Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 14 czerwca 2017 r.[1]

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej (VAT) — Zwrot nienależnie zapłaconego VAT — Prawo do odliczenia VAT — Sposoby — Zasada równego traktowania i zasada neutralności podatkowej — Zasada skuteczności — Przepis krajowy ustanawiający termin przedawnienia

W sprawie C-38/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 20 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Compass Contract Services Limited

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Compass Contract Services Limited przez D. Scoreya, QC, a także przez O. Jarratta i D. Stephensa, doradców,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez D. Robertsona oraz M. Holta, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Macnaba, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 marca 2017 r.,

1 — Język postępowania: angielski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad prawa Unii równego traktowania, neutralności podatkowej i skuteczności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Compass Contract Services Limited (zwaną dalej „Compassem") a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (zwanymi dalej „Commissioners") w przedmiocie odmowy zwrotu przez ten organ podatku od wartości dodanej (VAT) nienależnie zapłaconego przez Compass.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Pod tytułem „Powstanie i zakres prawa do odliczeń" art. 17 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, przewidywał:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

b) [VAT] należnego lub zapłaconego od towarów przywożonych;

c) [VAT], który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[…]".

4 Artykuł 18 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń", stanowił:

„1. W celu wykonania prawa do odliczeń podatnik musi:

a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a), posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

b) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. b), posiadać dokument przywozowy, określający go jako odbiorcę lub importera, oraz określający kwotę należnego podatku, lub pozwalający na jego wyliczenie;

c) w odniesieniu do odliczeń podatkowych określonych w art. 17 ust. 2 lit. c), dopełnić formalności ustanowionych przez każde państwo członkowskie;

d) jeśli jest on zobowiązany do zapłaty podatku jako klient lub odbiorca, w przypadku stosowania przepisów art. 21 ust. 1, powinien dopełnić formalności ustanowionych przez każde państwo członkowskie.

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[…]

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę, albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez ni[e] warunki.

[…]".

Prawo Zjednoczonego Królestwa

5 Artykuł 25 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej) w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą z 1994 r."), stanowi:

„[…]

2. Z zastrzeżeniem postanowień niniejszego artykułu [podatnik] jest uprawniony, na koniec każdego okresu rozliczeniowego, do zapisania na jego dobro takiej kwoty podatku naliczonego, jaka jest dopuszczalna na podstawie art. 26, a następnie do odliczenia tej kwoty od jakiegokolwiek podatku należnego, do zapłaty którego jest zobowiązany.

[…]

6. Nie można dokonać odliczenia na podstawie ust. 2 powyżej ani zapisać na dobro podatnika kwoty VAT bez odpowiedniego wniosku zachowującego terminy i formy określone w drodze rozporządzeń, przy czym w wypadku osoby, która nie dokonała żadnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu w ciągu danego okresu rozliczeniowego lub wcześniej, zapis na dobro podatnika kwoty VAT podlega warunkom (jeśli takowe istnieją), jakie Commissioners uzna za stosowne, w tym warunkom dotyczącym zwrotu w szczególnych okolicznościach".

6 Artykuł 80 ustawy z 1994 r. stanowi:

„Zapisanie na dobro podatnika lub zwrot zadeklarowanego nadwyżkowo lub nadpłaconego VAT

[…]

4. Commissioners nie jest zobowiązany, na wniosek złożony w trybie niniejszego artykułu,

a) do zapisania nadwyżki VAT na dobro danej osoby na podstawie ust. 1 lub 1A powyżej, lub

b) do zwrotu kwoty danej osobie na podstawie ust. 1B powyżej

jeżeli wniosek został złożony ponad trzy lata po właściwej dacie”.

7 Artykuł 29 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia o VAT z 1995 r.) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi wykonanie rzeczonego art. 25 ustawy z 1994 r. Ustępy 1 i 1A tego art. 29 miały następujące brzmienie:

„1. Z zastrzeżeniem ust. 1A. […] poniżej, i oprócz odmiennego ogólnego lub szczególnego zezwolenia lub polecenia wydanych przez Commissioners, osoba składająca wniosek o odliczenie VAT naliczonego na podstawie art. 25 ust. 2 ustawy [z 1994 r.] powinna to uczynić w drodze deklaracji sporządzonej za okres rozliczeniowy, w którym VAT stał się wymagalny.

