

Sprawa C-427/10

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA

przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze

i

Agenzia delle Entrate

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Corte suprema di cassazione)

VAT – Zwrot nienależnie uiszczonego podatku – Przepisy krajowe przewidujące możliwość wystąpienia o zwrot nienależnego świadczenia przed różnymi organami sądowymi w różnych terminach, w zależności od tego, czy chodzi o usługobiorcę, czy o usługodawcę – Możliwość udania przez usługobiorcę zwrotu podatku od usługodawcy po wygaśnięciu terminu na złożenie przez tego ostatniego wniosku do organów podatkowych – Zasada skuteczności

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwrot nienależnie uiszczonego podatku

(dyrektywa Rady 77/388)

Zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym dotyczącym zwrotu nienależnego świadczenia, które przewidują dłuższy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie prawa cywilnego zgłaszanego przez usługobiorcę względem usługodawcy bądź tego podatnikiem podatku od wartości dodanej niż szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zgłaszanego przez owego usługodawcę względem organów podatkowych, o ile podatnik ten może rzeczywiście zdać zwrot owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spełniony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do całkowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienależnie uiszczonego podatku od wartości dodanej, który ów podatnik sam zobowiązany był zwrócić usługobiorcy.

(por. pkt 42; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 grudnia 2011 r. (*)

VAT – Zwrot nienależnie uiszczonego podatku – Przepisy krajowe przewidujące możliwość wystąpienia o zwrot nienależnego świadczenia przed różnymi organami sądowymi w różnych terminach, w zależności od tego, czy chodzi o usługobiorcę, czy o usługodawcę – Możliwość odwołania przez usługobiorcę zwrotu podatku od usługodawcy po wygaśnięciu terminu na złożenie przez tego ostatniego wniosku do organów podatkowych – Zasada skuteczności

W sprawie C-427/10

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 7 czerwca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 sierpnia 2010 r., w postępowaniu:

Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA,
przeciwko

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász, G. Arestis (sprawozdawca), T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA przez A. Fantozziego, R. Tieghi oraz R. Esposito, avvocati,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchi oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowych zasad neutralności podatkowej, skuteczności i niedyskryminacji w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (zwaną dalej „BAPV”), a Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie udzielenia przez te ostatnie odmowy zwrotu na rzecz BAPV nienależnego podatku VAT od wykonywanych przez tę spółkę świadczeń poboru składek konsorcjalnych.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 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) stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

[...]”.

4 Artykuł 13 cz. II B lit. d) pkt 2 i 3 wskazanej dyrektywy stanowi:

„B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszają innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

2. negocjacje [pośrednictwo] i przejęcie zobowiązań, poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osobę udzielającą kredytu;

3. transakcje, łącznie z negocjacjami [w tym pośrednictwo], dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i papierów wartościowych, z wyjątkiem jednak odzyskiwania długów i faktoringu [czeków i innych papierów wartościowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów]”.

5 Zgodnie z art. 13 cz??? C akapit pierwszy wskazanej dyrektywy:

„C. Prawo wyboru

Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

[...]

b) przy transakcjach wymienionych w cz???ci B lit. d) [...]”.

6 Artykuł 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zatytułowany „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym”, stanowi:

Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem transakcji wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e), które są dokonane przez podatnika rezydującego za granicą. Państwa członkowskie mogą przyjąć regulacje zobowiązujące do zapłaty podatku inną osobą niż podatnik rezydujący za granicą. Może to być wyznaczony przedstawiciel podatkowy lub inna osoba, dla której przeprowadzana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu. Państwa członkowskie mogą również postanowić, że inna osoba niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”.

Uregulowania krajowe

7 Artykuł 10 ust. 5 dekretu prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. wprowadzającego i regulującego podatek od wartości dodanej (dodatek zwyczajny do GURI nr 1 z dnia 11 listopada 1972 r., s. 1, zwany dalej „DPR nr 633/72”) stanowi:

„1. Zwolnione z podatku są:

[...]

5. transakcje związane z poborem podatków, w tym transakcje odnoszące się do płatności podatku dokonane przez przedsiębiorstwa i instytucje kredytowe na rachunek podatników zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa”.

