Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 2 marca 2017 r.[1]

Sprawa C-38/16

Compass Contract Services Limited
przeciwko
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo)]

Podatek VAT — Nienależnie zapłacony podatek — Zasady zwrotu — Przepisy krajowe ustanawiające termin przedawnienia — Różnica względem terminu przewidzianego na zwrot odliczenia, którego niesłusznie odmówiono — Zasady równego traktowania, neutralności podatkowej i skuteczności

1. Czy prawo Unii zezwala na to, aby terminy przedawnienia mające zastosowanie do wniosków o zwrot nienależnie uiszczonego podatku od wartości dodanej (VAT) różniły się pod względem daty wejścia w życie od terminów przedawnienia obowiązujących w odniesieniu do wniosków o odliczenie tego podatku? Tak w skrócie brzmi pytanie, które zadał sąd brytyjski w sporze pomiędzy spółką Compass Contract Services (UK) Ltd. (zwaną dalej „Compassem") a organami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa.

2. W wyroku z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer[2] Trybunał stwierdził, że zasady skuteczności i ochrony uzasadnionych oczekiwań stoją na przeszkodzie przepisom krajowym [takim jak Finance Act 1997 (ustawa budżetowa z 1997 r.)], które z mocą wsteczną zmniejszają z sześciu do trzech lat termin, w którym można żądać zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem dyrektywy 77/388/EWG[3].

3. W następstwie wspomnianego wyroku prawodawca Zjednoczonego Królestwa przewidział, że takie skrócenie terminu nie będzie miało zastosowania do wniosków o zwrot podatku VAT odnoszących się do okresów rozliczeniowych kończących się przed datą wprowadzenia skróconego terminu. Taki sam przepis przyjęto później w odniesieniu do (spóźnionych) wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT.

4. Praktyka administracyjna i kolejne interwencje ustawodawcze spowodowały jednak powstanie w Zjednoczonym Królestwie różnic w traktowaniu dotyczących daty, od której skrócony termin obowiązuje w odniesieniu do wniosków o zwrot podatku VAT i w odniesieniu do wniosków o odliczenie podatku VAT. Sąd odsyłający zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy ta rozbieżność jest zgodna z zasadami prawa Unii, w szczególności z zasadą równego traktowania.

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Wyrok C-62/00, zwany dalej „wyrokiem M&S I", EU:C:2002:435.

3 — Szósta dyrektywa Rady 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 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zwana dalej „szóstą dyrektywą".

I – Ramy prawne

A – *Prawo Unii* Szósta dyrektywa

5. Artykuł 17, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, stanowi:

„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 podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

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

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

[…]”.

6. Artykuł 18, zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń”, stanowi:

„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 nich warunki.

[…]”.

B – *Prawo krajowe*

7. Zmiany legislacyjne w tej kwestii do czasu przyjęcia Finance Act 1997 (ustawy budżetowej z 1997 r.) opisano w wyroku M&S I w następujący sposób [4]:

8. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy został prawidłowo transponowany do prawa krajowego dopiero wtedy, gdy ze skutkiem od dnia 1 sierpnia 1992 r., Finance (No 2) Act 1992 (druga ustawa budżetowa z 1992 r.), zmieniła art. 10 ust. 3 Value Added Tax Act 1983 (ustawy o podatku VAT z 1983 r.).

9. Od tamtego czasu przepis ten ma następujące brzmienie:

„Jeżeli wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług nie ma w całości lub w części charakteru pieniężnego, uznaje się, że jego wartość stanowi kwota pieniędzy, która po dodaniu przewidzianego podatku jest równa wynagrodzeniu”.

10. W odniesieniu do przepisów dotyczących zwrotu kwot nienależnie zapłaconych z tytułu podatku VAT art. 24 Finance Act 1989 (ustawy budżetowej z 1989 r.) brzmi następująco od dnia 1 stycznia 1990 r.:

„1. W przypadku wpłacenia na rzecz Commissioners[[5]] kwoty z tytułu podatku od wartości dodanej, która nie jest temu organowi podatkowemu należna, organ podatkowy ma obowiązek zwrócić nienależnie pobrany podatek.

2. Organ podatkowy jest zobowiązany do zwrotu kwoty na podstawie niniejszego artykułu tylko wtedy, gdy wystąpiono w tym celu ze stosownym wnioskiem.

[…]

4. Zgodnie z niniejszym artykułem nie można żądać zwrotu kwoty po upływie sześciu lat od dnia zapłaty, z wyjątkiem sytuacji, których dotyczy następny ustęp.

5. W przypadku dokonania płatności na rzecz organu podatkowego w wyniku pomyłki można żądać zwrotu tej płatności zgodnie z tym artykułem w dowolnym momencie przed upływem sześciu lat od daty, w której wnioskodawca wykrył błąd lub mógł go wykryć przy dołożeniu należytej staranności.

[…]

7. Z wyjątkiem przypadków określonych w niniejszym artykule organ podatkowy nie jest zobowiązany do zwrotu kwot pobranych z tytułu podatku od wartości dodanej z powodu nieistnienia zobowiązania podatkowego na jego rzecz.

[…]”.

11. Artykuł 24 Finance Act 1989 (ustawy budżetowej z 1989 r.) został uchylony i zastąpiony art. 80 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), która weszła w życie w dniu 1 września 1994 r. Właściwe przepisy art. 80 mają praktycznie takie samo brzmienie jak art. 24.

4 — Punkty 8–15 niniejszej opinii mają prawie takie samo brzmienie jak pkt 4–11 wyroku M&S I.

5 — **Organ** podatkowy właściwy do poboru podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie, zwany dalej „organem podatkowym”.