1A. Commissioners nie może upoważnić ani zobowiązać osoby do złożenia wniosku o odliczenie VAT naliczonego w takich okolicznościach, że wniosek o odliczenie zostałby złożony ponad trzy lata po dacie, w której powinna zostać złożona deklaracja za okres rozliczeniowy, w którym VAT stał się wymagalny”.

8 Artykuł 121 Finance Act 2008 (ustawy budżetowej z 2008 r., zwanej dalej „ustawą z 2008 r.”) stanowi:

„Dawne wnioski dotyczące VAT: terminy dodatkowe

1) Warunek ustanowiony w art. 80 ust. 4 [ustawy z 1994 r.], zgodnie z którym wniosek przewidziany w tym artykule powinien zostać złożony w ciągu trzech lat od właściwej daty, nie ma zastosowania do wniosku dotyczącego kwoty uwzględnionej lub zapłaconej za okres rozliczeniowy zakończony przed dniem 4 grudnia 1996 r., jeżeli wniosek został złożony przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

2) Warunek ustanowiony w art. 25 ust. 6 [ustawy z 1994 r.], zgodnie z którym wniosek o odliczenie VAT naliczonego powinien zostać złożony w terminach określonych w drodze rozporządzenia, nie ma zastosowania do wniosku o odliczenie VAT naliczonego, który stał się wymagalny i w odniesieniu do którego wnioskodawca posiadał wymagane dowody za okres rozliczeniowy zakończony przed dniem 1 maja 1997 r., jeżeli wniosek został złożony przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

[…]

4) Uznaje się, że niniejszy artykuł wszedł w życie w dniu 19 marca 2008 r.”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Compass, który jest spółką świadczącą m.in. usługi restauracyjne, wnosi o zwrot kwot wpłaconych nienależnie z tytułu VAT w odniesieniu w szczególności do dwóch okresów rozliczeniowych (kwartałów) zakończonych w styczniu i kwietniu 1997 r.

10 W 1996 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej ogłosiło zamiar zmiany swoich przepisów w dziedzinie zwrotu nadpłaconego VAT i skrócenia terminu przedawnienia składania wniosków o taki zwrot z sześciu do trzech lat. Zmiana ta weszła w życie z dniem 4 grudnia 1996 r. Wyrokiem z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), Trybunał orzekł, że zasady skuteczności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie tym przepisom krajowym, ponieważ z mocą wsteczną i bez okresu przejściowego skracają one termin, w którym można żądać zwrotu nienależnie zapłaconego VAT.

11 Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] zastosował to orzecznictwo w zakresie wniosków o odliczenie VAT naliczonego, bowiem Zjednoczone Królestwo skróciło też z sześciu do trzech lat termin przedawnienia

takich wniosków od dnia 1 maja 1997 r. W sprawie Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70] sąd ten uznał, że ze względu na fakt, iż skrócenie terminu przedawnienia zostało wprowadzone bez okresu przejściowego, osobom, wobec których prawo do odliczenia VAT naliczonego powstało przed dniem 1 maja 1997 r., powinno przysługiwać prawo do złożenia takiego wniosku, a ten nowy termin nie powinien być stosowany w odniesieniu do tych osób. Ten wyrok Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [sądu apelacyjnego (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] w dniu 23 stycznia 2008 r. został potwierdzony przez House of Lords (izbę lordów) jej wyrokiem Fleming i Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].

12 W następstwie tego wyroku House of Lords, Commissioners opublikował doktrynę administracyjną [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], w której uznał, iż wnioski dotyczące VAT złożone po wygaśnięciu nowego trzyletniego terminu mogą dotyczyć „nadpłaty podatku VAT lub podatku zadeklarowanego w zawyżonej kwocie w okresach rozliczeniowych kończących się przed dniem 4 grudnia 1996 r." oraz „VAT naliczonego, wobec którego prawo do odliczenia powstało w okresach rozliczeniowych kończących się przed dniem 1 maja 1997 r.". Te dwie daty odpowiadały zatem wejściu w życie nowego terminu przedawnienia skróconego do trzech lat, do złożenia, z jednej strony, wniosków o zwrot VAT nienależnie zapłaconego, czyli 4 grudnia 1996 r., a z drugiej strony, wniosków o odliczenie VAT naliczonego, czyli 1 maja 1997 r. Od tamtej pory owe wnioski dotyczące VAT nosiły nazwę „wnioski Fleming". Artykuł 121 ustawy z 2008 r. skodyfikował owe terminy przedawnienia dla tych dwóch rodzajów wniosków.

