Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 29 marca 2012 r.*

Podatki — Podatek VAT — Artykuł 4 ust. 3 TUE — Szósta dyrektywa — Artykuły 2 i 22 — Automatyczne zakończenie postępowania przed sądem trzeciej instancji w sprawach podatkowych

W sprawie C-500/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna (Włochy) postanowieniem z dnia 22 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 października 2010 r., w postępowaniu:

**Ufficio IVA di Piacenza**

przeciwko

**Belvedere Costruzioni Srl,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 września 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez E. Traversę i L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 listopada 2011 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: włoski.

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Ufficio IVA di Piacenza (urzędem ds. podatku VAT w Piacenza) a Belvedere Costruzioni Srl (zwaną dalej „spółką Belvedere Costruzioni") w przedmiocie egzekucji zaległości z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") za rok 1982.

### Ramy prawne

*Prawo Unii Europejskiej*

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również przywóz towarów.

4 Artykuł 22 szóstej dyrektywy stanowi:

„[…]

4. Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich […].

[…]

5. Każdy podatnik płaci kwotę netto [podatku VAT] przy składaniu deklaracji podatkowej. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inną datę płatności tej kwoty lub mogą wymagać przedpłat.

[…]

8. […] Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

[…]".

*Prawo krajowe*

5 Artykuł 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40/2010 (GURI nr 71 z dnia 26 marca 2010 r.), ze zmianami, przekształconego w ustawę nr 73/2010 (GURI nr 120 z dnia 25 maja 2010 r., zwanego dalej „dekretem ustawodawczym nr 40/2010"), ma następujące brzmienie:

„W celu zapewnienia, aby postępowania sądowe w sprawach podatkowych nie przeciągały się ponad rozsądne terminy, jak tego wymaga europejska konwencja praw człowieka [podpisana w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zwana dalej »EKPC«], toczące się postępowania wszczęte w pierwszej instancji w wyniku skarg złożonych dawniej niż 10 lat przed wejściem w życie przepisów przekształcających

niniejszy dekret w ustawę, w których organ podatkowy nie wygrał w pierwszej ani w drugiej instancji, powinny zostać zakończone, ze względu na to, że nie zostały zamknięte w rozsądnym terminie, zgodnie z wymaganiem określonym w art. 6 ust. 1 tej konwencji, w następującym trybie:

a) spory podatkowe zawisłe przed Commissione tributaria centrale, z wyłączeniem sporów mających za przedmiot wnioski o zwrot podatku, zostają automatycznie zakończone postanowieniem prezesa tego sądu lub innego upoważnionego członka […].

[…]".

6 Ustawa nr 73/2010, dokonująca przekształcenia dekretu ustawodawczego nr 40/2010, weszła w życie z dniem 26 maja 2010 r.

7 Commissione tributaria centrale, pełniąca funkcje sądu trzeciej instancji w sprawach podatkowych, została zniesiona na mocy dekretu ustawodawczego nr 545/1992 (GURI nr 9 z dnia 13 stycznia 1993 r.) z dniem 1 kwietnia 1996 r. Prowadzi ona jednak postępowania wszczęte przed tym dniem, aż do chwili ich zakończenia.

## Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 W deklaracji z tytułu podatku VAT za rok 1982 spółka Belvedere Costruzioni potrąciła nadpłatę podatku w kwocie 22 264 000 ITL, opisaną jako nadpłata z roku 1981. W dniu 12 sierpnia 1985 r. Ufficio IVA di Piacenza, uznawszy deklarację z tytułu podatku VAT za rok 1981 za złożoną po terminie, stwierdził, że nie można było dokonać potrącenia nadpłaty w ramach rozliczenia podatku VAT za rok 1982, i skierował do spółki decyzję o egzekucji zaległości podatkowej.

9 Spółka Belvedere Costruzioni wniosła skargę na tę decyzję do Commissione tributaria di primo grado di Piacenza (sądu do spraw podatkowych pierwszej instancji w Piacenza), twierdząc, że sporna nadpłata nie wynikała z różnicy między podatkiem należnym od sprzedaży a podatkiem naliczonym od zakupu w odniesieniu do transakcji opodatkowanych dokonanych w 1981 r., lecz stanowiła część nadpłaty podatku wykazanej w deklaracji za rok 1980. Jej zdaniem w świetle ustawodawstwa krajowego przysługujące jej prawo do potrącenia nadpłaty nie wygasło, podczas gdy Ufficio IVA di Piacenza był odmiennego zdania.

10 Commissione tributaria di primo grado di Piacenza uwzględnił skargę w orzeczeniu z dnia 10 października 1986 r., które zostało utrzymane w mocy orzeczeniem Commissione tributaria di secondo grado (sądu apelacyjnego do spraw podatkowych) z dnia 28 maja 1990 r. na skutek apelacji wniesionej przez Ufficio IVA di Piacenza. Urząd ten wniósł kasację od tego ostatniego orzeczenia do sądu krajowego.