12. W dniu 18 lipca 1996 r. członek rządu Zjednoczonego Królestwa, Paymaster General (minister skarbu), poinformował parlament, że ze względu na rosnące ryzyko dla finansów publicznych spowodowane wnioskami o zwrot pobranych przez pomyłkę kwot z tytułu podatków rząd ma zamiar zmienić poprzez przyjęcie Finance Bill 1997 (projektu ustawy budżetowej z 1997 r.) termin przedawnienia wniosków o zwrot podatku VAT i innych podatków pośrednich, zmniejszając go do trzech lat. Nowy termin przedawnienia miał być stosowany niezwłocznie do wniosków w trakcie rozpatrywania od daty tego ogłoszenia w celu uniknięcia sytuacji, w której proponowana zmiana legislacyjna mogłaby utracić skuteczność do czasu zakończenia procedur parlamentarnych.

13. W dniu 4 grudnia 1996 r. Izba Gmin przyjęła projekt ustawy budżetowej przedstawionej przez rząd, w tym wniosek zgłoszony w dniu 18 lipca 1996 r., który został włączony jako art. 47 do projektu ustawy budżetowej z 1997 r.

14. Finance Act 1997 (ustawa budżetowa z 1997 r.) została ostatecznie przyjęta w dniu 19 marca 1997 r. Artykuł 47 ust. 1 tej ustawy zmieniał art. 80 Value Added Tax 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), uchylał ust. 5 i zmieniał ust. 4, który po tych zmianach brzmi następująco:

„Organ podatkowy nie jest zobowiązany do zwrotu na wniosek złożony zgodnie z niniejszym artykułem jakichkolwiek kwot otrzymanych ponad trzy lata przed złożeniem wniosku".

15. Artykuł 47 ust. 2 ustawy budżetowej z 1997 r. stanowi:

„[…] uznaje się, że ust. 1 wchodzi w życie w dniu 18 lipca 1996 r.; przepis ten będzie miał zastosowanie w przypadku wszelkich zwrotów dokonywanych z datą tą lub późniejszą do wszelkich wniosków złożonych zgodnie z art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r., w tym do wniosków złożonych przed tą datą i wniosków odnoszących się do płatności dokonanych przed tą datą".

16. Zgodnie z art. 25 ust. 6 ustawy o podatku VAT z 1994 r. odliczenia podatku naliczonego zgodnie z ust. 2 tego przepisu lub zapisania na dobro podatnika nadpłaty podatku VAT dokonuje się jedynie pod warunkiem otrzymania wniosku złożonego w terminie i w sposób określonych w drodze rozporządzenia.

17. Artykuł 29 ust. 1 A Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r.) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 1997 r. do dnia 31 marca 2009 r.[6]. stanowi, że organ podatkowy nie uwzględnia wniosków o odliczenie naliczonego podatku, jeżeli wniosek został złożony ponad trzy lata po terminie przewidzianym dla sporządzenia deklaracji dotyczącej danego okresu rozliczeniowego.

18. Zgodnie z art. 121 ust. 1 Finance Act 2008 (ustawy budżetowej z 2008 r.) wymóg zawarty w art. 80 ust. 4 ustawy o podatku VAT z 1994 r. nie ma zastosowania do wniosków złożonych przed dniem 1 kwietnia 2009 r. dotyczących kwot wykazanych lub zapłaconych za okres rozliczeniowy kończący się przed dniem 4 grudnia 1996 r.

19. Zgodnie z art. 121 ust. 2 ustawy budżetowej z 2008 r. art. 25 ust. 6 ustawy o podatku VAT z 1994 r. nie ma zastosowania do wniosków o odliczenie naliczonego podatku, który był wymagalny, w okresie rozliczeniowym zakończonym przed dniem 1 maja 1997 r., jeżeli wnioski złożono przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

20. Zgodnie z art. 121 ust. 4 ustawy budżetowej z 2008 r. przepis ten wszedł w życie w dniu 19 marca 2008 r.

6 — Okres, który obejmuje datę złożenia przez Compass wniosku o zwrot.

II – Okoliczności faktyczne

21. Compass jest dostawcą dań gotowych, a w czerwcu 2006 r. sąd uznał, że pewne usługi, od których Compass naliczył i rozliczył podatek VAT w poprzednich okresach rozliczeniowych, były faktycznie zwolnione z tego podatku.

22. W szczególności sądy Zjednoczonego Królestwa stwierdziły, że wspomniane usługi były objęte zwolnieniem na mocy art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy. W związku z tym organ podatkowy uznał, że Compass dokonał nadpłaty podatku VAT.

23. W styczniu 2008 r. Compass zażądał zwrotu nadpłaty z tytułu podatku VAT należnego w okresie od dnia 1 kwietnia 1973 r. do dnia 2 lutego 2002 r.

24. Organ podatkowy uwzględnił wniosek o zwrot kwot nienależnie zapłaconych od dnia 1 kwietnia 1973 r. do dnia 31 października 1996 r. i stwierdził, że prawo do żądania pozostałych kwot uległo przedawnieniu.

25. Compass zaskarżył decyzję organu podatkowego przed First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sądem pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo), zwracając uwagę na różnicę w traktowaniu, z jednej strony, wniosków o zwrot nienależnego podatku VAT, a z drugiej strony, wniosków o odliczenie tego podatku.

26. Powyższa różnica w traktowaniu wynika z tego, że pierwsze z tych wniosków można uwzględnić jedynie w przypadku, gdy odnoszą się do okresów rozliczeniowych zakończonych przed dniem 4 grudnia 1996 r., podczas gdy termin dla drugich z tych wniosków jest przedłużony do dnia 1 maja 1997 r.