13 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w czerwcu 2006 r. Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), orzekł, iż niektóre usługi świadczone przez Compass przy przygotowywaniu dań gotowych, od których Compass otrzymywał i deklarował VAT, nie podlegały opodatkowaniu VAT. Ów sąd uznał, że usługi te były opodatkowane zerową stawką VAT na podstawie przepisów krajowych, zgodnie z odstępstwem dopuszczonym przez art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy.

14 Commissioners uznał więc, że Compass nadpłacił VAT. W styczniu 2008 r. Compass złożył wnioski o zwrot dotyczące nadwyżki VAT zapłaconego za okresy zawarte pomiędzy 1 kwietnia 1973 r. a 2 lutego 2002 r.

15 Commissioners dokonał zwrotu VAT nienależnie zapłaconego przez Compass za okresy zawarte pomiędzy 1 kwietnia 1973 r. a 31 października 1996 r. Oddalił natomiast wnioski o zwrot za pozostałe okresy na tej podstawie, że prawo do zwrotu uległo przedawnieniu. Uznał on bowiem, że trzyletni termin przedawnienia rozpoczął bieg w dniu 4 grudnia 1996 r. dla okresów rozliczeniowych zakończonych po tej dacie oraz że był on zakończony w dniu złożenia tych wniosków. Jak wskazał sąd odsyłający, okresy sporne w postępowaniu głównym ograniczają się zatem do dwóch okresów rozliczeniowych Compassu zakończonych po dniu 4 grudnia 1996 r. i przed dniem 1 maja 1997 r., przy czym spółka nie kwestionuje, że termin przedawnienia ważnie biegł po tej ostatniej dacie.

16 Compass wniósł zatem skargę do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] na odmowę zwrotu przez Commissioners VAT nienależnie zapłaconego za te dwa okresy rozliczeniowe. Na poparcie tej skargi podnosi on, że odmienne traktowanie wniosku o zwrot pobranego VAT, takiego jak przez nią złożony, oraz wniosku o odliczenie VAT naliczonego jest sprzeczne z zasadą równego traktowania. Zdaniem Compassu nie jest bowiem uzasadnione, aby dla tych samych okresów rozliczeniowych podatnik mógł złożyć wniosek o odliczenie VAT, ale nie wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego. Rozdźwięk czasowy przewidziany przez przepisy Zjednoczonego Królestwa w odniesieniu do daty, w jakiej trzyletni termin przedawnienia wchodzi w życie, który ustanawia tym samym odmienne traktowanie tych dwóch rodzajów wniosków i który jest owocem przypadku mającego korzenie w przeszłości, co doprowadziło do przyjęcia tego terminu przedawnienia, nie jest obiektywnie uzasadniony.

17 W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy odmienne traktowanie przez Zjednoczone Królestwo wniosków Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego (dla okresów kończących się przed dniem 4 grudnia 1996 r.) oraz wniosków Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku naliczonego (dla okresów kończących się przed dniem 1 maja 1997 r. – tj. późniejszych niż wnioski Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego) skutkuje:
   a) naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady równego traktowania; lub
   b) naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady neutralności podatkowej; lub
   c) naruszeniem przewidzianej w prawie Unii zasady skuteczności; lub
   d) naruszeniem jakiejkolwiek innej właściwej zasady przewidzianej w prawie Unii?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze [którekolwiek od a) do d)], w jaki sposób należy traktować wnioski Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego dotyczące okresu od dnia 4 grudnia 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r.?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

18 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy zasady neutralności podatkowej, równego traktowania i skuteczności sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które, w ramach skrócenia terminu przedawnienia, z jednej strony, wniosków o zwrot VAT nienależnie zapłaconego, a z drugiej strony, wniosków o odliczenie VAT naliczonego, przewidują różne okresy przejściowe, tak że wnioski dotyczące dwóch trzymiesięcznych okresów rozliczeniowych podlegają różnym terminom przedawnienia w zależności od tego, czy dotyczą zwrotu VAT nienależnie zapłaconego, czy odliczenia VAT naliczonego.

