

WYROK TRYBUNAŁU (pięta 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 (pięta 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. Petreccę, 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,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Recchia, działające 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. 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 dyrektywą 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 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 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 w 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 określa, 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 reformy 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 poczyniony od końca roku, do którego podatek się odnosi, przewidziany w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ostatnie

zдание ósmej dyrektywy VAT, mia? charakter wy?cznie orientacyjny i nie by? zatem terminem zawitym.

15 Organ podatkowy wniós? odwo?anie od tej decyzji do Commissione tributaria del Lazio, która utrzyma?a w mocy decyzj? Commissione tributaria provinciale di Roma.

16 Organ podatkowy wniós? skarg? kasacyjn? od tego orzeczenia do s?du krajowego, podnosz?c, ?e wskazany termin jest terminem zawitym.

17 W tej sytuacji Corte suprema di cassazione postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy sze?ciomiesi?czny termin liczony od ko?ca roku kalendarzowego, w którym podatek sta? si? nale?ny, przewidziany na z?o?enie wniosków o zwrot podatku od warto?ci dodanej przez podatników niemaj?cych siedziby na terytorium kraju w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ósmej dyrektywy [VAT] jest terminem zawitym, innymi s?owy, czy jego up?yw powoduj? wyga?ni?cie prawa do zwrotu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W przedmiocie dopuszczalno?ci

18 Przede wszystkim nale?y zbada? zarzut podniesiony przez Elsacom, zgodnie z którym pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne, gdy? przepisy, których wyk?adnia i zastosowanie s? konieczne w celu rozstrzygni?cia sporu przed s?dem krajowym, nie s? obj?te zakresem prawa Unii, lecz nale?? do prawa krajowego.

19 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, po pierwsze, ?e wprawdzie Trybuna? nie mo?e dokonywa? wyk?adni ?rodka krajowego, ale mo?e w ramach odes?ania prejudycjalnego przedstawi? s?dowi krajowemu wszystkie kryteria wyk?adni prawa Unii, które umo?liwi? mu ocen? zgodno?ci tego ?rodka krajowego z prawem Unii w celu rozstrzygni?cia zawis?ego 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 s?du krajowego, przed którym zawis? spór i na którym spoczywa odpowiedzialno?? za wydanie orzeczenia, nale?y – przy uwzgl?dnieniu okoliczno?ci konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezb?dne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pyta?, które zadaje Trybuna?owi. W konsekwencji je?li postawione pytania dotycz? wyk?adni prawa Unii, Trybuna? jest co do zasady zobowi?zany do wydania orzeczenia (zob. wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjmunt, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo). Pytania przed?o?one przez s?d krajowy korzystaj? zatem z domniemania istotno?ci (zob. podobnie wyrok z dnia 12 pa?dziernika 2010 r. w sprawie C-45/09 Rosenblatt, Zb.Orz. s. I-9391, pkt 33).

21 Domniemanie istotno?ci zwi?zane z pytaniami prejudycjalnymi przedk?adanymi przez s?dy krajowe mo?e zosta? obalone jedynie w wy?tkowych przypadkach, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia przepisów prawa Unii, o której dokonanie zwrócono si? w pytaniach nie ma ?adnego zwi?zku z przedmiotem sporu (zob. wyrok z dnia 17 lutego 2011 r. w sprawie C-283/09 Wery?ski, Zb.Orz. s. I-601, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Tymczasem w niniejszym przypadku pytanie przed?o?one przez s?d krajowy dotyczy wyk?adni prawa Unii, to znaczy art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ósmej dyrektywy VAT, i nie jest oczywiste, ?e wyk?adnia tego przepisu, o dokonanie której wniesiono nie ma ?adnego zwi?zku z

przedmiotem sporu. W rezultacie pytanie jest dopuszczalne.

Co do istoty

23 Co do istoty s?d krajowy w przed?o?onym pytaniu d??y w istocie do ustalenia, czy ustanowiony w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy ostatnie zdanie ?smej dyrektywy VAT sze?ciomiesi?czny termin na z?o?enie wniosku o zwrot podatku VAT jest terminem zawitym.

24 W zwi?zku z tym nale?y przede wszystkim zauwa?y?, ?e ju? z tre?ci tego przepisu wynika, ?e termin przewidziany we wskazanym artykule jest terminem zawitym.

