

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 15 marca 2007 r.*

W sprawie C-35/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 23 czerwca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 stycznia 2005 r., w postępowaniu:

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

przeciwko

Ministero delle Finanze,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, P. Kūris, J. Klučka, J. Makarczyk i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: włoski.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 marca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH przez S. Pettinata, avvocato,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso, M. Velardo oraz przez A. Aresu, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 i 5 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, str. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą”).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (zwaną dalej „Reemtsma”) i Ministero delle Finanze (ministerstwem finansów) dotyczącego odmowy przez ministerstwo dokonania zwrotu tej spółce części podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który obciążał usługi reklamowe i marketingowe świadczone na jej rzecz we Włoszech.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 ósmej dyrektywy stanowi:

„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 lub świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)”.

4 Artykuł 5 zdanie pierwsze ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 dyrektywy 77/388/EWG, stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu”.

- 5 Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 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, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”):

„miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych [...] podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

— usługi reklamowe,

[...]”.

- 6 Artykuł 17 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

- a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika na terytorium kraju;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

- a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...]”.

7 Zgodnie z art. 21 pkt 1 szóstej dyrektywy:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1) w systemie wewnętrznym:

- a) podatnicy dokonujący opodatkowanej dostawy towarów lub świadczenia usług innych niż świadczenie usług wskazane w lit. b). W przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika rezydującego za granicą państwa członkowskie mogą przyjąć regulacje zobowiązujące do zapłaty podatku inną osobę niż podatnik rezydujący za granicą. Między innymi osobą taką może być wyznaczony przedstawiciel podatkowy lub inna osoba, dla której przeprowadzana jest dostawa towarów lub świadczenie usług podlegająca opodatkowaniu [...]. Państwa członkowskie mogą również postanowić, że inna osoba niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku;

- b) odbiorca usług, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. e), lub osoby zarejestrowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium kraju i będące usługobiorcami usług określonych w art. 28b (C), (D) lub (E), w przypadku gdy usługa jest świadczona przez podatnika zamieszkałego za granicą; jednakże państwa członkowskie mogą wymagać, żeby usługodawca był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku.

- c) każda osoba wykazująca podatek od wartości dodanej w fakturze lub innym dokumencie uznawanym za fakturę”.

Uregulowania krajowe

- 8 Dekret Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. wprowadzający i regulujący podatek od wartości dodanej (zwykły dodatek do GURI nr 1 z dnia 11 listopada 1972 r., str. 1, zwany dalej „dekretem prezydenckim nr 633/72”), przyjęty w wykonaniu ósmej dyrektywy stanowi w art. 17 ust. 1:

„Podatnicy — Do zapłaty podatku są zobowiązane osoby wykonujące opodatkowaną dostawę towarów i świadczenie usług, które powinny dokonać zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa w kwocie łącznej dla wszystkich dokonanych czynności, po dokonaniu odliczenia określonego w art. 19, na warunkach i w terminie określonych w tytule II”.

- 9 Artykuł 19 akapit drugi dekretu prezydenckiego nr 633/72 stanowi:

„Odliczeniu nie podlega podatek od nabycia lub przywozu towarów i usług związanych z czynnościami zwolnionymi lub niepodlegającymi opodatkowaniu [...]”.

10 Artykuł 38b dekretu prezydenckiego nr 633/72 brzmi następująco:

„Podatnicy mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwach członkowskich Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej, którzy nie są zarejestrowani w rozumieniu art. 35b i nie wyznaczili przedstawicieli w rozumieniu art. 17 zdanie drugie, podlegający opodatkowaniu w państwie, w którym mają miejsce zamieszkania lub siedzibę, którzy nie wykonywali czynności we Włoszech z wyjątkiem usług transportowych lub innych usług pomocniczych niepodlegających opodatkowaniu w rozumieniu art. 9, jak również usług wskazanych w art. 7 zdanie czwarte lit. d), mogą otrzymać, za każdy okres krótszy niż rok, zwrot podatku, jeśli podlega on odliczeniu zgodnie z art. 19, gdy jest on związany z przywiezionymi lub nabytymi towarami lub usługami, o ile jego łączna kwota nie jest niższa niż 200 euro [...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 Stan faktyczny przedstawiony w postanowieniu odsyłającym można streścić w następujący sposób.

12 Reemtsma jest spółką mającą siedzibę w Niemczech, która nie posiada stałego zakładu we Włoszech. W 1994 r. spółka włoska świadczyła na jej rzecz usługi reklamowe i marketingowe, w związku z którymi wystawiła ona Reemtsma faktury, w których wykazała łączną kwotę 175 022 025 ITL podatku VAT.