19 Jak wynika to z postanowienia odsyłającego, zgodnie z art. 80 ust. 4 oraz art. 25 ust. 6 ustawy z 1994 r., której wykonanie stanowi art. 29 ust. 1A rozporządzenia z 1995 r. dotyczącego podatku od wartości dodanej, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, do których odsyła art. 121 ustawy z 2008 r., wnioski o zwrot VAT nienależnie zapłaconego i wnioski o odliczenie VAT naliczonego podlegają temu samemu terminowi przedawnienia skróconemu do trzech lat. Natomiast data, od której termin ten znajduje zastosowanie, taka jak wynika z okresów przejściowych wyznaczonych przez art. 121 ustawy z 2008 r., która skodyfikowała praktykę Commissioners, okresów, które powinny być zgodne z prawem Unii, jak zostało przedstawione w pkt 10–12 niniejszego wyroku, jest różna dla tych dwóch rodzajów wniosków. Z jednej strony, zgodnie z art. 121 ust. 1 ustawy z 2008 r., ów trzyletni termin przedawnienia nie ma zastosowania do wniosku o zwrot VAT nienależnie zapłaconego dotyczącego kwoty uwzględnionej lub zapłaconej za okres rozliczeniowy zakończony przed dniem 4 grudnia 1996 r., jeżeli wniosek został złożony przed dniem 1 kwietnia 2009 r. Z drugiej strony, art. 121 ust. 2 stanowi, że ów termin przedawnienia nie ma zastosowania do wniosku o odliczenie VAT naliczonego, który stał się wymagalny za okres rozliczeniowy zakończony przed dniem 1 maja 1997 r., jeżeli wniosek ten został złożony przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

20 Z postanowienia odsyłającego wynika, że złożony przez Compass wniosek o zwrot nienależnie zapłaconego VAT został oddalony na podstawie art. 121 ust. 1 ustawy z 2008 r. oraz trzyletniego terminu przedawnienia mającego zastosowanie do okresów rozliczeniowych zakończonych po dniu

4 grudnia 1996 r., jaki przewiduje. Inaczej byłoby w wypadku, gdyby spółka złożyła wniosek o odliczenie VAT naliczonego, bowiem trzyletni termin przedawnienia właściwy dla tego rodzaju wniosku miałby zastosowanie tylko do okresów rozliczeniowych zakończonych po dniu 1 maja 1997 r.

21 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (wyroki: z dnia 3 maja 2001 r., Komisja/Francja, C-481/98, EU:C:2001:237, pkt 22, a także z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32).

22 Żaden element akt sprawy przekazanych Trybunałowi przez sąd odsyłający nie pozwala uznać, że z punktu widzenia VAT usługi świadczone przez Compass zostały potraktowane inaczej niż podobne usługi konkurencyjnego podmiotu gospodarczego.

23 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 54 opinii, do wszystkich wnioskodawców, w tym do Compassu, Commissioners zastosował przepisy dotyczące terminów przedawnienia zależnie od charakteru ich żądań - czy dotyczyły wniosku o zwrot VAT nienależnie zapłaconego, czy wniosku o odliczenie VAT naliczonego.

24 W drugiej kolejności, w odniesieniu do zasady równego traktowania Trybunał orzekł, że podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej, która w dziedzinie VAT stanowi przełożenie zasady równego traktowania, może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi podmiotami gospodarczymi, to naruszenie ogólnej zasady równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące podmiotów gospodarczych, które niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49).

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem naruszenie zasady równego traktowania poprzez odmienne traktowanie zakłada, że sytuacje, do których się odnosi są podobne, z uwzględnieniem ich całościowej charakterystyki (wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique i Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 25). Elementy charakteryzujące różne sytuacje, a w ten sposób ich ewentualnie podobny charakter, winny być określone i ocenione w świetle przedmiotu i celu danych przepisów, przy czym należy uwzględnić także zasady i cele danej dziedziny (zob. podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 2008 r., Arcelor Atlantique i Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 26, a także wyrok z dnia 7 marca 2017 r., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 42).

