



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 21 czerwca 2012 r.*

Ósma dyrektywa VAT — Warunki zwrotu podatku VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju — Termin na przedstawienie wniosku o zwrot — Termin zawity

W sprawie C-294/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 3 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

Elsacom NV,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, M. Ilešić i M. Berger (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Elsacom NV przez S. Petrecę, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz Z. Chatzipavlou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra, K. Szíjjártó oraz Z. Tóth, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: włoski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Recchia, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell’Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate (zwanymi dalej łącznie „organem podatkowym”) a Elsacom NV, spółką z siedzibą w Niderlandach (zwaną dalej „Elsacom”), dotyczącego zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego przez tę spółkę we Włoszech w 1999 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. L 44, s. 23), uchyliła i zastąpiła ósmą dyrektywę VAT. Artykuł 28 ust. 2 dyrektywy 2008/9 stanowi jednak, że przepisy ósmej dyrektywy VAT mają w dalszym ciągu zastosowanie do wniosków o zwrot złożonych przed dniem 1 stycznia 2010 r., co zachodzi w sprawie przed sądem krajowym.

- 4 Zgodnie z motywem trzecim ósmej dyrektywy VAT:

„rozbieżności między przepisami aktualnie obowiązującymi w państwach członkowskich, które powodują w niektórych przypadkach zakłócenia w handlu i zakłócenie konkurencji, powinny zostać wyeliminowane”.

- 5 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowił:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG oraz świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)”.

- 6 Zgodnie z art. 3 lit. a) wskazanej dyrektywy:

„Aby zakwalifikować się do zwrotu podatku, każdy podatnik określony w art. 2, który nie dostarcza towarów lub usług uważanych za dostarczane na terytorium danego kraju:

- a) przedstawia właściwym organom [...] wniosek [...].”

- 7 Artykuł 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy VAT stanowi:
„Wnioski przedkłada się właściwemu organowi [...] w okresie sześciu miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym podatek stał się należny”.
- 8 Załącznik C do tej dyrektywy w pkt B określał, iż:
„Wniosek [...] składa się [...] przed dniem 30 czerwca roku następującego po roku, którego wniosek dotyczy”.
- 9 Artykuł 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9 stanowi:
„Wniosek o zwrot przedkłada się [...] do 30 września roku kalendarzowego następującego po okresie zwrotu [...]”.
- 10 Artykuł 1 dyrektywy Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2008/9 (Dz.U. L 275, s. 1) stanowi:
„W art. 15 ust. 1 dyrektywy 2008/9/WE dodaje się akapit w brzmieniu:
»Wnioski o zwrot odnoszące się do okresów zwrotu z 2009 r. przedkłada się [...] najpóźniej do dnia 31 marca 2011 r.«”.

Prawo włoskie

- 11 Artykuł 16 dekretu prezydenta republiki nr 793 z dnia 30 grudnia 1981 r. (GURI nr 358 z dnia 31 grudnia 1981 r.), przyjętego w szczególności w celu dostosowania reżimu podatku VAT do prawa Unii, wprowadził w Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekrecie prezydenta republiki nr 633 ustanawiającym i regulującym podatek od wartości dodanej) z dnia 26 października 1972 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r., zwanym dalej „DPR nr 633/72”), art. 38b, który powierza ministrowi finansów wraz z ministrem skarbu ustanowienie w drodze dekretu zasad i terminów składania wniosków o zwrot.
- 12 Decreto del Ministero delle Finanze n. 2672, norme di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 38 ter del [DPR n. 633/72], e successive modificazioni, concernente le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto a soggetti non residenti (dekret ministra finansów nr 2672 ustanawiający przepisy wykonawcze do przepisów, o których mowa w art. 38b DPR nr 633/72 z późniejszymi zmianami, w sprawie zasad zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niebędącymi rezydentami) z dnia 20 maja 1982 r. (GURI nr 146 z dnia 29 maja 1982 r.) stanowi w art. 1 akapit drugi, że zwrot następuje „na wniosek zainteresowanych, złożony do dnia 30 czerwca roku kalendarzowego”, następującego po roku, którego dotyczy wniosek.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i pytanie prejudycjalne

- 13 Organ podatkowy odmówił zwrotu podatku VAT, który spółka Elsacom zapłaciła na podstawie faktur wystawionych przez jej dostawców we Włoszech w 1999 r. Odpowiedni wniosek o zwrot został przedstawiony w dniu 27 lipca 2000 r. Organ podatkowy uzasadnił odmowę przekroczeniem terminu na złożenie wniosku, który zgodnie z art. 1 akapit drugi wskazanego dekretu ministra finansów nr 2672 z dnia 20 maja 1982 r. powinien być złożony najpóźniej do dnia 30 czerwca 2000 r.
- 14 Commissione tributaria provinciale di Roma uwzględniła skargę na tę decyzję organu podatkowego wniesioną przez Elsacom, uznając, że sześciomiesięczny termin poczynawszy od końca roku, do którego podatek się odnosi, przewidziany w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ostatnie zdanie ósmej dyrektywy VAT, miał charakter wyłącznie orientacyjny i nie był zatem terminem zawitym.

