tā nevar iegūt tās atmaksu no nodokļu administrācijas. Tādējādi, kā norāda šī tiesa, valsts tiesību normas attiecībā uz procesuālajiem nosacījumiem un materiālo tiesību noteikumi, kuros ir regulāta nepamatoti samaksāta nodokļa atmaksa, izraisa to, ka tiesību uz atmaksu īstenošana tiek padarīta praktiski neiespējama.

19 Šajos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai efektivitātes, nediskriminācijas un nodokļu neitralitātes principam PVN jomā pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums vai prakse, saskaņā ar kuru pircēja/klienta tiesības uz nepamatoti samaksāta PVN atmaksu atšķiras no tiesībām, ko īsteno galvenais parādnieks (pakalpojumu piegādātājs vai sniedzājs), tiek uzskatīts par vispārīgās [civil]tiesības paredzētajām tiesībām uz nepamatota maksājuma atgāšanu un pircējam/klientam paredzētais [prasības noilguma] termiņš ir ievērojami garāks nekā tas, kas piešķirts galvenajam parādniekam, tātad, ka, ja pircējs/klients cēl prasību tad, kad galvenajam parādniekam paredzētais termiņš ir beidzies, var rasties situācija, ka galvenajam parādniekam var piespriest veikt atmaksu un tas vairs nevar pieprasīt atmaksu no nodokļu administrācijas, turklāt nav tiesību normu, kas ļautu koordinēt tiesas procesus, kuri ir uzskaitīti vai varētu tikt uzskaitīti dažādās tiesās, lai novērstu konfliktus vai pretrunas?

2) Vai, neatkarīgi no iepriekš izvirzītā pieņēmuma, ar iepriekš minētajiem principiem ir saderīga tāda valsts prakse vai judikatūra, saskaņā ar kuru var pieņemt pakalpojumu piegādātājam/sniedzējam nelabvēlīgu un pircējam/klientam labvēlīgu nolēmumu, liekot veikt atmaksu, ja pakalpojumu piegādātājs/sniedzājs sev piešķirtajam termiņam nav cēlis prasību par atmaksu citā tiesā, paļaujoties uz tiesu prakses interpretāciju, kurai seko administratīvā prakse un saskaņā ar kuru attiecīgajam darījumam ir piemērojams PVN?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20 Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzātāja būtībā vaicā, vai efektivitātes, nodokļu neitralitātes kā arī nediskriminācijas principiem ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz nepamatotu maksājumu atgāšanu – tātad kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta –, kurā prasībai par nodokļu atmaksu ir paredzēts īpašs noilguma termiņš, kas ir īsāks nekā civilprasībai par nepamatota maksājuma atgāšanu, un pakalpojumu saņēmējs, kurš vēršas ar šādu prasību pret pakalpojumu piegādātāju, tādējādi varētu no minētā pakalpojumu piegādātāja iegūt nepamatoti samaksātu PVN atmaksu, bet šis pārdarījais savukārt nevarētu iegūt atmaksu no nodokļu administrācijas.

21 Vispirms ir jānorāda, ka parasti Tiesa neaplūko nodokļu neitralitātes principu, lai noteiktu, vai Savienības tiesībām ir pretrunā valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēti noilguma termiņi PVN atmaksas pieprasīšanai (šajā ziņā skat. 1998. gada 19. novembra spriedumu lietā C-85/97 *SFI, Recueil*, I-7447. lpp., 22.–36. punkts; 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer, Recueil*, I-6325. lpp., 22.–47. punkts, un 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-472/08 *Alstom Power Hydro*, Krājums, I-623. lpp., 14.–22. punkts).

22 2007. gada 15. marta spriedumā lietā C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken* (Krājums, I-2425. lpp.) Tiesa nosprieda, ka, tā kā nepamatoti iekasēto nodokļu atmaksāšanas prasību jautājums Kopienas tiesībās nav reglamentēts, tad katras dalībvalsts tiesību sistēmā ir jāparedz nosacījumi, kādos šādas prasības var izmantot, turklāt šiem nosacījumiem ir jāatbilst līdzvērtības un efektivitātes principiem, t.i., tie nevar būt mazāk labvēlīgi par nosacījumiem attiecībā uz līdzīgām sādzībām, kas ir pamatotas ar valsts tiesību noteikumiem, ne arī veidoti

t?, ka padara praktiski neiespējamu Kopienu tiesību sistēmā piešķirto tiesību izmantošanu (minētā sprieduma 37. punkts).