26 Należy zatem zbadać, czy w świetle terminów przedawnienia przewidzianych w art. 121 ustawy z 2008 r. sytuacja podmiotu gospodarczego takiego jak Compass, który dąży do uzyskania zwrotu VAT nienależnie zapłaconego organom podatkowym, jest porównywalna z sytuacją innego podmiotu gospodarczego, który wnosi o odliczenie VAT naliczonego od tych samych organów.

27 W tym względzie Compass uważa, że sytuacja podmiotu gospodarczego, który wnosi o zwrot VAT nienależnie zapłaconego jest porównywalna z sytuacją podmiotu gospodarczego, który wnosi o odliczenie VAT naliczonego, na tej podstawie, że w szczególności, jak wynika z wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), tym dwóm podmiotom przysługuje wierzytelność z tytułu VAT od organów podatkowych. Natomiast Zjednoczone Królestwo i Komisja Europejska podnoszą, że sytuacje te nie są porównywalne, jeśli uwzględnić odmienny charakter prawny praw, na których oparte są te dwa rodzaje wniosków.

28 W celu zbadania, czy sytuacje te są porównywalne, należy po pierwsze określić elementy charakteryzujące wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego, taki jak wniosek Compassu. W tym względzie należy przypomnieć, że szósta dyrektywa nie zawiera postanowień dotyczących korekty przez wystawcę faktury VAT nienależnie wykazanego na fakturze. W tych okolicznościach do państw

członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 48, 49, a także wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 25).

29 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał (zob. w szczególności wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r., San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, pkt 12; z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 84, a także z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24). Państwo członkowskie jest zatem co do zasady zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 14 stycznia 1997 r., Comateb i in., C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 20; a także z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24).

30 Wniosek o zwrot VAT nienależnie zapłaconego należy do zakresu prawa do zwrotu nienależnego świadczenia, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi. (zob. podobnie wyrok z dnia 20 października 2011 r., Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, pkt 23).

31 Należy zatem stwierdzić, że elementem charakteryzującym takie prawo do zwrotu i w którym ma ono źródło, jest istnienie nienależnej zapłaty przez podatnika na rzecz organów podatkowych kwoty VAT z naruszeniem prawa Unii. To właśnie nienależny charakter tego VAT uzasadnia prawo do zwrotu i zapewnia, zgodnie z warunkami ustanowionymi przez prawo krajowe każdego państwa członkowskiego w poszanowaniu zasad równoważności i skuteczności, aby ciężar ekonomiczny wynikający z tej zapłaty został zneutralizowany wobec tego podatnika.

32 Po drugie, w odniesieniu do ustalenia elementów charakteryzujących wniosek o odliczenie VAT naliczonego należy stwierdzić, że podczas gdy prawo do zwrotu VAT nienależnie zapłaconego wynika z ogólnych zasad prawa Unii, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 59 opinii i jak wynika z pkt 29 i 30 niniejszego wyroku, prawo do odliczenia VAT naliczonego jest przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy.

33 Trybunał orzekł już, że prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT ustanowioną w prawie Unii. Prawo do odliczenia VAT stanowi zatem integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 26; a także z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, pkt 30, 31).

34 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych działalności gospodarczej, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19; z dnia 6 lipca 2006 r., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 48; a także z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 43).

35 Trybunał orzekł już bowiem, że skorzystanie z prawa do odliczenia jest ograniczone tylko do podatków należnych i nie może zostać rozszerzone na VAT nienależnie wykazany na fakturze i wpłacony na rzecz organu podatkowego (wyroki: z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 23, 27; a także z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 47).

36 Zatem w odróżnieniu od elementu charakteryzującego prawo do zwrotu VAT nienależnie zapłaconego, prawo do odliczenia VAT, które jest prawem nierozerwalnie związanym z mechanizmem VAT, ustanowionym przez wspólny system VAT, jest oparte na istnieniu należnego podatku.

