

Sprawa C-472/08

Alstom Power Hydro

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Augustas Tiesas Senats)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 18 ust. 4 – Krajowe przepisy wyznaczające trzyletni termin przedawnienia na zwrot nadpłaty VAT

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Zwrot nadpłaty

(dyrektywa Rady 77/388, art. 18 ust. 4)

Artykuł 18 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT nienależnie pobranej przez organy administracji skarbowej tego państwa.

Termin taki sam w sobie nie jest w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia, ponieważ trzyletni termin przedawnienia może w zasadzie umożliwić każdemu przeciwnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii.

(por. pkt 20–22; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 21 stycznia 2010 r. (*)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 18 ust. 4 – Krajowe przepisy wyznaczające trzyletni termin przedawnienia na zwrot nadpłaty VAT

W sprawie C-472/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Augustas Tiesas Senats (Łotwa) postanowieniem z dnia 23

października 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 listopada 2008 r., w postępowaniu

Alstom Power Hydro

przeciwko

Valsts ieņēmumu dienests,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 października 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Alstom Power Hydro przez V. Gencsa, advokata,
- w imieniu Valsts ieņēmumu dienests przez D. Jakšnsa i I. Pētersons, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu łotewskiego przez D. Jakšnsa, K. Dravičs i E. Eihmane, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Angioliniego, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Sauk i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 18 ust. 4 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 pomiędzy Alstom Power Hydro (zwaną dalej „Alstom”), łotewską spółką zależną spółki Alstom Hydro France, i Valsts ieņēmumu dienests (łotewskim urzędem skarbowym, zwanym dalej „VID”) w przedmiocie zwrotu nadpłaconego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zapłaconego przez Alstom.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Artyku? 18 ust. 2–4 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odj?cie od ca?kowitej kwoty nale?nego podatku od warto?ci dodanej za dany okres rozliczeniowy ca?kowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie zaistnia?o prawo do odliczenia i mo?e by? wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]

3. Pa?stwa cz?onkowskie ustalaj? warunki i procedury, wed?ug których podatnik mo?e zosta? upowa?niony do dokonania odliczenia, którego nie dokona? zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

4. W przypadkach, gdy za okre?lony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odlicze? przekracza kwot? nale?nego podatku, pa?stwa cz?onkowskie mog? albo zwróci? nadp?at?, albo przenie?? nadp?at? na nast?pny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich [nie] warunki.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? odmówi? zwrotu lub przeniesienia, je?li wysoko?? nadp?aty jest nieznaczna”.

Uregulowania krajowe

4 Na podstawie art. 12 ust. 10 likums par pievienot?s v?rt?bas nodok?i (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, *Latvijas V?stnesis*, 1995, nr 49, zwanej dalej „ustaw? o VAT”) podatnik mo?e wyst?pi? o przeniesienie kwoty nienale?nie zap?aconego VAT w celu zap?acenia pa?stwu innych podatków, op?at i nale?no?ci.

5 Zgodnie z art. 12 ust. 11 wspomnianej ustawy na dokonanie zwrotu nadp?aty VID ma 30 dni od dnia otrzymania od podatnika uzasadnionego wniosku, wraz z dokumentami na jego potwierdzenie.

6 Artyku? 16 ust. 10 likums par nodok?iem un nodev?m (ustawy o podatkach i op?atach, *Latvijas V?stnesis*, 1995, nr 26, zwanej dalej „ustaw? o podatkach i op?atach”), maj?cej zastosowanie do wszystkich podatków i op?at, stanowi, ?e podatnicy mog? wyst?pi? z wnioskiem o zwrot nadp?aty podatków w terminie trzech lat od up?ywu terminu zap?aty tych podatków.

7 Artyku? 18 ust. 2 ustawy o podatkach i op?atach powierza VID obowi?zek weryfikacji prawid?owo?ci obliczenia tych podatków i op?at przez podatnika i faktycznej ich zap?aty. Artyku? 23 ust. 1 tej ustawy stanowi, ?e je?eli kontrola wyka?e istnienie naruszenia przepisów podatkowych, VID ma prawo skorygowa? nale?n? kwot? VAT i na?o?y? grzywn? w terminie trzech lat od up?ywu terminu zap?aty tego podatku.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 W dniu 7 pa?dziernika 2004 r. Alstom zwróci?a si? na podstawie art. 12 ust. 10 i 11 ustawy o VAT o zwrot kwoty, któr? jej zdaniem nienale?nie zap?aci?a za okres od roku 1998 do dnia 1 pa?dziernika 2004 r.

9 VID odmówi? zwrotu VAT w wysoko?ci 288 184 LVL i postanowi? przeprowadzi? kontrol? w odniesieniu do pozosta?ej kwoty, wynosz?cej 31 265 LVL. W decyzji, któr? wyda?, stwierdzi? on, ?e Alstom przekroczy?a trzyletni termin przys?uguj?cy na wyst?pienie z wnioskiem o zwrot

nadpłaty podatków, o którym mowa w art. 16 ust. 10 ustawy o podatkach i opłatach.