27. W postępowaniu głównym sporny jest zatem jedynie zwrot podatku VAT nienależnie zapłaconego od dnia 1 listopada 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r. (kwartały rozliczeniowe 04/96 i 01/97).

28. W tych okolicznościach sąd rozpatrujący spór zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym.

III – Pytania prejudycjalne

29. Treść pytań prejudycjalnych przedstawionych w dniu 25 stycznia 2016 r. jest następująca:

„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.?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem i stanowiska stron

30. Compass, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja wzięły udział w postępowaniu, złożyły uwagi na piśmie i uczestniczyły w rozprawie w dniu 8 grudnia 2016 r.

31. Zdaniem Compassu na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej. Wskazywanej różnicy w traktowaniu nie można uzasadnić na podstawie zasady równego traktowania, gdyż te dwie zestawione sytuacje odnoszą się do zwrotu „wierzytelności z tytułu podatku VAT". Compass twierdzi, że rozumowanie leżące u podstaw przepisów krajowych odnoszących się do terminu przedawnienia działającego z mocą wsteczną wskazuje na to, że organ podatkowy miał zamiar stosować ten termin przedawnienia do wszystkich wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

32. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej Compass utrzymuje, że jest traktowany mniej korzystnie niż ci z jego potencjalnych konkurentów, którzy korzystają z prawa do odliczenia podatku VAT w spornym okresie.

33. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego Compass twierdzi, że zgodnie z wyrokiem z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer[7] sąd odsyłający powinien zastosować do Compassu ten sam termin przedawnienia, który odnosi się do wniosków o odliczenie podatku VAT, ponieważ jest to przepis korzystniejszy. Compass dodaje, że w przeciwnym przypadku doszłoby do naruszenia zasady skuteczności.

34. Według rządu Zjednoczonego Królestwa w świetle przedstawionych pytań jedyną istotną zasadą jest zasada równego traktowania. W okolicznościach niniejszej sprawy zasada ta nie stoi na przeszkodzie wskazanej przez Compass różnicy w traktowaniu, ponieważ nie można porównywać sytuacji tej spółki do sytuacji podmiotu, który składa spóźniony wniosek o odliczenie podatku VAT. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa obie te sytuacje są odmienne zarówno ze względu na ich okoliczności, jak i charakter prawny.

35. Jeżeli chodzi o okoliczności, rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że rozbieżność wynika z tego, że dane terminy graniczne (w obydwu przypadkach trzyletnie) zostały również wprowadzone w różnych momentach po stwierdzeniu w wyroku M&S I[8] naruszenia prawa Unii. W celu zaradzenia temu naruszeniu w art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. ustanowiono okres przejściowy, przyjmując za daty odniesienia pierwsze daty, od których Zjednoczone Królestwo mogło skrócić terminy przedawnienia ze skutkiem natychmiastowym, gdyż były to daty, w których zastosowano przepisy odnoszące się do skrócenia okresu przedawnienia z sześciu do trzech lat.

36. Jeżeli chodzi o charakter prawny dwóch rodzajów wniosków, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że prawo do otrzymania zwrotu kwoty żądanej z tytułu nienależnej zapłaty podatku VAT nie wynika zasadniczo z systemu podatku VAT ani z dyrektyw dotyczących podatku VAT, lecz z prawa ogólnego Unii. Natomiast prawo do odliczenia wynika wyłącznie z tych dyrektyw, zgodnie z którymi osoba zobowiązana do zapłaty podatku i która go zapłaciła lub musi go zapłacić osobie trzeciej również zobowiązanej do zapłaty tego podatku, od której to osoby trzeciej otrzymała pewne towary lub usługi, jest uprawniona do odliczenia (lub uzyskania nadpłaty) zapłaconego podatku VAT. Dowodem różnicy pod względem prawnym tych dwóch przypadków jest to, że prawo Unii uznaje możliwość powołania się przez organ administracji podatkowej na bezpodstawne wzbogacenie w pierwszym przypadku, ale nie w drugim.

7 — Wyrok C-309/06, zwany dalej „wyrokiem M&S II", EU:C:2008:211.

8 — Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

37. Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa także, że wyrażenie „wierzytelności z tytułu podatku VAT" użyte w wyroku M&S II nie stanowi w rzeczywistości definicji prawnej, lecz jest raczej wyrażeniem opisowym.

38. Rząd Zjednoczonego Królestwa zwraca ponadto uwagę na to, że wyrok M&S II nie odnosi się do przepisów krajowych zmienionych w 2005 r. i zastosowanych względem Compassu. Od czasu tej zmiany każdy z dwóch rodzajów wniosków traktowano w sposób jednakowy, a Compass nie może twierdzić, że jakakolwiek osoba w jej sytuacji została potraktowana w sposób odmienny i bardziej korzystny.

39. Rząd Zjednoczonego Królestwa wnioskuje, że sporne przepisy krajowe nie naruszają zasady skuteczności ani zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań po usunięciu za pomocą wprowadzenia systemu przejściowego niezgodności z prawem Unii stwierdzonej w sprawie M&S I.

40. Komisja utrzymuje, że system podatkowy (taki jak w niniejszej sprawie) może przewidywać różne terminy bez naruszania zasady neutralności podatkowej lub ogólnych zasad prawa Unii. W odniesieniu do zasady neutralności podatkowej Komisja twierdzi, że można by stwierdzić jej naruszenie jedynie w przypadku odmiennego traktowania konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych, co miało miejsce w sytuacji, do której odnosi się wyrok M&S II, lecz nie w niniejszym przypadku.