23 Iepriekš minētā sprieduma lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken* 42. punktā Tiesa it īpaši nolēma, ka efektivitātes principam nav pretrunā valsts tiesību akts, saskaņā ar kuru tikai pakalpojumu piegādātājs/sniedzējs var pieprasīt nodokļu iestādei nepamatoti samaksātās PVN summas atmaksu un pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu piegādātāju/sniedzēju ar civilprasību par nepamatota maksājuma atgāšanu.

24 Tiesa par saderību ar Savienības tiesībām ir atzinusi arī saprātīgu termiņu noteikšanu prasības celšanai, kuru neievērošanas gadījumā prasības celšanas tiesības tiek zaudētas tiesiskās drošības interesēs, kas vienlaikus aizsargā nodokļu maksātāju un attiecīgo administrāciju. Faktiski šādi termiņi nevar padarīt praktiski neiespējamu vai pārmērīgi grūtu Savienības tiesību sistēmā piešķirto tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. 1998. gada 17. novembra spriedumu lietā *C-228/96 Aprile, Recueil*, I-7141. lpp., 19. punkts, un 2011. gada 30. jūnija spriedumu lietā *C-262/09 Meilicke* u.c., Krājums, I-0000. lpp., 56. punkts).

25 Tas pats attiecas uz divu gadu noilguma termiņu, jo šis termiņš principā var būt ikvienam samērā rūpīgam nodokļu maksātājam likumīgi izmantot tiesības, kas viņam ir piešķirtas Savienības tiesību sistēmā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Alstom Power Hydro*, 20. un 21. punkts). Šāds pats konstatējums ir spēkā arī attiecībā uz divu gadu noilguma termiņu tiesībām uz nodokļu administrācijai nepamatoti samaksātā PVN atmaksu.

26 Tiesa ir arī noteikusi, ka efektivitātes princips nav pārkāpts gadījumā, ja valsts tiesības noteiktais noilguma termiņš nodokļu administrācijai, iespaidams, ir labvēlīgāks nekā spēkā esošais noilguma termiņš privātpersonām (2011. gada 8. septembra spriedums apvienotajās lietās *C-89/10 un C-96/10 Q-Beef un Bosschaert*, Krājums, I-0000. lpp., 42. punkts).

27 Tādējādi tas, ka tiek noteikts īpašs divu gadu noilguma termiņš, kura ietvaros nodokļu maksātājs var pieprasīt nodokļu administrācijai nepamatoti samaksātā PVN atmaksu, kamēr noilguma termiņš prasībām par nepamatota maksājuma atgāšanu privāttiesiskās attiecībās ir 10 gadi, pats par sevi nav pretrunā efektivitātes principam.

28 Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka gadījumā, ja PVN atmaksā kātu neiespējama vai pārmērīgi grūta, dalībvalstīm būtu jāparedz līdzekļi, kas ļautu pakalpojumu saņēmējam atgūt nepamatoti rēķināto iekārtu nodokli, lai tiktu ievērots efektivitātes princips (iepriekš minētais spriedums lietā *Reemtsma Cigarettenfabriken*, 42. punkts).

29 Šiem pašiem apsvērumiem ir jābūt noteicošiem arī tad, kad ar neiespējamību vai pārmērīgumu grūtībām iegūt nepamatoti samaksātā PVN atmaksu saskaras nevis pakalpojumu saņēmējs, bet to piegādātājs.