11 W postanowieniu odsyłającym Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna wyjaśnia, że ponieważ organ podatkowy przegrał w dwóch pierwszych instancjach, powinna ona zastosować art. 3 ust. 2 bis lit. a) dekretu ustawodawczego nr 40/2010, co spowoduje uprawomocnienie orzeczenia sądu drugiej instancji i wygaśnięcie zobowiązania, jakiego organ podatkowy dochodzi w postępowaniu.

12 Sąd krajowy uznaje jednak, że zastosowanie owego przepisu może naruszać art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy w świetle ich wykładni dokonanej w wyroku z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom, Zb. Orz. s. I-5457, ponieważ uniemożliwi ostatecznie egzekucję zobowiązania z tytułu podatku VAT, którego ustalenia organ podatkowy wyraźnie domaga się na drodze sądowej. Oznaczałoby to bowiem zdaniem sądu krajowego naruszenie przez państwo włoskie obowiązku zapewnienia skutecznego poboru danin stanowiących dochód własny Unii Europejskiej.

13 W tych okolicznościach Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 10 […] WE, obecnie art. 4 [TUE], oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy […] stoją na przeszkodzie uregulowaniu włoskiemu zawartemu w art. 3 ust. 2 bis [dekretu ustawodawczego nr 40/2010], które uniemożliwia sądowi ds. podatkowych rozstrzyganie w przedmiocie istnienia zobowiązania podatkowego dochłodzonego w terminie przez administrację podatkową w skardze na niekorzystną decyzję i tym samym zasadniczo przesądza o całkowitym zrzeczeniu się wierzytelności z tytułu podatku VAT, gdy sądy dwóch instancji stwierdziły jej brak, przy braku częściowego choćby uiszczenia spornej wierzytelności przez podatnika korzystającego z tego zrzeczenia się?”.

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Występując z pytaniem, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu w dziedzinie podatku VAT przepisu prawa krajowego przewidującego automatyczne zakończenie postępowania przed sądem do spraw podatkowych trzeciej instancji, jeżeli skarga w pierwszej instancji została wniesiona ponad dziesięć lat przed wejściem w życie owego przepisu, a organ podatkowy przegrał zarówno w pierwszej, jak w drugiej instancji, i uprawomocnienie w związku z tym orzeczenia wydanego w drugiej instancji oraz wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, którego organ dochodził.

### *W przedmiocie dopuszczalności*

15 Zdaniem rządu włoskiego pytanie to jest niedopuszczalne. Sąd krajowy nie dochował jego zdaniem obowiązku przedstawienia Trybunałowi wszelkich okoliczności faktycznych i prawnych pozwalających zrozumieć powody, dla których uznaje on, iż art. 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40/2010 prowadzi do rezygnacji przez organ podatkowy z uprawnienia do kontroli transakcji podlegających opodatkowaniu. Wobec braku omówienia w postanowieniu odsyłającym tego przepisu, pytanie staje się w sposób oczywisty abstrakcyjne i hipotetyczne.

16 W tej kwestii należy przypomnieć, że stwierdzenie niedopuszczalności pytania prejudycjalnego sformułowanego przez sąd krajowy może mieć miejsce tylko w przypadku, gdy żądana wykładnia prawa Unii Europejskiej pozostaje w sposób oczywisty bez związku z rzeczywistymi okolicznościami lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jeżeli problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie zna okoliczności stanu faktycznego lub prawnego niezbędnych do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 61; z dnia 31 marca 2011 w sprawie C-450/09 Schröder, Zb. Orz. s. I-2497, pkt 17).

17 Co się tyczy informacji, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w ramach postanowienia odsyłającego, należy przypomnieć, że informacje te nie służą jedynie umożliwieniu Trybunałowi udzielenia użytecznej odpowiedzi, lecz muszą również umożliwić rządom państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości. W świetle utrwalonego orzecznictwa w tym celu niezbędne jest, po pierwsze, aby sąd krajowy wskazał ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnił okoliczności faktyczne będące podstawą tych pytań. Ponadto postanowienie odsyłające musi wskazywać dokładne powody, dla których sąd krajowy powziął wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa wspólnotowego i uznał za konieczne postawienie pytań prejudycjalnych Trybunałowi (wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, Zb. Orz. s. I-7633, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające zawiera omówienie okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu przed sądem krajowym oraz właściwych przepisów prawa krajowego, to jest art. 3 ust. 2 bis lit. a) dekretu ustawodawczego nr 40/2010. Wskazuje ono również powody, dla których sąd krajowy

powziął wątpliwość co do zgodności tego przepisu z prawem Unii Europejskiej i postanowił zwrócić się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym. Pytanie to nie jest natury hipotetycznej i abstrakcyjnej, lecz przeciwnie, wydaje się mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym, jako że zgodnie z rozumieniem tego przepisu przez sąd krajowy będzie on zobowiązany zakończyć postępowanie bez orzekania w przedmiocie zgodności z prawem zaskarżonego orzeczenia.