41. Tak samo jak brak konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych wyklucza naruszenie zasady neutralności, ewentualne istnienie podmiotów gospodarczych, które znajdują się w podobnej sytuacji, mogłoby oznaczać naruszenie zasady równego traktowania. Zdaniem Komisji jednak w niniejszej sprawie zestawiono ze sobą dwie sytuacje, których nie można ze sobą zrównać. Istnieje istotna i obiektywna różnica między tymi dwoma rodzajami wniosków w zakresie, w jakim dotyczą odmiennych poziomów działalności gospodarczej i podlegają odmiennym przepisom. Tak zdaniem Komisji wynika z orzecznictwa ustalonego w sprawie Reemtsma Cigarettenfabrike[9].

42. Wreszcie Komisja twierdzi, że odniesienie do zasady skuteczności jest niewłaściwe, ponieważ ponownie nie można zrównać wniosków takich jak złożone przez Compass, z wnioskami o odliczenie. Jeżeli zaś chodzi o zasadę równoważności, zadaniem sądu odsyłającego jest sprawdzenie, czy ma ona zastosowanie, sąd odsyłający powinien jednak wziąć pod uwagę, że zgodnie z orzecznictwem nie można zasady tej interpretować w ten sposób, że zobowiązuje ona państwo członkowskie do objęcia całości roszczeń zgłoszonych w określonym obszarze prawa najkorzystniejszymi przepisami prawa krajowego.

V – Analiza

A – *Uwagi wstępne. Kontekst historyczny i prawny w niniejszej sprawie*

43. Jak zauważa sąd odsyłający[10] i podkreśla rząd Zjednoczonego Królestwa[11], aby zrozumieć wynikającą z art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. różnicę w traktowaniu wniosków o zwrot nadpłaty z tytułu podatku VAT i wniosków o odliczenie podatku VAT, należy odnieść się do przyczyny wprowadzenia trzyletniego terminu przedawnienia, a także do chronologii sporów przed sądem, których termin ten był przedmiotem.

9 — Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., C-35/05, EU:C:2007:167.

10 — Punkty 8–26 postanowienia odsyłającego.

11 — Punkt 4 uwag na piśmie przedstawionych przez rząd Zjednoczonego Królestwa.

44. Zgodnie z opisem przedstawionym przez sąd odsyłający i rząd Zjednoczonego Królestwa art. 121 ustawy budżetowej z 2008 r. stanowi wynik szeregu działań regulacyjnych, które miały swój początek wraz z ogłoszeniem w dniu 18 lipca 1996 r. przez rząd Zjednoczonego Królestwa swojego zamiaru zmiany art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r.[12]. Propozycja rządu została zatwierdzona przez prawodawcę krajowego w dniu 4 grudnia 1996 r.

45. Organ podatkowy początkowo był zdania, że nowy, trzyletni termin nie miał zastosowania do wniosków o odliczenie podatku. Ze skutkiem od dnia 1 maja 1997 r. wprowadzono jednak zmiany do rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r. w celu objęcia nowym terminem również tych wniosków.

46. W świetle wyroku M&S I[13], w którym skrócenie (z sześciu do trzech lat) z mocą wsteczną terminu na składanie wniosków o zwrot nienależnie zapłaconego podatku VAT jest sprzeczne z prawem Unii, sądy Zjednoczonego Królestwa zdecydowały (w tak zwanym orzeczeniu Fleming)[14], że wspomniane skrócenie terminu należy wprowadzić z zachowaniem okresu przejściowego i powinno obejmować również wnioski o odliczenie podatku VAT.

47. Po ustaleniu powyższego orzecznictwa organ podatkowy postanowił:

— że będą uwzględniane wnioski dotyczące nienależnych płatności podatku VAT odnoszących się do okresów rozliczeniowych kończących się przed dniem 4 grudnia 1996 r. (data zmiany art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r., który początkowo odnosił się jedynie do tego rodzaju wniosków); oraz

— że będą uwzględniane również wnioski o odliczenie odnoszące się do okresów rozliczeniowych kończących się przed dniem 1 maja 1997 r. (data zmiany rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r., które wprowadziło trzyletni termin dla drugiego rodzaju wniosków).

48. Po usankcjonowaniu przez sądy tej praktyki administracyjnej ustawa budżetowa z 2008 r. zapewniła ostatecznie oparcie prawne dla osiągniętego rozwiązania; w ustawie określono, że należy je stosować do wniosków złożonych przed dniem 1 kwietnia 2009 r.

49. Sąd odsyłający formułuje pytania prejudycjalne w tym kontekście. Poprzez drugie pytanie, zadane na wypadek gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, sąd pragnie ustalić, w jaki sposób należy traktować wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT złożone w okresie zawartym między tymi dwoma datami.

B – *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego*

50. Sąd *odsyłający* dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii zezwala na wprowadzenie środka krajowego, który ustalając okres przejściowy odnoszący się do skróconych terminów przedawnienia, w odmienny sposób traktuje wnioski o zwrot nadpłaty podatku VAT i wnioski o odliczenie podatku VAT[15]. W opinii sądu wiele zasad prawa Unii mogłoby nie zezwalać na takie odmienne traktowanie.

12 — Jak już wskazano w pkt 12 niniejszej opinii, propozycja ta została złożona „ze względu na rosnące ryzyko dla finansów publicznych spowodowane wnioskami o zwrot pobranych przez pomyłkę kwot z tytułu podatków”, które to ryzyko starano się ograniczyć poprzez skrócenie terminu na złożenie wniosku o zwrot tych kwot z sześciu do trzech lat.

