Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 marca 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 206 i 273 – Zasada neutralności podatkowej – Obniżenie kwoty VAT należnego od podatników dotkniętych trzęsieniem ziemi, które miało miejsce w regionie Abruzji w dniu 6 kwietnia 2009 r.

W sprawie C-37/23 [Giocevi] [i]

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (sąd kasacyjny, Włochy) postanowieniem z dnia 16 stycznia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2023 r., w postępowaniu:

Agenzia delle Entrate

przeciwko

PR,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: N. Piçarra (sprawozdawca), prezes izby, N. Jääskinen i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: L. Medina,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu PR – F. Camerini oraz A. Rossi, avvocati,

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Herold, J. Jokubauskaitė oraz F. Tomat, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: włoski.

[i] — Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania.

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznik generalnej, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad ustanowionych w wyroku z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), i w postanowieniu z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Agenzia delle Entrate (organem podatkowym, Włochy) a PR, notariuszem, w przedmiocie złożonego przez PR wniosku o zwrot w wysokości 60 % VAT zapłaconego przez PR za okres od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 45 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) ma następujące brzmienie:

„Zobowiązania podatników powinny zostać zharmonizowane w miarę możliwości, tak aby zapewnić niezbędne zabezpieczenia pozwalające na pobór VAT w jednolity sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Artykuł 2 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]”.

5 Artykuł 206 tej dyrektywy przewiduje:

„Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty”.

6 Zgodnie z art. 273 tej dyrektywy

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

[…]”.

Prawo włoskie

Dekret z mocą ustawy nr 78 z dnia 31 maja 2010 r.

7 Artykuł 39 decreto-legge n. 78 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica (dekretu z mocą ustawy nr 78 w sprawie pilnych środków w dziedzinie stabilizacji finansowej i konkurencyjności gospodarczej, przekształconego, ze zmianami, na mocy ustawy nr 122 z dnia 30 lipca 2010 r.) z dnia 31 maja 2010 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 125 z dnia 31 maja 2010 r.) stanowi w ust. 1, że w przypadku osób fizycznych osiągających dochody z działalności gospodarczej lub z pracy na własny rachunek, a także w przypadku podmiotów, które nie są osobami fizycznymi i których obroty nie przekraczają 200 000 EUR, termin zawieszenia zobowiązań podatkowych zostaje przedłużony do dnia 20 grudnia 2010 r. bez prawa do zwrotu kwot, które zostały już zapłacone. Artykuł 39 ust. 3 przewiduje, że w odniesieniu do wszystkich tych osób okres zawieszenia składek na ubezpieczenie społeczne, zabezpieczenia społecznego i składek na ubezpieczenie obowiązkowe od wypadków i chorób zawodowych zostaje przedłużony do dnia 15 grudnia 2010 r. bez prawa do zwrotu kwot, które zostały już zapłacone. Środki te nie mają zastosowania do podatków pobranych u źródła od dochodów innych niż dochody z działalności zawodowej lub działalności na własny rachunek i związanych z tym płatności.

Ustawa nr 183/2011

8 Artykuł 33 ust. 28 legge n. 183 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2012) [ustawy nr 183 w sprawie przepisów dotyczących opracowywania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawy o stabilności na 2012 r.)] z dnia 12 listopada 2011 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 265 z dnia 14 listopada 2011 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą nr 183/2011”), przewiduje, w celu w celu umożliwienia zniesienia stanu nadzwyczajnego wynikającego z trzęsienia ziemi, które dotknęło region Abruzji (Włochy) w dniu 6 kwietnia 2009 r., że wznowienie poboru podatków przewidzianych w art. 39 dekretu z mocą ustawy nr 78 z dnia 31 maja 2010 r. nastąpi, bez stosowania kar, odsetek i kosztów dodatkowych, w drodze zapłaty stu dwudziestu równych rat począwszy od stycznia 2012 r. oraz że kwota należna za każdy zawieszony podatek lub składkę, z wyłączeniem już dokonanych płatności, zostanie obniżona do 40 %.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Na podstawie art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, który przewiduje obniżenie o 60 % kwoty podatków, których uiszczenie zostało zawieszone w związku z trzęsieniem ziemi w regionie Abruzji w dniu 6 kwietnia 2009 r., PR, notariusz, wniósł o zwrot kwoty 102 088 EUR z tytułu VAT zapłaconego za okres od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r.

10 Organ podatkowy oddalił ten wniosek na tej podstawie, że przepis, na który się powołano, wykluczał zwrot zapłaconych już kwot VAT.

11 PR wniósł skargę na tę decyzję do Commissione tributaria provinciale di L'Aquila (komisji podatkowej dla prowincji L'Aquila, Włochy), która ją oddaliła.

12 PR wniósł apelację do Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (regionalnej komisji podatkowej dla Abruzji, Włochy), podnosząc, że sytuacja podatników, którzy nie zapłacili jeszcze VAT i w związku z tym mogą skorzystać z obniżenia płatności, jest taka sama jak sytuacja podatników, którzy dokonali tych płatności, i którzy w związku z tym powinni mieć możliwość żądania zwrotu nadpłaconych kwot.

