WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 3 grudnia 2009 r.*

W sprawie C-433/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 13 sierpnia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 października 2008 r., w postępowaniu

Yaesu Europe BV

przeciwko

Bundeszentralamt für Steuern,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes trzeciej izby pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (sprawozdawca) i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 września 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Yaesu Europe BV przez B. Burgmaiera, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni załącznika A do 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").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania pomiędzy Yaesu Europe BV (zwaną dalej „Yaesu Europe"), spółką z siedzibą w Niderlandach, a Bundeszentralamt für Steuern (federalnym centralnym urzędem skarbowym, zwanym dalej „Bundeszentralamt"), dotyczącym oddalenia przez ten organ wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") zapłaconego przez tę spółkę w Niemczech.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Motywy od trzeciego do piątego ósmej dyrektywy mają następujące brzmienie:

„rozbieżności między przepisami aktualnie obowiązującymi w państwach członkowskich, które powodują w niektórych przypadkach zakłócenia w handlu i zakłócenie konkurencji, powinny zostać wyeliminowane;

wprowadzenie reguł wspólnotowych w tej dziedzinie będzie oznaczać postęp w kierunku efektywnej liberalizacji przepływu osób, towarów i usług, wspomagając w ten sposób proces integracji gospodarczej;

takie zasady nie mogą prowadzić do odmiennego traktowania podatników w zależności od państwa członkowskiego, na którego terytorium mają oni siedzibę".

4 Artykuł 3 lit. a) ósmej dyrektywy stanowi:

„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 określonym w art. 9 ust. 1 wniosek sporządzony według wzoru zawartego w załączniku A, załączając oryginały faktur lub dokumentów przywozowych. Państwa członkowskie udostępniają wnioskodawcom uwagi objaśniające, które w każdym przypadku zawierają minimalny zakres informacji określonych w załączniku C".

5 Artykuł 6 ósmej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników określonych w art. 2 żadnych zobowiązań oprócz tych, które określono w art. 3 i 4, z wyjątkiem zobowiązania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony".

6 Wzór wniosku o zwrot podatku VAT znajdujący się w załączniku A do ósmej dyrektywy w ostatniej linijce poza miejscem i datą sporządzenia zawiera „podpis" bez jakiejkolwiek innej wskazówki.

Uregulowania krajowe

7 Paragraf 18 ust. 9 Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatkach obrotowych za rok 2005, BGBl. 2005 I, s. 386, zwanej dalej „UStG"), w wersji mającej zastosowanie do postępowania przed sądem krajowym, miał następujące brzmienie:

„[…] Wniosek o zwrot składa się w terminie sześciu miesięcy po upływie roku kalendarzowego, w którym powstało roszczenie o zwrot. Przedsiębiorca musi sam obliczyć zwrot i przedłożyć oryginały faktur i dokumentów przywozowych w celu wykazania kwot naliczonego podatku. Wniosek o zwrot musi zostać podpisany własnoręcznie przez przedsiębiorcę. […]".

8 Paragraf 79 ust. 1 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „AO"), zatytułowany „Zdolność do działania", stanowi między innymi w pkt 3 tego ustępu, że zdolność do czynności w postępowaniu mają osoby prawne, stowarzyszenia i masy majątkowe za pośrednictwem swoich ustawowych przedstawicieli lub pełnomocników ad hoc.

9 Paragraf 150 ust. 3 AO, który reguluje formę i treść deklaracji podatkowej, stanowi, że:

„Jeżeli ustawy podatkowe wymagają, by podatnik podpisał własnoręcznie deklarację podatkową, złożenie podpisu przez pełnomocnika jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy podatnik nie może złożyć podpisu z powodu swojego stanu fizycznego lub umysłowego bądź z powodu długiej nieobecności. Własnoręcznego podpisu można zażądać w późniejszym terminie, gdy ustanie przyczyna stanowiąca przeszkodę do jego złożenia".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

10 W dniu 30 czerwca 2006 r. Yaesu Europe złożyła wniosek o zwrot podatku VAT naliczonego w Niemczech za okres od stycznia do grudnia 2005 r. Wniosek został sporządzony na urzędowym formularzu przewidzianym w tym celu w rzeczonym państwie członkowskim, na którym w rubryce nr 9 znajdowała się wzmianka „własnoręczny podpis i pieczęć spółki".

11 W piśmie przewodnim do ww. wniosku adwokaci Yaesu Europe mający siedzibę w Republice Federalnej Niemiec, którzy w formularzu oznaczeni zostali także jako przedstawiciel do doręczeń, oświadczyli, że wniosek o zwrot został przez nich podpisany w imieniu ich mocodawcy. Do pisma załączone było „Pełnomocnictwo dla celów postępowania w sprawie zwrotu naliczonego podatku" udzielone przez przedstawiciela ustawowego skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym, upoważniające owych adwokatów do prawnej reprezentacji skarżącej we wszystkich postępowaniach w sprawie zwrotu podatku VAT.