25 O ile prawd? jest, ?e niekt?re wersje j?zykowe rzeczono?ego przepisu, jak w szczególno?ci wersja hiszpa?ska („dentro”), w?oska („entro”) i angielska („within”), mog? wywo?ywa? w?tpliwo?ci co do charakteru wskazanego terminu, za??cznik C pkt B tych wersji j?zykowych ?smej dyrektywy VAT wyra?nie ?wiadczy o tym, ?e rozwa?any termin nie jest jedynie terminem instrukcyjnym.

26 Wyk?adni? t? potwierdzaj? inne wersje j?zykowe art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ?smej dyrektywy VAT. Na przyk?ad francuska wersja j?zykowa tego artyku?u przewiduje wyra?nie, ?e wniosek o zwrot powinien by? z?o?ony „najp?niej” w okresie sze?ciu miesi?cy od ko?ca roku kalendarzowego, w kt?rym podatek sta? si? nale?ny. Ten zwrot wskazuje bardzo wyra?nie, ?e wniosek nie mo?e by? skutecznie z?o?ony 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 r?wnie? w szczególno?ci w niemieckiej („sp?testens”) i niderlandzkiej („uiterlijk”) wersji j?zykowej. Ponadto za??cznik C do tej dyrektyw w pkt B zawiera, w ka?dym razie w niemieckiej, francuskiej i niderlandzkiej wersji j?zykowej, analogiczne wyra?enie, kt?re potwierdza t? wyk?adni?.

27 W tym zakresie nale?y podkre?li?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecnictwem r??ne wersje j?zykowe tekstu unijnego nale?y interpretowa? w sposób jednolity i ?e wobec tego w przypadku r??nic mi?dzy tymi wersjami dany przepis nale?y interpretowa? na podstawie ogólnej systematyki i celu regulacji, kt?rej cz??? on stanowi (zob. w szczególno?ci 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 je?li chodzi o cel omawianych przepis?w nale?y przypomnie?, ?e celem ?smej dyrektywy VAT, zgodnie z jej motywem trzecim, jest wyeliminowanie „rozbie?no?ci mi?dzy przepisami aktualnie obowi?zuj?cymi w pa?stwach cz?onkowskich, kt?re powoduj? w niektórych przypadkach zak??cenia w handlu i zak??cenie konkurencji [...]”.

29 Co wi?cej, mo?liwo?? wyst?pienia z wnioskiem o zwrot nadp?aty VAT bez ?adnego ograniczenia w czasie by?aby sprzeczna z zasad? pewno?ci prawa, zgodnie z kt?r? mo?liwo?? zakwestionowania sytuacji podatnika w zakresie jego praw i obowi?zk?w wzgl?dem organ?w podatkowych nie mo?e istnie? w niesko?czono?? (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, kt?ry nie jest terminem zawitym, na z?o?enie wniosku o zwrot podatku VAT na mocy art. 2 w zwi?zku z art. 3 ?smej dyrektywy VAT jest sprzeczne zarówno z celem harmonizacji za?o?onym w ?smej dyrektywie VAT, jak te?, stosownie do okoliczno?ci, z orzecnictwem przytoczonym w poprzednim punkcie.

31 Po pierwsze, gdyby nale?a?o uzna? sze?ciomiesi?czny termin, o kt?rym mowa w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie ostatnie ?smej dyrektywy VAT, za termin instrukcyjny, spowodowa?oby to, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog?yby stosowa? ich w?asne przepisy w zakresie przedawnienia prawa, kt?re stosownie do okoliczno?ci mog? by? bardziej restrykcyjne, tak ?e w tym ostatnim

przypadku to terminy wynikające z tych przepisów krajowych wyznaczałyby ostatecznie okres, jaki przysuguje podatnikom na złożenie 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 wyjącznie termin instrukcyjny, a państwa członkowskie zamiast stosować ich bardziej restrykcyjne przepisy krajowe odnosiłyby się wyjącznie 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, przedłożyły 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, wyjącznie gdy jego upływ powoduje utratę prawa, z którego należy skorzystać przed upływem tego terminu. To samo można a fortiori wywnioskować z faktu, że art. 1 dyrektywy 2010/66, na zasadzie wyjątku i wyjącznie w odniesieniu do wniosków o zwrot dotyczących 2009 r., ponownie przedłożył 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 ogólnych 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 (pięta 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

* Język postępowania: włoski.