8 Zgodnie z art. 21 dekretu ustawodawczego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r. dotyczącego przepisów postępowania podatkowego wydanych na mocy upoważnienia udzielonego rządowi w art. 30 ustawy nr 413 z dnia 30 grudnia 1991 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 8 z dnia 13 stycznia 1993 r., s. 1):

1. Pod groźbą niedopuszczalności skargi należy złożyć w terminie 60 dni po doręczeniu zaskarżonego aktu. Doręczenie nakazu zapłaty uważa się za doręczenie decyzji podatkowej.

2. Skarga na milczącą odmowę zwrotu wskazanego w art. 19 ust. 1 pkt g) może zostać złożona najwcześniej 90. dnia po złożeniu wniosku o zwrot wniesionym w terminie przewidzianym w danej ustawie i do chwili przedawnienia roszczenia o zwrot. W braku przepisów szczególnych wniosek o zwrot nie może zostać złożony później niż w dwa lata od daty płatności lub dnia, w którym spełnione zostały przesłanki zwrotu, w zależności od tego która z tych dat

jest późniejsza”.

9 Zgodnie z art. 2033 kodeksu cywilnego regulującego nienależne świadczenie:

„Kto dokonał nienależnej zapłaty, ma prawo żądać jej zwrotu. Ma on ponadto prawo do odsetek liczonych od dnia zapłaty, jeżeli osoba wzbogacona działała w złej woli, a gdy działała w dobrej woli – od dnia przedstawienia żądania (art. 163 kodeksu postępowania cywilnego)”.

10 Artykuł 2946 kodeksu cywilnego przewiduje ogólny termin przedawnienia:

„Roszczenia podlegają przedawnieniu w terminie dziesięciu lat, chyba że ustawa stanowi inaczej”.

11 Zgodnie z art. 2935 kodeksu cywilnego bieg przedawnienia rozpoczyna się z dniem, w którym roszczenie to mogło zostać podniesione.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 W latach 1984–1994 BAPV wykonywała świadczenia polegające na poborze składek konsorcyjnych należnych od członków na rachunek trzech konsorcjów melioracyjnych, mianowicie podmiotów publicznych regulowanych prawem krajowym i lokalnym, którym powierzono zadania wykonania robót z zakresu infrastruktury publicznej. Wynagrodzenia pobierane w zamian za wskazane świadczenia były opodatkowane podatkiem VAT, a BAPV przerzucała ciężar podatku na wskazane konsorcja. Podatek VAT był uiszczany przez BAPV regularnie na rzecz organów podatkowych zgodnie z warunkami określonymi przez przepisy prawa. Wskazane organy uważały wówczas, że działają z zakresu poboru składek konsorcyjnych nie podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

13 Na podstawie okólnika z dnia 26 lutego 1999 r. organy podatkowe wskazały, że zmieniły swój pierwotną interpretację wskazanego przepisu, uznając, że składki konsorcyjne mają charakter podatkowy, w związku z czym wynagrodzenia od konsorcjów za usługi poboru owych składek powinny być zwolnione z podatku VAT w rozumieniu art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

14 W związku z tym konsorcja melioracyjne zwróciły się do SIFER SpA, spółki będącej następcą BAPV, o zwrot z tytułu nienależnego świadczenia w rozumieniu art. 2033 kodeksu cywilnego bezpodstawnie uiszczonych kwot podatku VAT od wskazanych wynagrodzeń. W następstwie pozwu jednego z konsorcjów wniesionego do Tribunale civile di Ferrara zasądzono zwrot przez BAPV wskazanych kwot.

15 BAPV zwróciła się ze swej strony do organów podatkowych z żądaniem zwrotu podatku VAT odpowiadającego kwotom, których dochodzili od niej usługobiorcy. W związku z dorozumianą odmową BAPV wniosła do Commissione tributaria provinciale di Roma (okręgowej komisji skarbowej w Rzymie) trzy odrębne skargi, które zostały uwzględnione przez ten organ sądowy.

16 Jednakże w następstwie wniesienia przez organy podatkowe odwołań od trzech wydanych orzeczeń Commissione tributaria regionale del Lazio (regionalna komisja skarbową Lazio) po postępowaniu owych odwołań orzekła, że BAPV utraciła prawo do zwrotu, ponieważ jej wniosek w tym przedmiocie został złożony po upływie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. 21 ust. 2 dekretu ustawodawczego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r. W tym względzie wskazany organ sądowy stwierdził, że okólnik administracji z dnia 26 lutego 1999 r. nie może stanowić okoliczności faktycznej, od zaistnienia której rozpoczynałby się bieg owego terminu.