13 — Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

14 — Według wyjaśnienia przedstawionego przez sąd odsyłający w pkt 4 postanowienia odsyłającego wyrażenie „wniosek Fleming” pochodzi z orzeczenia House of Lords w sprawie Fleming przeciwko HMRC. „Wniosek Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego” to wniosek zgodny z art. 80 ustawy o podatku VAT z 1994 r. dotyczący kwoty wykazanej jako podatek należny lub zapłaconej z tytułu podatku należnego, który w rzeczywistości nie był należny w okresie rozliczeniowym kończącym się przed dniem 4 grudnia 1996 r. Wyrażenie „wniosek Fleming o zwrot nadpłaty z tytułu podatku naliczonego” odnosi się do wniosku o odliczenie podatku naliczonego, jeżeli prawo do odliczenia powstało w okresie rozliczeniowym zakończonym przed dniem 1 maja 1997 r.

15 — Jak wcześniej wskazano, dla obu rodzajów wniosków ustanowiono ten sam termin przedawnienia. Różnica dotyczy daty, od której termin ten bieg w odniesieniu do każdego z tych rodzajów wniosków.

51. W szczególności sąd odsyłający przywołuje zasady równego traktowania, neutralności podatkowej i skuteczności oraz „jakąkolwiek inną istotną ogólną zasadę prawa Unii", które to wyrażenie pozwala ewentualnie na odwołanie się również do zasady równoważności [16] i zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań [17].

52. Zgadzam się jednak z rządem Zjednoczonego Królestwa [18], że postępowanie główne skupiło się (i uważam, że odpowiedź na pytania prejudycjalne również powinna się skupić) na różnicy dotyczącej systemów, które zastosowano odpowiednio do obu rodzajów wniosków, to znaczy na ewentualnym naruszeniu zasady równego traktowania. Pozostałe zasady przywołane przez sąd odsyłający mają w tym przypadku tylko marginalne znaczenie.

53. Zasada neutralności podatkowej, która ma podstawowe znaczenie we wspólnym systemie podatku VAT [19], zakazuje, aby podobne towary lub usługi, które właśnie ze względu na to podobieństwo uznaje się za konkurencyjne wobec siebie [20], były traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia tego podatku [21]. W związku z tym zgadzam się ze stanowiskiem Komisji [22] i rządu Zjednoczonego Królestwa [23], kiedy zwracają uwagę na to, że w niniejszej sprawie taka sytuacja nie miała miejsca.

54. W szczególności nie wykazano, że organ podatkowy traktował usługi Compassu w sposób odmienny od podobnych usług podmiotów konkurujących. Do wszystkich tych podmiotów, w tym do Compassu, zastosowano w ten sam sposób przepisy dotyczące terminów zależnie od charakteru złożonych przez nich wniosków (o zwrot lub o odliczenie).

55. Niemniej jednak zasada neutralności podatkowej jest jedynie interpretacją zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT [24]. Zasada równego traktowania nie ma zastosowania tylko do konkurujących ze sobą podmiotów gospodarczych, lecz również do osób, które niekoniecznie muszą ze sobą konkurować, lecz znajdują się w podobnej sytuacji pod innymi względami [25], co przywraca analizę do zasady równego traktowania.

56. Ostatecznie należy ustalić:

— czy sytuacja podmiotu, który, jak Compass, domaga się zwrotu nadpłaty podatku VAT, jest porównywalna z sytuacją podmiotu, niekoniecznie będącego konkurentem Compassu, który żąda odliczenia tego podatku; oraz

— czy w przypadku, gdyby oba rodzaje żądań były równoważne, różnica w traktowaniu jest uzasadniona, jeżeli prawo wyznacza terminy przedawnienia w odniesieniu do wykonywania każdego żądania, które to terminy, choć są identyczne, jednak rozpoczynają bieg w różnych datach.

16 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Komisję, pkt 34–36.

17 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 28–34.

18 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 8.

19 — *Wyrok z dnia 19 grudnia 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), pkt 59.*

20 — Wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group (C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719), pkt 33, 34.

21 — Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-41/09, EU:C:2011:108), pkt 66.

22 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Komisję, pkt 20.

23 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 25–27.

24 — Wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r., L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), pkt 48.

25 — Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), pkt 49.

1. W przedmiocie odmiennego charakteru prawa do zwrotu i prawa do odliczenia podatku VAT

57. Rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja utrzymują, że pod względem konceptualnym wniosku o zwrot nadpłaty podatku VAT nie można przyrównać do wniosku odliczenia tego podatku. Uważam, że mają oni w tej kwestii rację, i w rzeczywistości nawet Compass nie przeczy, że istnieją różnice między obydwoma rodzajami wniosków, ponieważ różnice te są tak oczywiste, że trudno byłoby w tym zakresie polemizować [26].

58. Prawo do odliczenia podatku VAT jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w Unii Europejskiej. System odliczeń, jak zapewnił Trybunał, ma „na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej". W ten sposób można zagwarantować „w zakresie ciężaru podatku całkowitą neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT" [27].

59. Natomiast prawo do zwrotu nadpłaty podatku VAT, które w odróżnieniu od ww. prawa do odliczenia podatku VAT nie wynika z dyrektyw VAT, lecz z prawa ogólnego Unii [28], „ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii Europejskiej poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi" [29].

60. Logiczne jest, że powyższe różnice co do zasady prowadzą do systemu prawnego odnoszącego się do każdego z tych dwóch praw, który odzwierciedla ich odmienność. Oba te prawa mogą być zatem kształtowane w taki sposób, że różnią się między sobą co do treści i warunków wykonania, z uwzględnieniem celu, dla którego zostały ustanowione przez prawo.

61. Powyższa odmienność wyjaśnia na przykład to, że pod pewnymi warunkami prawo Unii Europejskiej nie stoi na przeszkodzie temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo [30], które to kryterium nie ma zastosowania do odliczenia podatku VAT.