13 Natomiast organ podatkowy wniósł o zawieszenie postępowania do czasu wydania przez Komisję Europejską końcowej decyzji po zakończeniu formalnego postępowania wyjaśniającego w sprawie pomocy państwa na podstawie art. 108 TFUE, wszczętego decyzją z dnia 17 października 2012 r., Pomoc państwa nr SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) & SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) – Obniżenie podatków i składek związane z klęskami żywiołowymi oraz Obniżenie podatków i składek związane z trzęsieniem ziemi w 2009 r. w Abruzji (wszystkie sektory z wyjątkiem rolnictwa) (Dz.U. 2012, C 381, s. 32).

14 Wyrokiem z dnia 6 marca 2014 r. Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (regionalna komisja podatkowa dla Abruzji) uwzględniła skargę i uznała odmowę zwrotu VAT na rzecz PR za bezprawną.

15 Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Corte suprema di Cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy), będącego sądem odsyłającym. Na poparcie odwołania organ podatkowy podnosi w szczególności naruszenie art. 108 ust. 3 TFUE i art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. 1999, L 83, s. 1).

16 W tym względzie należy zauważyć, że w swej decyzji (UE) 2016/195 z dnia 14 sierpnia 2015 r. w sprawie środków pomocy państwa SA.33083 (12/C) (ex 12/NN) wdrożonych przez [Republikę Włoską] obejmujących obniżenie podatków i składek związanych z klęskami żywiołowymi (wszystkie sektory z wyjątkiem rolnictwa) oraz SA.35083 (12/C) (ex 12/NN) wdrożonych przez [Republikę Włoską] obejmujących obniżenie podatków i składek związanych z trzęsieniem ziemi w 2009 r. w Abruzji (wszystkie sektory z wyjątkiem rolnictwa) (Dz.U. 2016, L 43, s. 1), przyjętej w wyniku postępowania, o którym mowa w pkt 13 niniejszego postanowienia, Komisji stwierdziła niezgodność z rynkiem wewnętrznym rozpatrywanych środków, w szczególności środków przyjętych na podstawie art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011.

17 Sąd odsyłający uważa, że zgodnie z zasadą skuteczności prawa Unii to do niego należy stwierdzenie niezgodności z tym prawem środków, za pomocą których Republika Włoska zaniechała zastosowania lub pobrania kwot należnych z tytułu VAT, niezależnie od konkretnych zarzutów podniesionych przez strony w zawisłej przed nim sprawie.

18 Sąd ten zauważa, że nie istnieje szczególne orzecznictwo dotyczące stosowania art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, i zastanawia się, w jakim zakresie zasady ustanowione w postanowieniu z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), w odniesieniu do korzyści przewidzianej w art. 9 ust. 17 legge n. 289 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale delle Stato (legge finanziaria 2003) [ustawy nr 289 o zasadach opracowywania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawy budżetowej na 2003 r.)] z dnia 27 grudnia 2002 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 305 z dnia 31 grudnia 2002 r.) (zwanej dalej „ustawą nr 289/2002") można zastosować do rozpatrywanej przez niego sprawy.

19 Sąd ten przypomina, że w postanowieniu tym Trybunał oparł się na wyroku z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), który dotyczył art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002, i orzekł, że sporne środki nie skutkowały zmniejszeniem ciężaru podatkowego związanego z VAT dla podatników, lecz umożliwieniem niektórym z nich zatrzymania lub pobrania kwot zapłaconych przez konsumenta końcowego i należnych organom podatkowym, z naruszeniem zasady neutralności podatkowej.

20 Sąd odsyłający podkreśla, że korzyść uzyskana z obniżenia kwoty VAT, oparta na art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, wywołuje takie same skutki jak te, które zostały przez Trybunał ocenione negatywnie w orzeczeniach wymienionych w pkt 18 i 19 niniejszego postanowienia. Niemniej jednak sąd ten wskazuje na pewne podnoszone przez PR różnice – wyrażając wątpliwości co do ich znaczenia – między przepisami włoskimi, których dotyczą te orzeczenia, a przepisami włoskimi w rozpatrywanej przez niego sprawie. Po pierwsze bowiem, ustawa nr 183/2011, w przeciwieństwie do ustawy nr 289/2002, nie uniemożliwia organom podatkowym przeprowadzania kontroli, po drugie, kwota obniżenia VAT jest niższa w ustawie nr 183/2011, a po trzecie, terytorialny zakres stosowania tej ostatniej ustawy jest bardziej ograniczony.