- 15 Organ podatkowy wniósł odwołanie od tej decyzji do Commissione tributaria del Lazio, która utrzymała w mocy decyzję Commissione tributaria provinciale di Roma.
- 16 Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od tego orzeczenia do sądu krajowego, podnosząc, że wskazany termin jest terminem zawitym.
- 17 W tej sytuacji Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy sześciomiesięczny termin liczony od końca roku kalendarzowego, w którym podatek stał się należny, przewidziany na złożenie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej przez podatników niemających siedziby na terytorium kraju w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy [VAT] jest terminem zawitym, innymi słowy, czy jego upływ powoduje wygaśnięcie prawa do zwrotu?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalności

- 18 Przede wszystkim należy zbadać zarzut podniesiony przez Elsacom, zgodnie z którym pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, gdyż przepisy, których wykładnia i zastosowanie są konieczne w celu rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym, nie są objęte zakresem prawa Unii, lecz należą do prawa krajowego.
- 19 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że wprawdzie Trybunał nie może dokonywać wykładni środka krajowego, ale może w ramach odesłania prejudycjalnego przedstawić sądowi krajowemu wszystkie kryteria wykładni prawa Unii, które umożliwią mu ocenę zgodności tego środka krajowego z prawem Unii w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-172/08 Pontina Ambiente, Zb.Orz. s. I-1175, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 Po drugie, jedynie do sądu krajowego, przed którym zawiśł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za wydanie orzeczenia, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje Trybunałowi. W konsekwencji jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjunt, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo). Pytania przedłożone przez sąd krajowy korzystają zatem z domniemania istotności (zob. podobnie wyrok z dnia 12 października 2010 r. w sprawie C-45/09 Rosenbladt, Zb.Orz. s. I-9391, pkt 33).
- 21 Domniemanie istotności związane z pytaniami prejudycjalnymi przedkładanymi przez sądy krajowe może zostać obalone jedynie w wyjątkowych przypadkach, gdy jest oczywiste, że wykładnia przepisów prawa Unii, o której dokonanie zwrócono się w pytaniach nie ma żadnego związku z przedmiotem sporu (zob. wyrok z dnia 17 lutego 2011 r. w sprawie C-283/09 Weryński, Zb.Orz. s. I-601, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Tymczasem w niniejszym przypadku pytanie przedłożone przez sąd krajowy dotyczy wykładni prawa Unii, to znaczy art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ósmej dyrektywy VAT, i nie jest oczywiste, że wykładnia tego przepisu, o dokonanie której wniesiono nie ma żadnego związku z przedmiotem sporu. W rezultacie pytanie jest dopuszczalne.

Co do istoty

- 23 Co do istoty sąd krajowy w przedłożonym pytaniu dąży w istocie do ustalenia, czy ustanowiony w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ostatnie zdanie ósmej dyrektywy VAT sześciomiesięczny termin na złożenie wniosku o zwrot podatku VAT jest terminem zawitym.