12 Decyzją z dnia 1 września 2006 r. Bundeszentralamt odrzuciła wniosek o zwrot wniesiony przez Yaesu Europe, na tej podstawie, iż nie został on własnoręcznie podpisany przez podatnika z naruszeniem § 18 ust. 9 UStG.

13 Po bezskutecznym odwołaniu się od tej decyzji, Yaesu Europe wniosła skargę do Finanzgericht. Sąd ten przychylił się do stanowiska Bundeszentralamt, orzekając, że § 18 ust. 9 UStG nie jest sprzeczny z art. 3 i 6 ósmej dyrektywy oraz że „podpis" przewidziany we wzorze znajdującym się w załączniku A do ósmej dyrektywy powinien być interpretowany jako podpis będący koniecznie podpisem samego podatnika. W każdym razie art. 249 akapit trzeci WE przyznaje ustawodawcy niemieckiemu w tym zakresie swobodę w wykonaniu dyrektywy.

14 Yaesu Europe wniosła rewizję do Bundesfinanzhof, w której podniosła co do zasady, że Finanzgericht dokonał błędnej interpretacji pojęcia „podpis", o którym mowa we wzorze załącznika A do ósmej dyrektywy, i powołała w tym zakresie przykłady kilku państw członkowskich, które wyraźnie zezwalają na podpisanie wniosku o zwrot przez osobę umocowaną na podstawie pełnomocnictwa. Twierdzi ponadto, że wspomniane pojęcie powinno być interpretowane w sposób jednolity we Wspólnocie Europejskiej.

15 Bundesfinanzhof, po wyłączeniu zastosowania w niniejszej sprawie § 79 ust. 1 pkt 3 i § 150 ust. 3 AO i stwierdzeniu, że ma wątpliwości co do zgodności § 18 ust. 9 UStG z prawem wspólnotowym, postanowił zawiesić postępowanie i skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy pojęcie »podpis« we wzorze zawartym w załączniku A do ósmej dyrektywy […], który to wzór jest używany do złożenia wniosku o zwrot podatku [VAT] zgodnie z art. 3 lit. a) tej dyrektywy, jest pojęciem prawa wspólnotowego, które powinno być interpretowane w jednolity sposób?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze:

Czy pojęcie »podpis« należy rozumieć w ten sposób, że wniosek o zwrot musi zostać obowiązkowo podpisany osobiście przez podatnika lub w przypadku osoby prawnej przez jej ustawowego przedstawiciela, czy też wystarczający jest podpis pełnomocnika (np. przedstawiciela podatkowego lub pracownika podatnika)?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

16 W pytaniach tych, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy pojęcie „podpis" na wniosku o zwrot podatku VAT znajdujące się we wzorze w załączniku A do ósmej dyrektywy stanowi pojęcie prawa wspólnotowego, które powinno być interpretowane w sposób jednolity, a jeżeli tak, to czy pojęcie to należy rozumieć w ten sposób, iż wspomniany wniosek o zwrot powinien obowiązkowo zostać podpisany przez samego podatnika, czy też wystarcza, że wniosek ten zostanie podpisany przez pełnomocnika.

17 W tym zakresie należy w pierwszej kolejności podnieść, że ósma dyrektywa nie zawiera żadnej definicji pojęcia „podpis" oraz że nie posługuje się ona żadnym wyraźnym odesłaniem do praw państw członkowskich w celu określenia zakresu tego pojęcia.

18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zarówno względy jednolitego stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasady równości wskazują na to, że postanowieniom przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Wspólnocie Europejskiej autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalić z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 stycznia 1984 r. w sprawie 327/82 Ekro, Rec. s. 107, pkt 11; z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-287/98 Linster, Rec. s. I-6917, pkt 43; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-5/08 Infopaq International, Zb.Orz. s. I-6569, pkt 27).

19 Wymogi te obowiązują w szczególności w odniesieniu do ósmej dyrektywy zarówno z uwagi na jej tytuł, jak i postanowienia motywów trzeciego i piątego.

20 Z motywów trzeciego i piątego rzeczonej dyrektywy wynika bowiem, że ma ona na celu zharmonizowanie warunków zwrotu podatku VAT zapłaconego w jednym państwie członkowskim przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim i usunięcie rozbieżności pomiędzy przepisami obowiązującymi w tym czasie w państwach członkowskich, dążąc do tego, aby nie doprowadzić do odmiennego traktowania podatników w zależności od państwa członkowskiego, w którym mają siedzibę.

21 Celem ósmej dyrektywy jest zatem harmonizacja warunków prawa do zwrotu podatku VAT, o którym mowa w art. 17 ust. 3 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) (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena, Rec. s. I-6109, pkt 20; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 26).