19 W związku z powyższym pytanie prejudycjalne należy uznać za dopuszczalne.

*Co do istoty*

20 Jak Trybunał przypomniał w pkt 37 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom, z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku.

21 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą realizowane i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 38).

22 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkami zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Unii Europejskiej, bez powodowania istotnych różnic w sposobie traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskim, czy to we wszystkich tych państwach. Szóstą dyrektywę należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru podatku VAT. Wszelkie działania państw członkowskich w dziedzinie poboru podatku VAT muszą odbywać się z poszanowaniem owej zasady (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 39).

23 Jednakże, po pierwsze, obowiązek zapewnienia skutecznego poboru danin stanowiących dochód własny Unii Europejskiej nie może stać na przeszkodzie poszanowaniu zasady rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie, wiążącej na podstawie art. 47 akapit drugi Karty praw podstawowych Unii Europejskiej państwa członkowskie przy wdrażaniu prawa Unii, a chronionej także na mocy art. 6 ust. 1 EKPC.

24 W niniejszej sprawie trzeba podkreślić, że art. 3 ust. 2 bis lit. a) dekretu ustawodawczego nr 40/2010 przewiduje zakończenie postępowań w sprawach podatkowych trwających ponad dziesięć lat od dnia wniesienia sprawy do sądu pierwszej instancji oraz że służy on, zgodnie z jego własnym brzmieniem, poszanowaniu zasady rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie ustanowionej w art. 6 ust. 1 EKPC. Jak poza tym wynika z uwag przedstawionych Trybunałowi, art. 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40/2010 wszedł w życie 14 lat po upływie terminu, w którym możliwe było wnoszenie skarg do Commissione tributaria centrale, w związku z czym wszelkie sprawy zawisłe jeszcze przed tym sądem trwają w istocie już ponad 14 lat.

25 Okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym, które miały miejsce około 30 lat temu, dowodzą, że czas trwania niektórych z tych postępowań jest nawet znacznie dłuższy. Tak długi czas trwania postępowań może zaś co do zasady stanowić naruszenie zasady rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie, a także zresztą naruszenie obowiązku zapewnienia skutecznego poboru danin stanowiących dochód własny Unii Europejskiej.

26 Po drugie, przepis ten jest nieporównywalny z rozwiązaniami będącymi przedmiotem sprawy zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Włochom. Jak bowiem wskazuje rzecznik generalny w pkt 36 i 37 opinii, przepisy będące przedmiotem tamtej sprawy weszły w życie krótko po

upływie terminów na zapłatę podatku VAT w zwykłej wysokości, pozwalając tym samym podatnikom na uniknięcie jakiejkolwiek kontroli ze strony organów podatkowych. Trybunał orzekł, że przepisy te oznaczały generalną i bez rozróżnienia rezygnację z kontroli transakcji podlegających opodatkowaniu, dokonanych w szeregu okresów podatkowych. Jak zaś wynika z pkt 24 i 25 niniejszego wyroku, przepis art. 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40/2010 nie oznacza generalnej rezygnacji z poboru podatku VAT w określonym czasie, lecz środek o charakterze wyjątkowym, mający na celu zapewnienia poszanowania zasady rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie poprzez zakończenie najdłużej trwających postępowań zawisłych przed sądem do spraw podatkowych trzeciej instancji i uprawomocnienie orzeczeń sądów drugiej instancji.

27 Ponadto, ze względu na punktowy i ograniczony, z racji warunków stosowania, charakter tego przepisu, nie powoduje on istotnych różnic w traktowaniu podatników w ogólności, nie narusza więc zasady neutralności podatkowej.

28 W związku z powyższym na postawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie stosowaniu w dziedzinie podatku VAT przepisu prawa krajowego przewidującego automatyczne zakończenie postępowania przed sądem do spraw podatkowych trzeciej instancji, jeżeli skarga w pierwszej instancji została wniesiona ponad dziesięć lat, a w praktyce ponad 14 lat przed wejściem w życie owego przepisu, zaś organ podatkowy przegrał zarówno w pierwszej, jak w drugiej instancji, i uprawomocnienie w związku z tym orzeczenia wydanego w drugiej instancji oraz wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, którego organ dochodził.

**W przedmiocie kosztów**

29 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 4 ust. 3 TUE oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie stosowaniu w dziedzinie podatku od wartości dodanej przepisu prawa krajowego o charakterze wyjątkowym, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, przewidującego automatyczne zakończenie postępowania przed sądem do spraw podatkowych trzeciej instancji, jeżeli skarga w pierwszej instancji została wniesiona ponad dziesięć lat, a w praktyce ponad 14 lat przed wejściem w życie owego przepisu, zaś organ podatkowy przegrał zarówno w pierwszej, jak w drugiej instancji, i uprawomocnienie w związku z tym orzeczenia wydanego w drugiej instancji oraz wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, którego organ dochodził.**

Podpisy