30 No judikatūras arī izriet, ka efektivitātes princips tiktu pārkāpts gadījumā, ja nodokļu maksātājam nebūtu bijis ne tiesību iegūt attiecīgā nodokļa atmaksu termiņā, kas ir tā rēķināta prasības celšanai pret nodokļu administrāciju, ne arī iespējas vērsties pret nodokļu administrāciju, kad tā klienti pāc minēto termiņa beigām pret to celtu prasību par nepamatota maksājuma atgāšanu, un nepamatoto PVN maksājumu, par kuriem ir atbildīga valsts, sekas tādējādi ietekmētu tikai šo nodokļa maksātāju (pāc analoģijas skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Q-Beef un Bosschaert*, 43. punkts).

31 Tāpat jau ir ticis atzīts, ka valsts iestāde nevar atsaukties uz saprātīga noilguma termiņa izbeigšanos, ja valsts iestāžu rēķinā apvienojumā ar noilguma termiņa pastāvēšanu izraisa to, ka personai pilnībā tiek atņemta iespēja izmantot savas tiesības valsts tiesās (pāc analoģijas skat.

iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Q?Beef* un *Bosschaert*, 51. punkts).

32 Vispirms ir jāuzsver, ka pamatlietā, kā tiesas sēdē norādīja Eiropas Komisija, *BAPV* esot bijis neiespējami vai vismaz pārmērīgi grūti, ceļot prasību divu gadu noilguma termiņa ietvaros, pamatlietā 1984.–1994. gadā samaksāt PVN atgāšanu, ņemot vērā it īpaši nodokļu administrācijas nostāju, kas, kā liecina iesniedzējtiesas sniegtās norādes, ir apstiprināta valsts judikatūrā un kas izslēdzot *BAPV* sniegtos pakalpojumus no *DPR* Nr. 633/72 10. panta 5. punktā paredzētā atbrīvojuma.

33 Turklāt, piešķirot 1999. gada 26. februārī Apkārtrakstam atpakaļejošu iedarbību, iesniedzējtiesas, kā arī šis sprieduma 16. punktā minētās tiesas nolūmā veiktā interpretācija izraisa to, ka prasību par maksājumu atgāšanu celšanas [noilguma termiņu tēcējuma] sākuma punkts tiek pārcelts atpakaļ uz datumu, kad tika veikts PVN maksājums, un tāpēc, ņemot vērā divu gadu noilguma termiņu prasības celšanai par nepamatota maksājuma atgāšanu, ar kuru pakalpojuma piegādātājs var vērsties pret nodokļu administrāciju, šim pārdējam ir pilnībā liegta iespēja atgūt nepamatoti samaksāto nodokli.

34 Visbeidzot, ir skaidrs, ka konsorcijs prasību par nepamatota maksājuma atgāšanu cēla tāpēc, lai divu gadu noilguma termiņa, kas saskaņā ar iepriekš minēto judikatūras interpretāciju no PVN samaksas brīža bija *BAPV* rēķinā, lai pieprasītu nodokļu administrācijai nepamatoti samaksāt PVN atmaksu.

35 Faktiski minētie konsorcijs prasību par nepamatota maksājuma atgāšanu cēla tāpēc, ka kad tika publicēts 1999. gada 26. februārī Apkārtraksts, ar kuru nodokļu administrācija mainīja savu interpretāciju par pamatlietā aplūkoto darījumu raksturu tādējādi, ka no šā datuma tos uzskatīja par darījumiem, kas ir atbrīvoti no PVN.

36 Līdz ar to ir jānorāda, ka tādā situācijā kā šī, uz kuru attiecas pamatlīdība, *BAPV* pašai ir jāsedz nepamatotais PVN maksājums, un tai faktiski nav iespējas pieprasīt nodokļu administrācijai tās atmaksu tāpēc, ka ir beidzies īpašais divu gadu noilguma termiņš, kaut gan šāda situācija nav radusies *BAPV* vainas dēļ, bet gan tādēļ, ka, ņemot vērā minēto Apkārtrakstu, pakalpojumu saņēmēji ir vērsušies pret *BAPV* ar prasību par nepamatota maksājuma atgāšanu tāpēc minēto termiņa beigām.

37 Faktiski iesniedzējtiesas nodotie lietās materiāli nedod iespēju pieņemt, ka *BAPV*, veicot konsorcijiem paredzēto iemaksu iekasēšanas darījumus par samaksu, kas ietvēra PVN, un maksājot šo PVN nodokļu administrācijai, nebūtu rīkojusies kā saprātīga un apdomīga saimnieciskās darbības veicēja.