22 W tym celu rzeczona dyrektywa przewiduje wyraźnie w załączniku A uprzednio ustalony wzór wniosku o zwrot podatku VAT, zmierzając do ścisłej harmonizacji zasad procedury związanej z takim wnioskiem w odniesieniu do podatku zapłaconego w jednym państwie członkowskim przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Jednakże cel harmonizacji tylko wtedy zostanie osiągnięty, gdy pojęcia, do których odsyła ten wzór, będą miały to samo znaczenie we wszystkich państwach członkowskich.

23 Z powyższego wynika, że pojęcie „podpis", o którym mowa we wzorze znajdującym się w załączniku A do ósmej dyrektywy, stanowi pojęcie prawa wspólnotowego, którego znaczenie i zakres powinny być identyczne we wszystkich państwach członkowskich. W związku z tym, do Trybunału należy nadanie mu autonomicznej i jednolitej wykładni we wspólnotowym porządku prawnym.

24 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa wspólnotowego należy uwzględniać nie tylko

jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część on stanowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 listopada 1983 r. w sprawie 292/82 Merck, Rec. s. I-3781, pkt 12; z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-34/05 Schouten, Zb.Orz. s. I-1687, pkt 25; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-466/07 Klarenberg, Zb.Orz. s. I-803, pkt 37).

25 W pierwszej kolejności należy podnieść, że sama treść załącznika A do ósmej dyrektywy nie zawiera żadnej wskazówki odnośnie do zawartego w niej pojęcia „podpis". Załącznik ten ogranicza się bowiem tylko do wymagania „podpisu", nie uściślając w żaden sposób, że przepis ten ma posiadać szczególne cechy, takie jak stanowić podpis samego podatnika, w przeciwieństwie do innych wzmianek znajdujących się w tym załączniku, takich jak nazwa lub rodzaj działalności, które są wyraźnie zaopatrzone wzmianką „wnioskodawcy".

26 Następnie z art. 3 lit. a) ósmej dyrektywy wynika, że podatnik musi złożyć wniosek o zwrot podatku VAT zgodny ze wzorem znajdującym się we wspomnianym załączniku A. Z art. 6 tej dyrektywy wynika również, że państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników żadnych zobowiązań oprócz tych, które określono w art. 3 i 4, z wyjątkiem zobowiązania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony. Z powyższego wynika, że jeżeli chodzi o pojęcie „podpis" znajdujące się na wspomnianym wzorze, to art. 6 sprzeciwia się temu, aby podatnik był poddany wymogom innym, niż wymogi przewidziane w tym wzorze, takim jak własnoręczny podpis podatnika.

27 Taką wykładnię systemową potwierdza harmonizujący cel ósmej dyrektywy, tak jak to wynika z pkt 19–22 niniejszego wyroku. Cel, do którego dąży ta dyrektywa, przewidując wyraźnie w załączniku A wcześniej ustalony wzór wniosku o zwrot podatku VAT, może bowiem tylko wtedy zostać osiągnięty, gdy pojęcia znajdujące się na tym wzorze będą miały identyczne znaczenie i zakres we wszystkich państwach członkowskich i nie będą

wychodziły poza wymogi wyraźnie przewidziane w tym wzorze. Zezwolenie państwu członkowskiemu na nałożenie na podatnika wymogów innych niż opisane w tym wzorze, takich jak własnoręczny podpis podatnika, prowadziłoby do ustanowienia wymogu formalnego sprzecznego z rzeczonym celem.

28 Należy wyjaśnić ponadto, że o ile w przeciwieństwie do trzynastej dyrektywy Rady (86/560/EWG) z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40), ósma dyrektywa nie przewiduje wyraźnie możliwości wyznaczenia pełnomocnika, to jednak oznacza to tylko tyle, iż ósma dyrektywa nie wyklucza możliwości jego ustanowienia, tak że wniosek o zwrot podatku VAT zgodny ze wzorem znajdującym się w załączniku A do ósmej dyrektywy może zostać podpisany przez pełnomocnika.

29 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na wyżej przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że pojęcie „podpis" na wniosku o zwrot podatku VAT, wymienione na wzorze znajdującym się w załączniku A do ósmej dyrektywy, stanowi pojęcie prawa wspólnotowego, które powinno być interpretowane w sposób jednolity w tym znaczeniu, że wspomniany wniosek o zwrot nie musi być obowiązkowo podpisany przez samego podatnika, lecz że w tym zakresie wystarczający jest podpis pełnomocnika.

W przedmiocie kosztów

30 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Pojęcie „podpis” na wniosku o zwrot podatku VAT, wymienione na wzorze znajdującym się w załączniku A do 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, stanowi pojęcie prawa wspólnotowego, które powinno być interpretowane w sposób jednolity w tym znaczeniu, że wspomniany wniosek o zwrot nie musi być obowiązkowo podpisany przez samego podatnika, lecz że w tym zakresie wystarczający jest podpis pełnomocnika.

Podpisy