- 13 Podatkiem VAT została obciążona Reemtsma, która dokonała zapłaty podatku na rzecz włoskiego skarbu państwa.
- 14 Reemtsma wystąpiła następnie o częściowy zwrot dwóch kwot podatku VAT zapłaconych za 1994 r., które uznała za zapłacone nienależnie, bowiem rzeczzone usługi były świadczone na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym niż Republika Włoska państwie członkowskim, w tym przypadku w Niemczech, tak iż podatek VAT był należny w tym ostatnim państwie członkowskim.
- 15 Krajowe organy podatkowe odmówiły zwrotu, a Reemtsma zaskarżyła tę decyzję do sądu włoskiego. Skarga została oddalona zarówno przez sąd pierwszej instancji, jak i przez sąd apelacyjny na tej podstawie, że wystawione faktury były związane ze świadczeniem usług reklamowych i marketingowych niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT z powodu niespełnienia przesłanki terytorialności, jako że usługi te były świadczone na rzecz podatnika podlegającego opodatkowaniu w innym państwie członkowskim.
- 16 Reemtsma wystąpiła wówczas do Corte suprema di cassazione, który uznając, że rozstrzygnięcie sporu wymaga dokonania wykładni przepisów i zasad prawa wspólnotowego, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 i 5 ósmej dyrektywy [...] w zakresie, w jakim uzależniają zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem od warunku, by towary i usługi były wykorzystywane do celów czynności opodatkowanych, należy interpretować w ten sposób, że nienależny podatek VAT, błędnie wykazany w fakturze, a następ-

nie wpłacony na rzecz skarbu państwa, podlega również zwrotowi? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy przepis prawa krajowego, który wyklucza zwrot podatku nabywcy lub klientowi niebędącemu rezydentem ze względu na brak możliwości odliczenia nałożonego i zapłaconego podatku, nawet gdy podatek ten jest nienależny, pozostaje w sprzeczności ze wskazanymi powyżej przepisami dyrektywy?

- 2) Czy w ogólności istnieje możliwość wywnioskowania ze wspólnego systemu podatku VAT, że nabywca lub klient są zobowiązani do zapłaty podatku na rzecz skarbu państwa? Czy zgodne z tym systemem, a w szczególności z zasadami neutralności podatku VAT, skuteczności i niedyskryminacji, jest nieprzyznanie przez prawo krajowe nabywcy lub klientowi, który podlega opodatkowaniu podatkiem VAT oraz zgodnie z przepisami krajowymi podlega obowiązkowi wystawienia faktury i wpłacenia podatku, prawa do otrzymania od organu podatkowego zwrotu podatku, w przypadku gdy zainteresowany został obciążony podatkiem nienależnym i dokonał jego zapłaty? Czy przepisy krajowe, które — zgodnie z wykładnią dokonaną przez sądy krajowe — zezwalają nabywcy lub klientowi na występowanie z żądaniami jedynie wobec dostawcy lub usługodawcy, lecz nie wobec organu podatkowego, mimo istnienia w krajowym porządku prawnym analogicznego przypadku pobrania przez przedstawiciela podatnika podatków bezpośrednich podlegających zapłacie przez podatnika, w którym zarówno podatnik, jak i jego przedstawiciel mają prawo domagania się zwrotu nienależnie pobranego podatku od skarbu państwa, są sprzeczne z zasadami skuteczności i niedyskryminacji w dziedzinie zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego[?]”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- ¹⁷ W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 2 i 5 ósmej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nienależny podatek VAT, który

został wykazany w wyniku błędu w fakturze wystawionej na rzecz korzystającego z usług, a następnie wpłacony na rzecz skarbu państwa członkowskiego miejsca świadczenia tych usług, powinien podlegać zwrotowi.

- 18 Na wstępie należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT nie odnosi się wyraźnie do przypadku, gdy podatek został wykazany w fakturze w wyniku błędu.
- 19 Strony w postępowaniu przed sądem krajowym nie kwestionują, że usługi świadczone na rzecz Reemtsma, które obejmowały usługi reklamowe i marketingowe, nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. W istocie, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, miejscem świadczenia usług reklamowych świadczonych na rzecz odbiorców mających siedzibę na terytorium Wspólnoty, lecz poza terytorium państwa podmiotu świadczącego usługi, jest miejsce, w którym odbiorca usługi ma siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stały zakład, na rzecz których świadczone były usługi. W sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym rzeczono usługi uznaje się za świadczone w Niemczech.
- 20 Artykuł 2 ósmej dyrektywy stanowi, że każdy podatnik, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo miejsca świadczenia usług, ma prawo do otrzymania zwrotu podatku VAT obciążającego usługi, które były świadczone na jego rzecz w państwie członkowskim tegoż miejsca w związku z czynnościami, o których mowa w szczególności w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z art. 5 akapit pierwszy ósmej dyrektywy zwrot jest dokonywany zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy na zasadach obowiązujących w państwie członkowskim dokonującym zwrotu.

