

**Sprawa C-427/10**

**Banca Antoniana Popolare Veneta SpA**

**przeciwko**

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**

**i**

**Agenzia delle Entrate**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym  
złożony przez Corte suprema di cassazione)

VAT – Zwrot nienależnie uiszczanego podatku – Przepisy krajowe przewidujące możliwość wystąpienia o zwrot nienależnego świadczenia przed różnymi organami sądowymi w różnych terminach, w zależności od tego, czy chodzi o usługobiorcę, czy o usługodawcę – Możliwość udania przez usługobiorcę zwrotu podatku od usługodawcy po wygaśnięciu terminu na złożenie przez tego ostatniego wniosku do organów podatkowych – Zasada skuteczności

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwrot nienależnie uiszczanego podatku*

*(dyrektywa Rady 77/388)*

Zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym dotyczącym zwrotu nienależnego świadczenia, które przewidują dłuższy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie prawa cywilnego zgłaszanego przez usługobiorcę względem usługodawcy będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej niż szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zgłaszanego przez owego usługodawcę względem organów podatkowych, o ile podatnik ten może rzeczywiście uzyskać zwrot owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spełniony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do całkowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienależnie uiszczanego podatku od wartości dodanej, który ów podatnik sam zobowiązany był zwrócić usługobiorcy.

(por. pkt 42; sentencja)

z dnia 15 grudnia 2011 r. (\*)

VAT – Zwrot nienależnie uiszczanego podatku – Przepisy krajowe przewidujące możliwość wystąpienia o zwrot nienależnie uiszczanego podatku przed różnymi organami sądowymi w różnych terminach, w zależności od tego, czy chodzi o usługobiorcę, czy o usługodawcę – Możliwość udania przez usługobiorcę zwrotu podatku od usługodawcy po wygaśnięciu terminu na złożenie przez tego ostatniego wniosku do organów podatkowych – Zasada skuteczności

W sprawie C-427/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 7 czerwca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 sierpnia 2010 r., w postępowaniu:

**Banca Antoniana Popolare Veneta SpA**, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA,  
przeciwko

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Agenzia delle Entrate,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász, G. Arestis (sprawozdawca), T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA przez A. Fantozziego, R. Tieghi oraz R. Esposito, avvocati,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Mantle'a, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię oraz R. Lyalę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2011 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad neutralności podatkowej, skuteczności i niedyskryminacji w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”).

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Banca Antoniana Popolare Veneta SpA, incorporante la Banca Nazionale dell'Agricoltura SpA (zwaną dalej „BAPV”), a Ministero dell'Economia e delle Finanze oraz Agenzia delle Entrate (zwanymi dalej łącznie „organami podatkowymi”) w przedmiocie udzielenia przez te ostatnie odmowy zwrotu na rzecz BAPV należnego podatku VAT od wykonywanych przez tę spółkę świadczeń poboru składek konsorcjalnych.

### Ramy prawne

#### *Uregulowania Unii*

3 Artykuł 2 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: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

[...]”.

4 Artykuł 13 cz. B lit. d) pkt 2 i 3 wskazanej dyrektywy stanowi:

„B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszają innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje:

[...]

2. negocjacje [pośrednictwo] i przejście zobowiązań, poręczenia i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osoby udzielające kredytu;

3. transakcje, łącznie z negocjacjami [w tym pośrednictwo], dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i papierów wartościowych, z wyjątkiem jednak odzyskiwania długów i faktoringu [czeków i innych papierów wartościowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów]”.

5 Zgodnie z art. 13 cz. C akapit pierwszy wskazanej dyrektywy:

„C. Prawo wyboru

Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

[...]

b) przy transakcjach wymienionych w cz. B lit. d) [...]”.

6 Artykuł 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zatytułowany „Osoby zobowiązane do zapłaty podatku organom podatkowym”, stanowi:

Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

1. w systemie wewnętrznym:

a) podatnicy dokonujący transakcji podlegających opodatkowaniu, z wyjątkiem transakcji wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e), które są dokonane przez podatnika rezydującego za granicą. W przypadku dokonania transakcji przez podatnika rezydującego za granicą państwa członkowskie mogą przyjąć regulacje zobowiązujące do zapłaty podatku inną osobę niż podatnik rezydujący za granicą. Między innymi może być wyznaczony przedstawiciel podatkowy lub inna osoba, dla której przeprowadzana jest transakcja podlegająca opodatkowaniu. Państwa członkowskie mogą również postanowić, że inna osoba niż podatnik będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”.

#### *Uregulowania krajowe*

7 Artykuł 10 ust. 5 dekretu prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. wprowadzającego i regulującego podatek od wartości dodanej (dodatek zwyczajny do GURI nr 1 z dnia 11 listopada 1972 r., s. 1, zwany dalej „DPR nr 633/72”) stanowi:

„1. Zwolnione z podatku są:

[...]