17 BAPV wniosła na wskazane orzeczenie skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione.

18 Corte suprema di cassazione ma wątpliwość co do zgodności krajowych przepisów proceduralnych z podstawowymi zasadami podatku VAT, mając na uwadze, że przepisy te mogą prowadzić do takich sytuacji jak będąca przedmiotem sporu, ze skutkiem w postaci odmowy prawa do zwrotu nienależnie uiszczonego podatku VAT. Ów sąd wskazuje bowiem, że BAPV, która uiszcza podatek VAT na rzecz organów podatkowych, jest zmuszona na mocy wyroku sądu cywilnego do zwrotu owego podatku VAT osobie, która poniosła ciężar podatkowy, ale sama nie może uzyskać zwrotu od organów podatkowych. W związku powyższym zdaniem owego sądu krajowe przepisy proceduralne oraz przepisy prawa materialnego regulujące zwrot nienależnego podatku prowadzą do uniemożliwienia w praktyce wykonania prawa do zwrotu.

19 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasady skuteczności, niedyskryminacji i neutralności podatkowej w dziedzinie podatku VAT sprzeciwiają się przepisom lub praktyce krajowej, które przewidują prawo nabywcy/zlecniodawcy do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT jako nienależnego świadczenia uregulowanego przepisami prawa cywilnego w terminie znacznie dłuższym niż termin prawa do zwrotu wykonywanego przez dłużnika głównego (sprzedawcę/usługodawcę), tak że wniosek złożony przez tego pierwszego, w takim czasie, i termin na złożenie wniosku przez tego drugiego już upłynął, może prowadzić do zasądzenia zwrotu podatku od tego drugiego, bez możliwości uzyskania przez ten podmiot dalszego zwrotu od organów podatkowych, przy czym przepisy te lub praktyka nie przewidują żadnego instrumentu zapobiegającego konfliktom lub sprzecznościom między postępowaniami, które wszczęto lub które zostaną wszczęte przed różnymi sądami?

2) Niezależnie od poprzedniego wypadku – czy z powyżej przywołanymi zasadami zgodna jest praktyka lub orzecznictwo krajowe, które pozwalają na nakazanie sprzedawcy/usługodawcy zwrotu na rzecz nabywcy/zlecniodawcy, jeżeli ten pierwszy nie powoła się na swe uprawnienie do zwrotu przed innym sądem w przewidzianym terminie, opierając się na wykładni orzeczniczej? do której dostosowana jest praktyka administracyjna? uznającej czynność za podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasady skuteczności, neutralności podatkowej i niedyskryminacji sprzeciwiają się przepisom krajowym dotyczącym zwrotu nienależnego świadczenia, takim jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym, które przewidują szczególny termin przedawnienia w przypadku roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego, będący terminem krótszym od terminu przewidzianego w przypadku roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie prawa cywilnego, w związku z czym usługobiorca zwracający się z tego rodzaju roszczeniem do usługodawcy może uzyskać od niego zwrot nienależnie uiszczonego podatku VAT, jednak ów usługodawca ze swej strony nie może uzyskać zwrotu od organów podatkowych.

21 Na wstępie należy wskazać, że zasadniczo Trybunał nie bada zasady neutralności podatkowej celem ustalenia, czy prawo Unii sprzeciwia się przepisom krajowym przewidującym terminy przedawnienia roszczenia o zwrot podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-85/97 SFI, Rec. s. I-7447, pkt 22–36; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie

C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 22–47; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, pkt 14–22).

22 W wyroku z dnia 15 marca 2007 r. C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, Trybunał orzekł, że wobec braku przepisów wspólnotowych w zakresie zwrotu nienależnie pobranych podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi zwrotami, które muszą być zgodne z zasadami równości oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych zwrotów opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny (pkt 37 wskazanego wyroku).

23 W pkt 42 ww. wyroku w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken Trybunał orzekł w szczególności, że zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym, zgodnie z którymi jedynie dostawca/usługodawca może żądać od organów podatkowych zwrotu kwot wpłaconych nienależnie z tytułu podatku VAT, a usługobiorca może wnieść przeciwko dostawcy/usługobiorcy powództwo cywilne o zwrot nienależnego świadczenia.