- 21 Zdaniem Reemtsma okoliczność, że prawo do otrzymania zwrotu jest ograniczone jedynie do podatku VAT podlegającego odliczeniu, nie oznacza, iż podatek, który został nienależnie wykazany w fakturze i wpłacony na rzecz skarbu państwa, nie może być zwrócony. Artykuł 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyroku z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-141/96 Langhorst, Rec. str. I-5073, sprzeciwia się bowiem zasadzie, zgodnie z którą prawo do odliczenia stosowane jest wyłącznie do podatków należnych. Jej zdaniem prawo do odliczenia rzeczowego podatku jest jednym z podstawowych instrumentów pozwalających zagwarantować zasadę neutralności podatku VAT, a zatem takie prawo nie powinno być ograniczane.
- 22 Rząd włoski i Komisja Wspólnot Europejskich uważają natomiast, że nie można powoływać się na art. 2 i 5 ósmej dyrektywy w celu żądania zwrotu podatku VAT wykazanego w fakturze w wyniku błędu, biorąc pod uwagę, że prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT przewidziane w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy nie powstało. Wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding, Rec. str. 4227, sprzeciwia się bowiem prawu do odliczenia podatku VAT nienależnie wykazanego w fakturze i wpłaconego na rzecz organu podatkowego.
- 23 Na wstępie należy przypomnieć, że w pkt 13 powołanego powyżej wyroku w sprawie Genius Holding Trybunał stwierdził, iż wykonywanie prawa do odliczenia podatku VAT jest ograniczone jedynie do podatków należnych, czyli podatków związanych z czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT lub zapłaconych, o ile były należne. Trybunał uznał zatem, że prawo do odliczenia nie obejmuje podatku VAT należnego zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy wyłącznie dlatego, że został on wykazany w fakturze (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Genius Holding, pkt 19). W tej kwestii Trybunał potwierdził ostatecznie tę linię orzecznictwa w wyrokach z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. str. I-6973, pkt 53 i z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou i in., Rec. str. I-13295, pkt 50.
- 24 W tych okolicznościach należy zbadać, czy orzecznictwo wskazane w poprzednim punkcie znajduje zastosowanie na gruncie ósmej dyrektywy.

- 25 W tej kwestii należy przypomnieć, że ósma dyrektywa nie ma na celu podważenia systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. str. I-4495, pkt 18).
- 26 Ponadto ósma dyrektywa ma na celu ustalenie warunków zwrotu podatku VAT zapłaconego w państwie członkowskim przez podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim. Dyrektywa ta ma zatem na celu harmonizację prawa do zwrotu, o którym mowa w art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena, Rec. str. I-6109, pkt 20). W istocie, jak wskazano w pkt 20 niniejszego wyroku, art. 2 i 5 ósmej dyrektywy odsyłają wyraźnie do art. 17 szóstej dyrektywy.
- 27 W tych okolicznościach, jako że zakres prawa do odliczenia, w rozumieniu art. 17, nie może zostać rozszerzony na podatek VAT nienależnie wykazany w fakturze i wpłacony na rzecz organu podatkowego, należy stwierdzić, że ten podatek VAT nie może podlegać zwrotowi w świetle przepisów ósmej dyrektywy.
- 28 Zważywszy na przedstawione powyżej rozważania, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 2 i 5 ósmej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nienależny podatek VAT wykazany w wyniku błędu w wystawionej na rzecz odbiorcy usług fakturze, a następnie wpłacony na rzecz skarbu państwa członkowskiego miejsca świadczenia tych usług nie może podlegać zwrotowi w świetle tych przepisów.