37 Z powyższego wynika, że podczas gdy prawo do zwrotu VAT nienależnie zapłaconego ma na celu uzdrowienie sytuacji, która powstała w wyniku naruszenia prawa Unii, poprzez zezwolenie uprawnionemu na zneutralizowanie niesłusznie poniesionego ciężaru ekonomicznego, prawo do odliczenia VAT naliczonego wynika z samego stosowania wspólnego systemu VAT, aby VAT należny lub zapłacony nie został poniesiony przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej opodatkowanej VAT, gwarantując w ten sposób neutralność co do obciążenia podatkowego jego działalności.

38 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 60 opinii, taka różnica co do charakteru danych praw i celów, jakim służą uzasadnia, że mogą istnieć systemy prawne właściwe dla każdego z tych dwóch praw, w szczególności w odniesieniu do ich treści i warunków wykonania, takich jak termin przedawnienia działań ukierunkowanych na skorzystanie z tych praw, a konkretniej, daty, od której taki termin znajduje zastosowanie.

39 Zatem fakt, że można uznać, jak wskazuje Compass w uwagach na piśmie, iż uprawnionemu do zwrotu VAT nienależnie zapłaconego i uprawnionemu do odliczenia VAT naliczonego przysługuje wierzytelność z tytułu VAT o organów podatkowych, sam w sobie nie może prowadzić do wniosku, zgodnie z którym ich sytuacja byłaby porównywalna do celów stosowania zasady równego traktowania w dziedzinie podatków, biorąc pod uwagę fundamentalne różnice zarówno co do celów, jakim służą systemy prawne właściwe tym prawom, jak i charakteryzujących je elementów. Mając na względzie te różnice, krajowe organy podatkowe nie są zobowiązane do traktowania tych uprawnionych w ten sam sposób, jeśli chodzi o reżim terminów przedawnienia wniosków dotyczących tych samych praw, ani w szczególności do wyznaczenia takiej samej daty do stosowania nowego terminu przedawnienia.

40 Ponadto w odniesieniu do wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), przywołanego przez Compass w uwagach na piśmie, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że wprawdzie w pkt 50 tego wyroku Trybunał wskazał, iż ogólna zasada równego traktowania znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy wszystkie podmioty gospodarcze posiadają wierzytelności z tytułu VAT i dążą do uzyskania zwrotu od organów podatkowych, a ich wnioski o zwrot zostały potraktowane odmiennie. Jednakże interpretacja prawa Unii, jakiej dokonał Trybunał w tym wyroku dotyczyła sytuacji, w której wszystkie podmioty gospodarcze zamierzały uzyskać zwrot VAT, który nienależnie wpłaciły organom podatkowym, a ich wnioski o zwrot zostały potraktowane odmiennie. Zatem biorąc pod uwagę różnice stanów faktycznych w tym wyroku i w postępowaniu głównym, wykładnia dokonana przez Trybunał w owym wyroku nie może podważyć wykładni, zgodnie z którą prawo do zwrotu VAT nienależnie zapłaconego i prawo do odliczenia VAT naliczonego mają odmienny charakter.

41 Z powyższego wynika, że mając na względzie okresy przejściowe w dziedzinie przedawnienia przewidziane w art. 121 ustawy z 2008 r., ustanowione, jak wynika z pkt 19 niniejszego wyroku, w celu zagwarantowania skuteczności prawa do zwrotu i zgodności z prawem Unii, sytuacja podmiotu gospodarczego takiego jak Compass, który dąży do uzyskania zwrotu VAT, jaki nienależnie zapłacił krajowym organom podatkowym, nie jest porównywalna z sytuacją innego podmiotu gospodarczego,

który wnosi o odliczenie VAT naliczonego, jaki zapłacił tym samym organom. Zasada równości nie sprzeciwia się zatem, aby te dwie sytuacje były traktowane w sposób odmienny, jeśli chodzi o terminy wynikające z tych okresów przejściowych.