24 Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem przedawnienia rozśroczonych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie podatnika i zainteresowaną administrację. Terminy takie nie czynią bowiem ze swej natury praktycznie niemożliwym lub zbyt utrudnionym wykonywanie uprawnień nadanych w unijnym porządku prawnym (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 19; z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 56).

25 Ma to również zastosowanie do dwuletniego terminu przedawnienia, ponieważ termin ten może w zasadzie umożliwić każdemu przeciwnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Alstom Power Hydro, pkt 20, 21). Stwierdzenie to obowiązuje również w przypadku dwuletniego terminu przedawnienia w ramach prawa do zwrotu podatku VAT nienależnie uiszczonego na rzecz organów podatkowych.

26 Trybunał orzekł również, iż zasada skuteczności nie zostaje naruszona w przypadku obowiązywania krajowego terminu przedawnienia, który jest widziany jako korzystniejszy w przypadku organów podatkowych niż termin przedawnienia obowiązujący w przypadku jednostek (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-89/10 i C-96/10 Q-Beef i Bosschaert, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 42).

27 W konsekwencji ustanowienie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia, w którym podatnik może żądać od organów podatkowych zwrotu nienależnie uiszczonego podatku VAT, podczas gdy termin przedawnienia roszczeń o zwrot nienależnego świadczenia pomiędzy jednostkami wynosi dziesięć lat, nie jest samo w sobie sprzeczne z zasadą skuteczności.

28 Jednakże Trybunał orzekł, że wówczas gdy zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, państwa członkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczności powinny określić środki niezbędne do umożliwienia usługobiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 42).

29 Te same stwierdzenia powinny mieć zastosowanie, w przypadku gdy niemożliwość lub nadmierna trudność w uzyskaniu zwrotu nienależnie uiszczonego podatku VAT nie dotyczy usługobiorcy, lecz usługodawcy.

30 Z orzecznictwa wynika również, że zasada skuteczności została naruszona, w sytuacji w której podatnik nie miałby ani prawa do uzyskania zwrotu danego podatku w terminie przysługującym mu na zgłoszenie roszczenia względem organów podatkowych, ani możliwości zwrócenia się przeciwko organom podatkowym w następstwie wystąpienia – po upływie tego terminu – przez jego klientów przeciwko niemu z powództwem o zwrot nienależnych świadczeń, przez co przypisywalne państwu konsekwencje uiszczenia nienależnego podatku VAT ponosiłby jedynie podatnik zobowiązany do jego zapłaty (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Q-Beef i Bosschaert, pkt 43).

31 W tym względzie Trybunał orzekł, że organ krajowy nie może powołać się na upływ roszczeniowego terminu przedawnienia, w sytuacji gdy zachowanie organów krajowych w pozbawieniu z istnieniem instytucji prekluzji doprowadziło do całkowitego pozbawienia danej osoby możliwości dochodzenia swoich praw przed sądami krajowymi (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Q-Beef i Bosschaert, pkt 51).

32 W sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy należy na wstępie podkreślić, jak wskazała na rozprawie Komisja Europejska, że dla BAPV byłoby niemożliwe, a przynajmniej nadmiernie utrudnione uzyskanie zwrotu podatku VAT uiszczonego w latach 1984–1994 w drodze skargi wniesionej w dwuletnim terminie przedawnienia ze względu w szczególności na stanowisko organów podatkowych, potwierdzone w krajowym orzecznictwie zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd krajowy, które wykluczają usługi świadczone przez BAPV z zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

33 Ponadto przypisując okólnikowi z dnia 26 lutego 1999 r. skutek retroaktywny, wykładnia dokonana przez sąd krajowy oraz zawarta w orzeczeniu wskazanym w pkt 16 niniejszego wyroku prowadzi do cofnięcia chwili wymagalności roszczenia o zwrot do dnia zapłaty podatku VAT, co – z uwagi na dwuletni termin przedawnienia roszczenia przysługującego usługodawcy względem organów podatkowych o zwrot nienależnego świadczenia – pozbawia go całkowicie możliwości odzyskania nienależnie uiszczonego podatku.

34 Wreszcie jest bezsporne, że konsorcja podniosły roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia po upływie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia przysługującego BAPV, licząc od uiszczenia podatku VAT wedle wskazanej wykładni orzecznictwa, dla celów przedania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT od organów podatkowych.