W przedmiocie pytania drugiego

- 29 W drugim pytaniu sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak w toczącym się przed nim postępowaniu wystarczające jest, by odbiorca usług miał prawo żądania zwrotu podatku VAT od dostawcy, który błędnie wykazał ten podatek w fakturze i który z kolei może żądać jego zwrotu od organu podatkowego, czy też taki odbiorca usług powinien mieć możliwość skierowania swojego żądania bezpośrednio do tego organu podatkowego. Pytanie to dzieli się na trzy części.
- 30 Po pierwsze, sąd krajowy pyta, czy odbiorca usług może w ogólności zostać uznany za osobę zobowiązaną do zapłaty podatku VAT przez organy podatkowe państwa członkowskiego miejsca świadczenia usług.
- 31 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „[z]obowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są w systemie wewnętrznym [...] podatnicy dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem świadczenia usług wymienionych w lit. b)”. Artykuł 21 ustanawia zatem zasadę, zgodnie z którą jedynie dostawca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT i wykonywania obowiązków względem organów podatkowych. Jednak ten sam przepis wymienia enumeratywnie wyjątki od tej zasady, a ponadto Rada Unii Europejskiej może upoważnić państwa członkowskie do wprowadzenia innych odstępstw na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy. Zatem jeśli opodatkowana dostawa towarów lub świadczenie usług są wykonywane przez podatnika, który nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium kraju, państwa członkowskie mogą przyjąć przepisy stanowiące, że podatek podlega zapłacie przez inny podmiot, którym może być odbiorca opodatkowanych usług.

- 32 Toteż nawet jeśli w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym, w której znajduje zastosowanie mechanizm przeniesienia obowiązku podatkowego określony w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, Reemtsma mogła żądać zwrotu podatku VAT jako podmiot zobowiązany do jego zapłaty, to należy przypomnieć, że jak wskazał rzecznik generalny w pkt 77 opinii, w ramach tego mechanizmu Reemtsma utrzymuje relacje z organami podatkowymi państwa członkowskiego miejsca jej siedziby, w tym przypadku Republiki Federalnej Niemiec, a nie z organami podatkowymi państwa członkowskiego, w którym jej dostawca wykazał nienależnie w fakturze i deklaracji podatek VAT, czyli Republiki Włoskiej.
- 33 Na pierwszą część pytania drugiego należy zatem odpowiedzieć, że z wyjątkiem przypadków wyraźnie wskazanych w art. 21 pkt 1 szóstej dyrektywy jedynie dostawca powinien być uważany za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT przez organy podatkowe państwa członkowskiego miejsca świadczenia usług.
- 34 Po drugie, sąd krajowy zapytuje Trybunał, czy wspólny system podatku VAT, jak i zasady neutralności, skuteczności i niedyskryminacji sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, które nie przyznają odbiorcy usług prawa do zwrotu podatku VAT przez organ podatkowy, gdy podatek ten nie był należny, lecz pomimo to został wpłacony przez tego odbiorcę na rzecz organu podatkowego państwa członkowskiego miejsca świadczenia usług.
- 35 Zdaniem Reemtsma zasada skuteczności wymaga, by przepisy krajowe nie stanowiły przeszkody w wykonywaniu prawa do zwrotu kwot wpłaconych z tytułu podatku VAT z naruszeniem właściwych uregulowań. W istocie zasada ta mogłaby zostać

pominięta z powodu upadłości dostawcy lub ewentualnych zaprzeczających sobie orzeczeń sądów cywilnych i sądów podatkowych.

36 Natomiast zdaniem Komisji dopuszczalny jest system podatkowy taki jak ten ustanowiony we Włoszech, zgodnie z którym, po pierwsze, jedynie dostawca może co do zasady żądać zwrotu podatku VAT od organów podatkowych i, po drugie, odbiorca usług może żądać kwoty nienależnie wpłaconej od dostawcy zgodnie z prawem cywilnym. Państwowi członkowskim przysługuje swoboda wyboru procedury, która ich zdaniem jest właściwa w celu zagwarantowania zwrotu, z zastrzeżeniem przestrzegania zasady skuteczności. Przestrzeganie tej zasady może zatem wiązać się z wymogiem, by odbiorca usług mógł występować bezpośrednio przeciwko rzeczonym organom podatkowym, jeśli zwrot miałby się okazać praktycznie niemożliwy lub nadmiernie utrudniony.

37 W tej kwestii należy wskazać, że wobec braku przepisów wspólnotowych w zakresie żądania zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny (zob. w szczególności wyroki z dnia 17 czerwca 2004 r. w sprawie C-30/02 Recheio — Cash & Carry, Zb.Orz. str. I-6051, pkt 17 i z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. str. I-8477, pkt 17).