21 W tych okolicznościach Corte suprema di Cassazione (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady wyrażone w postanowieniu Trybunału z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, […], EU:C:2015:510), oraz w wyroku z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), stoją na przeszkodzie przepisowi ustawowemu, takiemu jak przepis wynikający z art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, który umożliwia podatnikom uzyskanie zwrotu w wysokości 60 % kwot zapłaconych tytułem VAT w okresie od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r. w związku z trzęsieniem ziemi, które dotknęło region Abruzji w dniu 6 kwietnia 2009 r.?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2, 206 i 273 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują na rzecz podatników dotkniętych trzęsieniem ziemi, które miało miejsce w regionie Abruzji, obniżkę w wysokości 60 % kwoty VAT zwykle należnego od tych podatników w okresie od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r.

23 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa.

24 Powyższy przepis należy zastosować w niniejszej sprawie.

25 Chociaż bowiem sprawy, w których wydano wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), i postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510), nie dotyczyły art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, wnioski płynące z tego orzecznictwa mają zastosowanie do okoliczności niniejszej sprawy.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że prawo krajowe przewiduje jedynie obniżkę w wysokości 60 % zwykle należnej kwoty VAT, a nie zwrot zapłaconego już VAT, którego beneficjentami są podatnicy VAT działający w takim charakterze w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT.

27 W tym względzie w pierwszej kolejności z art. 2, 206 i 273 dyrektywy VAT w związku z jej motywem 45 oraz z art. 4 ust. 3 TUE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 22).

28 W drugiej kolejności dyrektywę VAT należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru VAT. Wszystkie działania państw członkowskich podejmowane w zakresie poboru VAT muszą być zgodne z tą zasadą (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 23; wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W trzeciej kolejności system odliczeń ma na celu zagwarantowanie neutralności VAT poprzez całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego podatnika, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona VAT (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 24; zob. wyrok z dnia 7 września 2023 r., Schütte, C-453/22, EU:C:2023:639, pkt 19).

30 W postanowieniu z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 25), stwierdzono, że art. 9 ust. 17 ustawy nr 289/2002 – który przewidywał na rzecz podatników dotkniętych trzęsieniem ziemi w prowincjach Katanii, Raguse i Syracuse (Włochy) obniżenie o 90 % VAT należnego za lata 1990–1992, względnie zwrot w takiej proporcji kwot już zapłaconych z tego tytułu – skutkował nie zmniejszeniem na rzecz zainteresowanych podatników obciążenia podatkowego związanego z VAT, lecz umożliwieniem niektórym podatnikom zatrzymania lub pobrania kwot zapłaconych przez konsumenta końcowego i należnych organom podatkowym.

31 W zakresie, w jakim przepis ten, ze względu na przewidziane w nim obniżenie VAT normalnie należnego, pozwalał danym podatnikom na utrzymanie lub pobranie większej części kwoty VAT uzyskanej z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług, podczas gdy inni podatnicy na terytorium Włoch byli zobowiązani do zapłaty pełnej kwoty VAT zwykle należnego organowi podatkowemu z tytułu tych transakcji, wprowadzał on różnicę w traktowaniu sprzeczną z zasadą neutralności podatkowej (postanowienie z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 26; zob. również podobnie wyrok z dnia 17 lipca 2008 r., Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 44).

32 W niniejszej sprawie, jak wynika z postanowienia odsyłającego, art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011 wprowadza w życie ten sam mechanizm co mechanizm wprowadzony ustawą nr 289/2002, a mianowicie znaczne obniżenie kwoty należnej z tytułu VAT, który został zawieszony ze względu na sytuacje nadzwyczajne wynikające z klęsk żywiołowych.

33 Nie ma w tym względzie znaczenia okoliczność, że obniżenie VAT przewidziane w tej ustawie jest mniejsze niż to wynikające z art. 9 ust. 17 ustawy nr 289/2002, będącego przedmiotem postanowienia z dnia 15 lipca 2015 r., Nuova Invincibile (C-82/14, EU:C:2015:510). W istocie, choć jest ono mniejsze, takie obniżenie prowadzi do takich samych skutków jak wskazane przez Trybunał w pkt 30 i 31 niniejszego postanowienia.

34 Stwierdzenia tego nie może podważyć okoliczność, że przepisy krajowe będące przedmiotem rzeczonego postanowienia, w odróżnieniu od art. 33 ust. 28 ustawy nr 183/2011, pozbawiały organ administracji, ze względu na swój automatyczny charakter, wszelkiej możliwości weryfikacji sytuacji podlegających opodatkowaniu.

35 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2, 206 i 273 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują na rzecz podatników dotkniętych trzęsieniem ziemi, które miało miejsce w regionie Abruzji, obniżkę w wysokości 60 % kwoty VAT zwykle należnego od tych podatników w okresie od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuły 2, 206 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują na rzecz podatników dotkniętych trzęsieniem ziemi, które miało miejsce w regionie Abruzji (Włochy), obniżkę

w wysokości 60 % kwoty podatku od wartości dodanej zwykle należnego od tych podatników w okresie od kwietnia 2009 r. do grudnia 2010 r.

Podpisy