62. W obecnym stanie prawa Unii Europejskiej, z uwagi na brak zharmonizowanych przepisów w tym zakresie, do państw członkowskich należy ustanowienie warunków, na jakich można składać wnioski o zwrot podatku, które to warunki muszą być zgodne z zasadami równoważności i skuteczności [31]. Natomiat w dziedzinie podatku VAT w art. 20 szósta dyrektywa VAT określa warunki, jakie powinny być spełnione, aby odbiorca towarów lub usług mógł dokonać korekty odliczenia podatku naliczonego [32].

26 — Na rozprawie Compass potwierdził, że żądania mają odmienny charakter, lecz jednocześnie spółka ta stwierdziła, że według niej należą do tej samej kategorii.

27 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 25, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 — Tak stwierdza się w wyroku z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 22): „prawo do 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".

29 — *Ibidem*, pkt 24.

30 — Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 41).

31 — Czyli warunki występowania z tymi żądaniami nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych żądań opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 37).

32 — Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 38).

63. Biorąc zatem pod uwagę powyższe różnice, sytuacje, w jakich znajdują się posiadacze każdego z tych praw, nie są porównywalne i w związku z tym nie można podporządkowywać ich wymogom zasady równego traktowania. Państwa członkowskie są uprawnione do ustanawiania odmiennych zasad (między innymi dotyczących terminów, w których można składać odnośne wnioski, oraz przedawnienia prawa do wniesienia skargi) dotyczących zwrotu nadpłaty podatku VAT, które mogą być odmienne od zasad stosowanych do odliczenia naliczonego podatku VAT. Powtarzam, że prawo Unii Europejskiej nie wymaga, aby przepisy krajowe w obu dziedzinach były identyczne.

64. Pomimo ich specyfiki i wyjątkowości jest jednak oczywiste, że z obydwu sytuacji można wyciągnąć wspólny mianownik: prawa upoważniające ich posiadaczy do żądania wykonania ich praw od tego samego podmiotu zobowiązanego, czyli organu administracji podatkowej.

65. Compass odnosi się do tej okoliczności jako do elementu świadczącego o podobieństwie i wykorzystuje przy tym wyrażenie „wierzytelności z tytułu podatku VAT" użyte w wyroku M&S II [33]. Rząd Zjednoczonego Królestwa [34] podkreśla niewłaściwość tego wyrażenia, które jego zdaniem Trybunał zastosował nie jako definicję prawną, lecz jako zwykłe wyrażenie opisowe o charakterze praktycznym, aby opisać sytuację podmiotów żądających zwrotu nadpłaty podatku VAT albo podmiotów żądających odliczenia podatku VAT [35], ale nigdy nie porównywał ze sobą tych dwóch sytuacji.

66. Uważam, że rząd Zjednoczonego Królestwa ma rację, gdy wskazuje na kontekst, w jakim należy interpretować znaczenie i zakres pojęcia „wierzytelności z tytułu podatku VAT". W tym kontekście jednak tworzy to odpowiednią swobodę w celu stwierdzenia, że zarówno podmiot żądający zwrotu nadpłaty podatku VAT, jak i podmiot wnioskujący o odliczenie naliczonego podatku VAT dążą do odzyskania pewnej „wierzytelności" (to jest kwoty pieniężnej, której wierzyciel ma prawo wymagać i pobrać od dłużnika) od organu administracji podatkowej. Sytuacja wierzyciela, w jakiej obydwa te podmioty znajdują się względem finansów publicznych, jest elementem pozwalającym na porównanie ich sytuacji, skutkiem czego można na podstawie tej sytuacji wierzyciela dokonać oceny odmiennego traktowania tych sytuacji przez prawo krajowe z perspektywy zasady równego traktowania.

67. W celu odzyskania każdej z powyższych „wierzytelności" należy zatem wziąć pod uwagę to, co wynika z właściwych systemów prawnych. Organ administracji podatkowej wypełnia swoje zobowiązania, biorąc pod uwagę to, co w odniesieniu do każdego z tych praw stanowi system podatkowy. Organ ten powinien zatem oprzeć się na przesłankach wykonania danego prawa ustanowionych w zasadach precyzujących właściwe ramy prawne – w zasadach, niekoniecznie takich samych w odniesieniu do każdego z dochodzonych praw, lecz przeciwnie – mogą one być odmienne, właśnie ze względu na to, że dotyczą odrębnych praw.

68. Oprócz warunków nieodłącznie związanych z treścią każdego z dochodzonych praw i charakterystycznych dla tej treści zasadniczą kwestią jest to, czy organ administracji podatkowej może nałożyć różne wymogi czasowe w odniesieniu do ich wykonania. Innymi słowy, czy różnica między prawem do zwrotu nadpłaty podatku VAT a prawem do odliczenia podatku VAT pozwala, by wykonanie każdego z tych praw zostało objęte odmiennymi terminami?

33 — Wyrok C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 50.

34 — Uwagi na piśmie, pkt 18, 19.

35 — Jest to powód, dla którego rząd Zjednoczonego Królestwa powołuje się między innymi na wyrok z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267).

2. W przedmiocie uzasadnienia różnicy w traktowaniu obu praw w odniesieniu do rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia ustanowionego w celu wykonania tych praw

69. Problem podniesiony przez Sąd odsyłający powstał w kontekście działań regulacyjnych, których celem było ujednolicenie sposobu traktowania dwóch rozpatrywanych praw. Zamierzano objąć wnioski o odliczenie skróconym terminem, który w początkowym okresie prawodawca krajowy ustanowił jedynie dla wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

70. Jak już pisałem, zamierzone ujednolicenie pod względem czasowym obydwu rodzajów wniosków polegało na uznaniu, że skrócenie terminu (z sześciu do trzech lat) wprowadzone w grudniu 1996 r. w odniesieniu do wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT miało zastosowanie do wniosków o odliczenie od maja 1997 r.[36].