38 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas lūmuma izriet, ka *BAPV* konsorcijiem paredzēto iemaksu iekasēšanas darījumiem, kurus tā veica, ir pareizi piemērojusi PVN un pareizi maksājusi šo nodokli nodokļu administrācijai atbilstoši praksei, kādai sekoja šā administrācija laikposmā, kad tika izrakstīti rēķini par šiem darījumiem.

39 Tomēr Itālijas valdība ir norādījusi, ka jautājums par šo darījumu statusu PVN aspektā zināmu laiku tiek pretrunīgi apspriests, tāpēc saprātīgā un apdomīgā saimnieciskās darbības veicējam nevarēja būt tiesiska pārvērtība, ka šiem darījumiem arī turpmāk tiks piemērots PVN.

40 Tomēr ir jānorāda, ka tikai ar 1999. gada 26. februārī Apkārtrakstu kļuva skaidrs, ka nodokļu administrācija, kas ir administratīvā iestāde, kuras uzdevums ir nodrošināt attiecīgo tiesību aktu piemērošanu, ir skaidri apliecinājusi, ka konsorcijiem paredzētajam iemaksam ir nodokļa raksturs un ka atbildības, kas konsorcijiem ir jāmaksā, ir jāuzskata par atbrīvotām no

PVN DPR Nr. 633/72 10. panta 5. punkta izpratnē. Līdz ar to šāds Apkartraksts ir ar atpakaļejošu spēku ietekmējis PVN piemērošanu konsorciem paredzēto iemaksu iekasēšanas darījumiem.

41 Šādu situācijā minētajai administrācijai ir jāņem vērā saimnieciskās darbības veicēju specifiskā situācija un vajadzības gadījumā jāparedz šā jaunā juridiskā novērtējuma piemērošana, kas ir pielīgota minētajiem darījumiem (šajā ziņā skat. 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-201/08 *Plantanol*, Krājums, I-8343. lpp., 49. punkts).

42 Tādējādi no iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka efektivitātes principam nav pretrunā valsts tiesbu akts par nepamatotu maksājumu atgāšanu, kurā pakalpojumu saņēmēja civilprasbai pret šo pakalpojumu piegādātāju, PVN maksātāju, par nepamatota maksājuma atgāšanu ir paredzēts garāks noilguma termiņš nekā pašais noilguma termiņš šā pakalpojumu piegādātāja prasbai pret nodokļu administrāciju par nodokļu atmaksu, ja vien šis nodokļa maksātājs galu galā var minētajai administrācijai pieprasīt šo nodokli atmaksāt. Šis pārdzīvais nosacījums nav izpildīts, ja šāda tiesiskā regulējuma piemērošanas dēļ nodokļa maksātājam tiek pilnībā atņemtas tiesības atgūt no nodokļu administrācijas nepamatoti samaksāto PVN, kas tam pašam ir bijis jāatmaksā savu pakalpojumu saņēmējam.

Par otro jautājumu

43 Ievērojot uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz otro jautājumu atbilde nav jāsniedz.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Efektivitātes principam nav pretrunā valsts tiesbu akts par nepamatotu maksājumu atgāšanu, kurā pakalpojumu saņēmēja civilprasbai pret šo pakalpojumu piegādātāju, pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, par nepamatota maksājuma atgāšanu ir paredzēts garāks noilguma termiņš nekā pašais noilguma termiņš šā pakalpojumu piegādātāja prasbai pret nodokļu administrāciju par nodokļu atmaksu, ja vien šis nodokļa maksātājs galu galā var minētajai administrācijai pieprasīt šo nodokli atmaksāt. Šis pārdzīvais nosacījums nav izpildīts, ja šāda tiesiskā regulējuma piemērošanas dēļ nodokļa maksātājam tiek pilnībā atņemtas tiesības atgūt no nodokļu administrācijas nepamatoti samaksāto pievienotās vērtības nodokli, kas tam pašam ir bijis jāatmaksā savu pakalpojumu saņēmējam.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – itāļu.