10 Alstom zaskarżyła decyzję, podnosząc w szczególności, że VID powinien być zastosował art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy, który nie zawiera ograniczeń czasowych uprawnień do dochodzenia zwrotu nadpłaty, i że w związku z tym nie miała ona prawa egzekwować wobec niej terminu przedawnienia określonego w art. 16 ust. 10 ustawy o podatkach i opłatach.

11 Ponieważ zarówno w pierwszej instancji, jak i w apelacji skarga Alstom została oddalona, wystąpiła ona ze skargi kasacyjnej do sądu krajowego, podnosząc w szczególności, że Republika Hiszpańska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej ma obowiązek transpozycji art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy do prawa krajowego i że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż państwa członkowskie nie mogą, jak ma to miejsce w tym przypadku, uchylić prawa do zwrotu nadpłaconego podatku VAT.

12 W postanowieniu odsyłającym Augustas Tiesas Senats podnosi, że gdy VID bada wnioski o zwrot nadpłaty VAT, ma on prawo przeprowadzać kontrole. Jednakże w takim przypadku powinien on zachować trzyletni termin określony w art. 23 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach. Tymczasem w braku terminu przedawnienia dla podatników w zakresie ich uprawnień do dochodzenia zwrotu nadpłaty VAT odpowiadającego terminowi, w jakim VID ma prawo do wydania decyzji podatkowej w sprawie skorygowania należnej kwoty na skutek kontroli, VID musiałby rozpatrywać te wnioski w każdym przypadku. W takiej sytuacji podatnicy mogliby nadużywać przepisów krajowych, domagając się zwrotu nadpłaty VAT w takim czasie, że VID nie mógłby już przeprowadzić kontroli.

13 W tych okolicznościach Augustas Tiesas Senats postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie ustanowieniu w krajowych przepisach [...] trzyletniego terminu przedawnienia w zakresie dochodzenia prawa do zwrotu nadpłaconego podatku VAT (różnicy między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu)?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 W swoim pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT nienależnie pobranej przez organy administracji skarbowej tego państwa.

15 Na wstępie należy zwrócić uwagę, że jakkolwiek rzeczywiście, jak podkreśla Alstom, art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy nie wskazuje wyraźnie takiego terminu przedawnienia, niemniej okoliczności ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że na skorzystanie z prawa do zwrotu nadpłaty VAT nie może zostać wyznaczony termin przedawnienia.

16 Po pierwsze bowiem, analogicznie jak w przypadku korzystania z prawa do odliczenia, 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 (wyrok z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 44).

17 Po drugie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w braku uregulowań wspólnotowych w

przedmiocie zwrotu krajowych podatków pobranych nienależnie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy w szczególności wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa wspólnotowego w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych rodzajów w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 18; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 34).

18 Jeeli chodzi o zasadę równoważności, to z akt sprawy nie wynika – oraz nie było o to też podnoszone przed Trybunałem – że termin przedawnienia przewidziany w art. 16 ust. 10 ustawy o podatkach i opłatach narusza tę zasadę.

19 Jeeli chodzi o zasadę skuteczności, należy przypomnieć, że Trybunał uznał za zgodne z prawem Unii ustalenie rozśdnych terminów wniesienia skargi pod rygorem przedawnienia, w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie podatnika i zainteresowany organ administracji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Aprile, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo). Terminy takie nie czyniły bowiem ze swej natury praktycznie niemożliwym lub zbyt utrudnionym wykonywania uprawnień nadanych w porządku prawnym Unii.

20 Jeeli chodzi o to, co należy rozumieć pojęciem „rozśdny” termin, należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już w szczególności, że dwuletni termin zawity sam w sobie nie jest w stanie praktycznie uniemożliwić lub nadmiernie utrudnić wykonywania prawa do odliczenia, skoro art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy umożliwiał państwom członkowskim wprowadzenie wymagania, by podatnik wykonywał przysługujące mu prawo do odliczenia w tym samym okresie, w którym ono powstało (ww. wyrok w sprawie Ecotrade, pkt 48).

21 Identyczny wniosek należy wysnuć tym bardziej w przypadku trzyletniego terminu przedawnienia, takiego jak termin obowiązuje w sprawie przed sądem krajowym, ponieważ termin ten może w zasadzie umożliwić każdemu przeciwnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii.

22 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadpłaty VAT nienależnie pobranej przez organy administracji skarbowej tego państwa.

W przedmiocie kosztów

23 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Art. 18 ust. 4 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 stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, takim jak przepisy będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, wyznaczającym trzyletni termin przedawnienia na wystąpienie z

wnioskiem o zwrot nadpłaty podatku od wartości dodanej nienależnie pobranej przez organy administracji skarbowej tego państwa.

Podpisy

* Język postępowania: polski.