71. Chęć zapewnienia jednolitego traktowania obu rodzajów wniosków została otwarcie uznana przez rząd Zjednoczonego Królestwa. W przedstawionych uwagach rząd ten zgadza się, że zmiana, ze skutkiem od dnia 1 maja 1997 r., art. 29 rozporządzenia o podatku VAT z 1995 r., miała na celu „naprawienie przypadkowej rozbieżności", która polegała na odmiennym traktowaniu wniosków o zwrot i wniosków o odliczenie oraz „zagwarantowanie, że wszystkie [te wnioski] zostały objęte tym samym trzyletnim terminem"[37].

72. Aby nie dopuścić do naruszenia prawa Unii rozpatrywanego przez Trybunał w sprawie M&S I[38], prawodawca krajowy zdecydował się nie stosować nowego, trzyletniego terminu na dochodzenie tych praw z mocą wsteczną, lecz liczyć go od momentu jego wejścia w życie, co przypadało na różne daty dla każdego z dwóch rodzajów wniosków. Z wyjątkiem tej różnicy traktowanie obu rodzajów wniosków jest jednakowe, jak ponadto zamierzał prawodawca krajowy.

73. Różnica rozpatrywana w postępowaniu głównym jest więc owocem działania regulacyjnego, którego celem było ujednolicenie systemów dotyczących obydwu rodzajów wniosków. Była to zatem różnica wynikająca z obiektywnego faktu, a mianowicie: wejścia w życie w różnych datach skróconych terminów na złożenie każdego z dwóch rodzajów wniosków.

74. Moim zdaniem przyjęty środek nie odbiegał od leżącego u jego podstaw celu, gdyż w każdym wypadku termin wynosi trzy lata dla dwóch rodzajów wniosków; różna jest jedynie data, od której ten termin miał zacząć obowiązywać. Podkreślam, że za pomocą tego środka prawodawca Zjednoczonego Królestwa dążył do tego, aby nowy termin obowiązywał dokładnie od daty jego wejścia w życie i aby uniknąć stosowania tego okresu z mocą wsteczną do wniosków, które do tego momentu podlegały terminowi sześciu lat. Ponieważ dzień wejścia w życie zmiany nie był taki sam dla obu rodzajów wniosków, wydaje się słuszne, że granicę mocy wstecznej nowego (trzyletniego) okresu należy wyznaczyć tam, gdzie nadal powinien stosować się poprzedni (sześcioletni) okres.

75. Rozwiązanie wybrane przez prawodawcę krajowego pozwalało na cofnięcie mocy wstecznej in peius, z którą wprowadzono zmianę terminu przedawnienia, co było konieczne po tym, jak Trybunał stwierdził w wyroku w sprawie M&S I[39], że w przeciwnym razie doszłoby do naruszenia prawa Unii. Biorąc pod uwagę różnice co do wejścia w życie trzyletniego terminu, zakaz działania prawa wstecz pociągał za sobą odmienne traktowanie – z punktu widzenia zasady równego traktowania – w odniesieniu do każdego z dwóch rodzajów wniosków, ponieważ różny był moment, od którego można było zastosować w odniesieniu do tych wniosków nową granicę bez działania z mocą wsteczną.

36 — Ograniczenie mocy wstecznej skrócenia terminu dla każdego rodzaju wniosków mogło być skuteczne jedynie wtedy, gdy wniosek dotyczący któregokolwiek z tych dwóch praw został złożony przed tą samą datą dla obydwu praw (w dniu 1 kwietnia 2009 r.).

37 — Uwagi na piśmie przedstawione przez Zjednoczone Królestwo, pkt 4 lit. b).

38 — Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

39 — Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

76. Niezależnie od celu zmiany i bardziej lub mniej pełnego zrealizowania [40] celu służącego ujednoliceniu systemu dotyczącego terminów przedawnienia nie ma wątpliwości co do tego, że doszło do rozbieżności pod względem tych okresów w traktowaniu wniosków o zwrot podatku VAT i wniosków o odliczenie tego podatku, która dotyczy okresu kilku miesięcy (od grudnia 1996 r. do maja 1997 r.).

77. Ponieważ w niniejszej sprawie chodzi o wniosek o zwrot nadpłaconego przez Compass podatku VAT, wynikającej z zamieszania w krajowym procesie legislacyjnym rozbieżności pomiędzy systemem terminów przedawnienia dla tego rodzaju wniosków i dla wniosków o odliczenie nie można moim zdaniem kwestionować z punktu widzenia prawa Unii, gdyż:

— z jednej strony, jak już wskazałem, prawo Unii nie zawiera ujednoliconych lub zharmonizowanych przepisów, które miałyby pierwszeństwo nad przepisami krajowymi dotyczącymi wykonania prawa do zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT; wystarczy, że przepisy krajowe przestrzegają zasad równoważności i skuteczności [41], które nie są przedmiotem sporu; oraz

— z drugiej strony ani szósta dyrektywa, ani pozostałe przepisy obowiązujące w ramach wspólnego systemu podatku VAT nie zobowiązują do równego traktowania wniosków o zwrot tego podatku (w przypadku gdy dokonano zapłaty w wyniku błędu lub ogólnie gdy nie był on należny) i wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT.