- 24 W związku z tym należy przede wszystkim zauważyć, że już z treści tego przepisu wynika, że termin przewidziany we wskazanym artykule jest terminem zawitym.
- 25 O ile prawdą jest, że niektóre wersje językowe rzeczonego przepisu, jak w szczególności wersja hiszpańska („dentro”), włoska („entro”) i angielska („within”), mogą wywoływać wątpliwości co do charakteru wskazanego terminu, załącznik C pkt B tych wersji językowych ósmej dyrektywy VAT wyraźnie świadczy o tym, że rozważany termin nie jest jedynie terminem instrukcyjnym.
- 26 Wykładnię tę potwierdzają inne wersje językowe art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy VAT. Na przykład francuska wersja językowa tego artykułu przewiduje wyraźnie, że wniosek o zwrot powinien być złożony „najpóźniej” w okresie sześciu miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym podatek stał się należny. Ten zwrot wskazuje bardzo wyraźnie, że wniosek nie może być skutecznie złożony po tym dniu (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-54/09 P Grecja przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7537, pkt 46). Jest tak również w szczególności w niemieckiej („spätestens”) i niderlandzkiej („uiterlijk”) wersji językowej. Ponadto załącznik C do tej dyrektywy w pkt B zawiera, w każdym razie w niemieckiej, francuskiej i niderlandzkiej wersji językowej, analogiczne wyrażenie, które potwierdza tę wykładnię.
- 27 W tym zakresie należy podkreślić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem różne wersje językowe tekstu unijnego należy interpretować w sposób jednolity i że wobec tego w przypadku różnic między tymi wersjami dany przepis należy interpretować na podstawie ogólnej systematyki i celu regulacji, której część on stanowi (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2010 r. w sprawie C-340/08 M i in., Zb.Orz. s. I-3913, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Ponadto jeśli chodzi o cel omawianych przepisów należy przypomnieć, że celem ósmej dyrektywy VAT, zgodnie z jej motywem trzecim, jest wyeliminowanie „rozbieżności między przepisami aktualnie obowiązującymi w państwach członkowskich, które powodują w niektórych przypadkach zakłócenia w handlu i zakłócenie konkurencji [...]”.
- 29 Co więcej, możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą możliwość zakwestionowania sytuacji podatnika w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych nie może istnieć w nieskończoność (zob. wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Tymczasem wyznaczenie terminu instrukcyjnego, to znaczy terminu, który nie jest terminem zawitym, na złożenie wniosku o zwrot podatku VAT na mocy art. 2 w związku z art. 3 ósmej dyrektywy VAT jest sprzeczne zarówno z celem harmonizacji założonym w ósmej dyrektywie VAT, jak też, stosownie do okoliczności, z orzecznictwem przytoczonym w poprzednim punkcie.
- 31 Po pierwsze, gdyby należało uznać sześciomiesięczny termin, o którym mowa w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy VAT, za termin instrukcyjny, spowodowałoby to, że państwa członkowskie mogłyby stosować ich własne przepisy w zakresie przedawnienia prawa, które stosownie do okoliczności mogą być bardziej restrykcyjne, tak że w tym ostatnim przypadku to terminy wynikające z tych przepisów krajowych wyznaczałyby ostatecznie okres, jaki przysługuje podatnikom na złożenia wniosku o zwrot podatku VAT. Tymczasem terminy w zakresie przedawnienia powodujące wygaśnięcie praw nie są w Unii Europejskiej zharmonizowane a zatem mogą różnić się w poszczególnych państwach członkowskich. Taka interpretacja byłaby zatem sprzeczna z celem ósmej dyrektywy VAT, zgodnie z którym „rozbieżności między przepisami aktualnie obowiązującymi w państwach członkowskich [...] powinny zostać wyeliminowane”.
- 32 Po drugie, gdyby art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ósmej dyrektywy VAT przewidywał wyłącznie termin instrukcyjny, a państwa członkowskie zamiast stosować ich bardziej restrykcyjne przepisy krajowe odnosiłyby się wyłącznie do terminu przewidzianego w tym artykule, możliwość skutecznego złożenia

wniosku o zwrot podatku VAT nie byłaby w żaden sposób ograniczona w czasie. Taki skutek byłby nie do pogodzenia z orzecznictwem przytoczonym w pkt 29 niniejszego wyroku, mającym zastosowanie w przypadku zwrotu, o którym mowa w ósmej dyrektywie VAT.

- 33 Wreszcie tytułem uzupełnienia należy zauważyć, że państwa członkowskie, przyjmując art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy 2008/09, przedłużyły omawiany termin o trzy miesiące. Jak twierdzi w istocie Komisja Europejska, można z tego wywnioskować, że same państwa członkowskie wyszły z założenia, iż rozważany termin jest terminem zawitym, gdyż przedłużenie terminu jest co do zasady konieczne, wyłącznie gdy jego upływ powoduje utratę prawa, z którego należało skorzystać przed upływem tego terminu. To samo można a fortiori wywnioskować z faktu, że art. 1 dyrektywy 2010/66, na zasadzie wyjątku i wyłącznie w odniesieniu do wniosków o zwrot dotyczących 2009 r., ponownie przedłużył termin na ich złożenie do dnia 31 marca 2011 r. w celu rozwiązania problemów technicznych, które zaistniały w 2010 r. w ramach przyjmowania przez właściwe organy wniosków o zwrot odnoszących się do 2009 r.
- 34 W świetle ogółu powyższych uwag na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że ustanowiony w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ostatnie zdanie ósmej dyrektywy VAT sześciomiesięczny termin na złożenie wniosku o zwrot podatku VAT jest terminem zawitym.

W przedmiocie kosztów

- 35 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Ustanowiony w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju – sześciomiesięczny termin na złożenie wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej jest terminem zawitym.

Podpisy