38 Należy również przypomnieć, że szósta dyrektywa nie zawiera postanowień dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty podatku VAT nienależnie wykazanego w fakturze. Szósta dyrektywa określa jedynie w art. 20 warunki, jakie powinny

zostać spełnione, by można było dokonać korekty odliczenia podatku naliczonego po stronie odbiorcy dostawy towarów lub świadczonych usług. W tych okolicznościach co do zasady do państw członkowskich należy określenie warunków, zgodnie z którymi można dokonać korekty podatku VAT nienależnie wykazanego w fakturze (zobacz ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 48 i 49).

39 W świetle orzecznictwa wskazanego w dwóch poprzedzających punktach należy przyznać, że co do zasady system taki jak ten będący przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z którym, po pierwsze, dostawca, który wpłacił w wyniku błędu podatek VAT na rzecz organów podatkowych, może żądać jego zwrotu i, po drugie, odbiorca usług może wnieść przeciwko dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia, jest zgodny z zasadami neutralności i skuteczności. W istocie system taki umożliwi odbiorcy, który poniósł ciężar podatku wykazanego w fakturze w wyniku błędu, otrzymanie zwrotu kwot zapłaconych nienależnie.

40 Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wobec braku stosownych uregulowań wspólnotowych właściwymi przepisami postępowania, służącymi ochronie wynikających z prawa wspólnotowego praw jednostek, są — zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich — wewnętrzne przepisy każdego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-78/98 Preston i in., Rec. str. I-3201, pkt 31 oraz z dnia 19 września 2006 r. w sprawach połączonych C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany i Arcor, Zb.Orz. str. I-8559, pkt 57).

41 Jak słusznie wskazała Komisja, jeśli zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, w szczególności w przypadku upadłości dostawcy, rzeczono

zasady mogą wymagać, by odbiorca usług mógł skierować żądanie zwrotu bezpośrednio przeciwko organom podatkowym. Zatem państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze.

42 Na drugą część pytania drugiego należy zatem odpowiedzieć, że zasady neutralności, skuteczności i niedyskryminacji nie sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z którymi jedynie dostawca może żądać od organów podatkowych zwrotu kwot wpłaconych nienależnie z tytułu podatku VAT, a odbiorca usług może wnieść przeciwko dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia. Jednak w przypadku gdy zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze.

43 Po trzecie, sąd krajowy zapytuje Trybunał, czy zasady równoważności i niedyskryminacji sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z którymi odbiorca usług może wystąpić jedynie przeciwko dostawcy, a nie organom podatkowym, podczas gdy w krajowym systemie podatków bezpośrednich istnieje przypadek, w którym w razie nienależnego pobrania podatku zarówno podmiot zobowiązany do pobrania podatku, jak i podmiot zobowiązany do zapłaty podatku mogą wystąpić przeciwko organom podatkowym.

44 W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zakaz dyskryminacji jest jedynie szczególnym wyrazem ogólnej zasady równego traktowania zawartej w prawie wspólnotowym, zgodnie z którą sytuacje porów-

nywalne nie powinny być traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmienne nie powinny być traktowane w taki sam sposób, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (zob. w szczególności wyroki z dnia 18 maja 1994 r. w sprawie C-309/89 Codorniu przeciwko Radzie, Rec. str. I-1853, pkt 26 i z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-354/95 National Farmers' Union i in., Rec. str. I-4559, pkt 61).

- 45 W niniejszym przypadku system opodatkowania bezpośredniego pozostaje bez związku z systemem podatku VAT. W związku z tym na odpowiedź udzieloną na drugą część pytania drugiego nie mają wpływu przepisy krajowe dotyczące podatków bezpośrednich.

W przedmiocie kosztów

- 46 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuły 2 i 5 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 należy interpretować w ten sposób, że nienależny podatek od wartości dodanej wykazany w wyniku błędu w wystawionej na rzecz odbiorcy usług fakturze, a następnie**

wpłacony na rzecz skarbu państwa członkowskiego miejsca świadczenia tych usług, nie może podlegać zwrotowi w świetle tych przepisów.

- 2) Z wyjątkiem przypadków wyraźnie wskazanych w art. 21 pkt 1 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, zmienionej dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., jedynie dostawca powinien być uważany za zobowiązanego do zapłaty podatku VAT przez organy podatkowe państwa członkowskiego miejsca świadczenia usług.

- 3) — Zasady neutralności, skuteczności i niedyskryminacji nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z którymi jedynie dostawca może żądać od organów podatkowych zwrotu kwot wpłaconych nienależnie z tytułu podatku od wartości dodanej, a odbiorca usług może wnieść przeciwko dostawcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia. Jednak w przypadku gdy zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze.

- Na niniejszą odpowiedź nie mają wpływu przepisy krajowe dotyczące podatków bezpośrednich.

Podpisy