78. Podsumowując, jestem zdania, że istnienie dwóch dat, od których powinien obowiązywać termin trzech lat w odniesieniu do każdego rodzaju wniosku, nie budzi wątpliwości dotyczącej niezgodności z prawem Unii. Władze brytyjskie mogły niewątpliwie rozwiązać inaczej kwestię stosowania nowego systemu pod względem czasowym do tych wniosków, lecz sposób, w jaki określono z mocą wsteczną termin przedawnienia wniosków o zwrot nienależnie zapłaconego podatku VAT nie jest sprzeczny z prawem Unii, podobnie jak nie jest sprzeczny z nim fakt, że okres ten różni się od okresu dla wniosków o odliczenie.

79. W związku z tym sugeruję, aby odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne brzmiała, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu środka krajowego takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który ustanawia okres przejściowy dla określenia skróconych terminów przedawnienia mających zastosowanie zarówno do wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT, jak i wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT, i przewiduje, że nowy termin przedawnienia dla wniosków o odliczenie naliczonego podatku VAT rozpoczyna bieg od daty późniejszej niż data rozpoczęcia biegu terminu dla wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

C – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

80. Drugie pytanie prejudycjalne ma charakter pomocniczy na wypadek, gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, to jest gdyby stwierdzono, że odmienne traktowanie w Zjednoczonym Królestwie dwóch rodzajów wniosków narusza prawo Unii. Ponieważ sugeruję odpowiedź przeciwną, jestem zdania, że Trybunał nie musi analizować drugiego pytania. Niemniej jednak przedstawiam moje uwagi w tej kwestii.

40 — Zadaję sobie pytanie, czy po wykryciu skutku, do którego prowadzą wcześniejsze przepisy, nie było możliwe podjęcie późniejszych działań ustawodawczych, które pozwoliłyby naprawić wykrytą rozbieżność dotyczącą terminów i zrealizować zamiar wprowadzenia całkowitego ujednolicenia (również pod względem rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia) obu rodzajów wniosków.

41 — Zobacz pkt 62 i przypis 31 niniejszej opinii.

81. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, w jaki sposób należy traktować wnioski o zwrot nadpłaty z tytułu podatku należnego dotyczące okresu odniesienia (od dnia 4 grudnia 1996 r. do dnia 30 kwietnia 1997 r.), to jest okresu między datami, w których rozpoczął bieg trzyletni termin przedawnienia w odniesieniu do tych dwóch rodzajów wniosków (o zwrot i o odliczenie podatku VAT).

82. Jak przypomina Trybunał w sprawie M&S II [42], „wobec braku uregulowania wspólnotowego to do krajowego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy określenie właściwych sądów i uregulowanie trybów postępowania sądowego służących pełnemu zagwarantowaniu praw jednostki wynikających z prawa wspólnotowego".

83. Do sądu odsyłającego należy więc ustalenie możliwych konsekwencji ewentualnego naruszenia zasady równego traktowania, rozpatrywanego przez Trybunał. Do tego celu sąd odsyłający powinien wykorzystać wskazówki określone przez Trybunał odnoszące się do kryteriów lub zasad prawa Unii, których należy przestrzegać przy realizacji tego zadania [43].

84. W szczególności sąd odsyłający „jest zobowiązany do pominięcia wszelkich dyskryminujących przepisów krajowych bez konieczności żądania lub oczekiwania uprzedniego uchylenia tych przepisów przez prawodawcę oraz do zastosowania wobec członków grupy traktowanej w sposób mniej korzystny systemu, z którego korzystają osoby należące do kategorii uprzywilejowanej" [44].

85. Biorąc pod uwagę pozostałe przepisy prawa krajowego, sąd powinien nakazać, aby na początku zwrócono podmiotowi gospodarczemu dotkniętemu dyskryminującym traktowaniem kwotę nadpłaty podatku VAT w celu naprawienia naruszenia zasady równego traktowania, chyba że w porządku krajowym przewidziane są inne sposoby usunięcia naruszenia.

86. Wreszcie uważam, że nie byłoby dopuszczalne usunięcie omawianej rozbieżności poprzez zastosowanie do wniosków o odliczenie okresu wyznaczonego dla wniosków o zwrot, to jest oznaczenie dla wniosków o odliczenie daty wcześniejszej od tej, którą początkowo im przypisano (30 kwietnia 1997 r.) i zastosowanie do nich obecnie daty ustalonej dla drugiego rodzaju wniosków (4 grudnia 1996 r.). W ten sposób rozwiązano by oczywiście problem różnicy w traktowaniu obu wniosków, lecz skutkiem byłoby zastosowanie z mocą wsteczną w odniesieniu do wniosków o odliczenie terminu, który dla nich wszedł w życie dopiero w dniu 1 maja 1997 r. Byłoby to sprzeczne z wyrokiem w sprawie M&S I [45].

VI – Wnioski

87. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pierwsze pytanie zadane przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sąd pierwszej instancji, izba podatkowa, Zjednoczone Królestwo) w następujący sposób:

1) Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie środkowi krajowemu, który przewiduje okres przejściowy dla ustanowienia skróconych terminów przedawnienia mających zastosowanie zarówno do wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT, jak i do wniosków o odliczenie podatku VAT, oraz określa, że nowy termin dla wniosków o odliczenie podatku VAT rozpoczyna bieg od daty późniejszej niż data rozpoczęcia biegu terminu ustalona dla wniosków o zwrot nadpłaty podatku VAT.

42 — Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 59).
43 — Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 61).
44 — Wyrok M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 63).
45 — Wyrok C-62/00, EU:C:2002:435.

2) Tytułem ewentualnym, gdyby Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, sąd odsyłający będzie musiał ocenić ewentualne konsekwencje naruszenia zasady równego traktowania zgodnie z przepisami prawa krajowego dotyczącymi skutków w czasie, tak aby ustalone przez niego środki naprawcze nie były sprzeczne z prawem Unii.