42 W trzeciej kolejności, jeżeli chodzi o analizę pytania pierwszego w świetle zasady skuteczności, należy przypomnieć, iż Trybunał uznał za zgodne z prawem Unii ustalenie rozsądnych terminów na wniesienie skargi pod rygorem prekluzji, dla zachowania pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego podatnika i organ administracji. Terminy takie nie czynią bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania uprawnień przysługujących w porządku prawnym Unii, nawet jeżeli z istoty rzeczy upływ tych terminów powoduje odrzucenie wniesionej skargi w całości lub w części (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r., Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, pkt 48; a także z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 36). W tym zakresie krajowy trzyletni termin zawity wydaje się rozsądny (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, pkt 35; a także z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 28).

43 Ponadto Trybunał orzekł już w pkt 38 wyroku z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), że jakkolwiek zasada skuteczności nie sprzeciwia się temu, by ustawodawstwo krajowe skróciło termin, w którym można zażądać zwrotu kwot uiszczonych z naruszeniem prawa Unii, to jednak dzieje się tak nie tylko pod warunkiem, że nowy termin będzie rozsądny, lecz ponadto, że owe nowe regulacje będą zawierały przepisy przejściowe udzielające jednostkom wystarczającego terminu po ich przyjęciu celem umożliwienia przedłożenia żądań o zwrot, które miały one prawo przedłożyć pod rządami starej regulacji.

44 Tymczasem należy stwierdzić, że, jak wskazuje Zjednoczone Królestwo w uwagach na piśmie, przepis taki jak art. 121 ustawy z 2008 r., który przewiduje okresy przejściowe do stosowania skróconych terminów przedawnienia do wniosków o zwrot VAT nienależnie zapłaconego i wniosków dotyczących odliczenia VAT naliczonego, spełnia przesłanki określone przez Trybunał w wyroku z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Okoliczność, że okresy przejściowe dotyczące daty, od której stosuje się nowe, skrócone terminy przedawnienia, są różne w zależności od tego, czy dotyczą one jednego, czy drugiego z terminów mających zastosowanie do tych dwóch rodzajów wniosków, nie może mieć żadnego wpływu na takie stwierdzenie, ponieważ przy stosowaniu tych terminów nie czynią one niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym zwrotu VAT nienależnie zapłaconego czy też odliczenia VAT naliczonego. Ponieważ w sytuacji w postępowaniu głównym skrócenie terminu przedawnienia tych dwóch rodzajów wniosków ma zastosowanie od dnia 4 grudnia 1996 r. dla tych pierwszych i od dnia 1 maja 1997 r. dla tych drugich, jak przypomniano w pkt 12 niniejszego wyroku, takie skrócenie, które nie miało skutku wstecznego ze względu na okresy przejściowe, pozwoliło podmiotom prawa, takim jak Compass, na dysponowanie – w celu złożenia wniosków dotyczących późniejszych okresów, odpowiednio od 4 grudnia 1996 r. dla tych pierwszych i od dnia 1 maja 1997 r. dla tych drugich – faktycznym terminem trzyletnim. Należy więc stwierdzić, że terminy sporne w postępowaniu głównym mają charakter rozsądny, a zatem zasada skuteczności nie sprzeciwia się takim przepisom.

46 Z powyższych rozważań wynika, iż na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że zasady neutralności podatkowej, równego traktowania i skuteczności nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które, w ramach skrócenia terminu przedawnienia, z jednej strony, wniosków o zwrot VAT nienależnie zapłaconego, a z drugiej strony, wniosków o odliczenie VAT naliczonego, przewidują różne okresy przejściowe, tak że wnioski dotyczące dwóch trzymiesięcznych okresów rozliczeniowych podlegają różnym terminom przedawnienia w zależności od tego, czy dotyczą zwrotu VAT nienależnie zapłaconego, czy odliczenia VAT naliczonego.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

48 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Zasady neutralności podatkowej, równego traktowania i skuteczności nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które, w ramach skrócenia terminu przedawnienia, z jednej strony, wniosków o zwrot nienależnie zapłaconego podatku od wartości dodanej, a z drugiej strony, wniosków o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej, przewidują różne okresy przejściowe, tak że wnioski dotyczące dwóch trzymiesięcznych okresów rozliczeniowych podlegają różnym terminom przedawnienia w zależności od tego, czy dotyczą zwrotu nienależnie zapłaconego podatku od wartości dodanej, czy odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej.

Podpisy