35 Wskazane konsorcja podniosły bowiem roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia w następstwie wydania okólnika z dnia 26 lutego 1999 r., w którym organy podatkowe zmieniły swój wykładni dotyczący charakteru transakcji będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, uznając je od tego czasu za transakcje zwolnione z podatku VAT.

36 W konsekwencji należy stwierdzić, że w sytuacji tego rodzaju cała sytuacja stanowiła przedmiot postępowania przed sądem krajowym, BAPV sama ponosi ciężar nienależnie uiszczonego podatku VAT, bez możliwości skutecznego przedania jego zwrotu od organów podatkowych, ze względu na upływ szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia, choć sytuacji tej nie można przypisać BAPV, ale powstała ona w związku z tym, że ze względu na wskazany okólnik usługobiorcy podnieśli roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia od BAPV po upływie owego terminu.

37 Z akt przekazanych przez s?d krajowy nie wynika bowiem w ?adnym razie, jakoby BAPV nie dzia?a jako staranny i poinformowany podmiot gospodarczy przy ?wiadczeniu us?ug poboru sk?adek konsorcjalnych w zamian za wynagrodzenie zawieraj?ce podatek VAT i uiszczaj?c podatek VAT na rzecz organów podatkowych.

38 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e BAPV prawid?owo obj??a podatkiem VAT us?ugi poboru sk?adek konsorcjalnych, które wykonywa?a, i równie? prawid?owo p?aci?a ów podatek na rzecz organów podatkowych, zgodnie z praktyk? tych?e organów stosowan? w czasie wystawiania faktur za omawiane us?ugi.

39 Rz?d w?oski wskaza? jednak, ?e kwestia charakteru omawianych transakcji w zakresie podatku VAT by?a od pewnego czasu sporna, w zwi?zku z czym staranny i poinformowany podmiot gospodarczy nie móg? w sposób uzasadniony oczekiwa?, ?e opodatkowanie tych?e transakcji podatkiem VAT zostanie utrzymane.

40 Jednak?e nale?y wskaza?, ?e dopiero w chwili wydania okólnika z dnia 26 lutego 1999 r. zosta?o wyja?nione, ?e organy podatkowe, b?d?ce w?adzami administracyjnymi obarczonymi zadaniem zapewnienia stosowania w?a?ciwego ustawodawstwa, w sposób wyra?ny potwierdzi?y, ?e sk?adki konsorcjalne mia?y charakter podatkowy i ?e wynagrodzenie nale?ne od konsorcjów powinno by?o zosta? uznane za zwolnione z podatku VAT w rozumieniu art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72. W zwi?zku z tym ów okólnik w sposób retroaktywny zniós? opodatkowanie podatkiem VAT us?ug poboru sk?adek, o których mowa.

41 W tej sytuacji wskazane organy powinny mie? na uwadze szczególn? sytuacj? podmiotów gospodarczych i przewidzie? w danym przypadku ?rodki dostosowawcze w zakresie stosowania swych nowych ocen prawnych dotycz?cych omawianych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 10 wrze?nia 2009 r. w sprawie C?201/08 Plantanol, Zb.Orz. s. I?8343, pkt 49).

42 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e zasada skuteczno?ci nie sprzeciwia si? przepisom krajowym dotycz?cym zwrotu nienale?nego ?wiadczenia, które przewiduj? d?u?szy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienale?nego ?wiadczenia na podstawie prawa cywilnego zg?aszanego przez us?ugobiorc? wzgl?dem us?ugodawcy b?d?cego podatnikiem VAT ni? szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zg?aszanego przez owego us?ugodawc? wzgl?dem organów podatkowych, o ile podatnik ten mo?e rzeczywi?cie ??da? zwrotu owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spe?niony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do ca?kowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienale?nie uiszczzonego podatku VAT, który ów podatnik sam zobowi?zany by? zwróci? us?ugobiorcy.

W przedmiocie pytania drugiego

43 Z uwagi na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze pytanie drugie nie wymaga odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

Zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym dotyczącym zwrotu nienależnego świadczenia, które przewidują dłuższy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie prawa cywilnego zgłaszanego przez usługobiorcę względem usługodawcy będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej niż szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zgłaszanego przez owego usługodawcę względem organów podatkowych, o ile podatnik ten może rzeczywiście uzyskać zwrot owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spełniony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do całkowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienależnie uiszczonego podatku od wartości dodanej, który ów podatnik sam zobowiązany był zwrócić usługobiorcy.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.