5. transakcje związane z poborem podatków, w tym transakcje odnoszące się do płatności podatku dokonane przez przedsiębiorstwa i instytucje kredytowe na rachunek podatników zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa”.

8 Zgodnie z art. 21 dekretu ustawodawczego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r. dotyczącego przepisów postępowania podatkowego wydanych na mocy upoważnienia udzielonego rządowi w art. 30 ustawy nr 413 z dnia 30 grudnia 1991 r. (dodatek zwyczajny do GURI nr 8 z dnia 13 stycznia 1993 r., s. 1):

1. Pod groźbą niedopuszczalności skargi należy złożyć w terminie 60 dni po dorczeniu zaskarżonego aktu. Dorczenie nakazu zapłaty uważa się za dorczenie decyzji podatkowej.

2. Skarga na milczącą odmowę zwrotu wskazanego w art. 19 ust. 1 pkt g) może zostać złożona najwcześniej 90. dnia po złożeniu wniosku o zwrot wniesionym w terminie przewidzianym w danej ustawie i do chwili przedawnienia roszczenia o zwrot. W braku przepisów szczególnych wnioski o zwrot nie mogą zostać złożone później niż w dwa lata od daty płatności lub dnia, w którym spełnione zostały przesłanki zwrotu, w zależności od tego która z tych dat

jest późniejsza”.

9 Zgodnie z art. 2033 kodeksu cywilnego regulującego świadczenie:

„Kto dokonał nienależnej zapłaty, ma prawo żądać jej zwrotu. Ma on ponadto prawo do odsetek liczonych od dnia zapłaty, jeżeli osoba wzbogacona działa w złej woli, a gdy działa w dobrej woli – od dnia przedstawienia żądania (art. 163 kodeksu postępowania cywilnego)”.

10 Artykuł 2946 kodeksu cywilnego przewiduje ogólny termin przedawnienia:

„Roszczenia podlegają przedawnieniu w terminie dziesięciu lat, chyba że ustawa stanowi inaczej”.

11 Zgodnie z art. 2935 kodeksu cywilnego bieg przedawnienia rozpoczyna się z dniem, w którym roszczenie to mogło zostać podniesione.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

12 W latach 1984–1994 BAPV wykonywała świadczenia polegające na poborze składek konsorcjalnych należnych od członków na rachunek trzech konsorcjów melioracyjnych, mianowicie podmiotów publicznych regulowanych prawem krajowym i lokalnym, którym powierzono zadania wykonania robót z zakresu infrastruktury publicznej. Wynagrodzenia pobierane w zamian za wskazane świadczenia były opodatkowane podatkiem VAT, a BAPV przerzucała ciężar podatku na wskazane konsorcja. Podatek VAT był uiszczany przez BAPV regularnie na rzecz organów podatkowych zgodnie z warunkami określonymi przez przepisy prawa. Wskazane organy uważały wówczas, że działania z zakresu poboru składek konsorcjalnych nie podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

13 Na podstawie okólnika z dnia 26 lutego 1999 r. organy podatkowe wskazały, że zmieniły swój pierwotną interpretację wskazanego przepisu, uznając, że składowki konsorcjalne mają charakter podatkowy, w związku z czym wynagrodzenia od konsorcjów za usługi poboru owych składek powinny być zwolnione z podatku VAT w rozumieniu art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

14 W związku z tym konsorcja melioracyjne zwróciły się do SIFER SpA, spółki będącej następcą BAPV, o zwrot z tytułu nienależnego świadczenia w rozumieniu art. 2033 kodeksu cywilnego bezpodstawnie uiszczonych kwot podatku VAT od wskazanych wynagrodzeń. W następstwie pozwu jednego z konsorcjów wniesionego do Tribunale civile di Ferrara zasądzono zwrot przez BAPV wskazanych kwot.

15 BAPV zwróciła się ze swej strony do organów podatkowych z żądaniem zwrotu podatku VAT odpowiadającego kwotom, których dochodzili od niej usługobiorcy. W związku z dorozumianą odmową BAPV wniosła do Commissione tributaria provinciale di Roma (okręgowej komisji skarbowej w Rzymie) trzy odrębne skargi, które zostały uwzględnione przez ten organ sądowy.

16 Jednakże w następstwie wniesienia przez organy podatkowe odwołań od trzech wydanych orzeczeń Commissione tributaria regionale del Lazio (regionalna komisja skarbową Lazio) po postępowaniu owych odwołań orzekła, że BAPV utraciła prawo do zwrotu, ponieważ jej wniosek w tym przedmiocie został złożony po upływie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. 21 ust. 2 dekretu ustawodawczego nr 546 z dnia 31 grudnia 1992 r. W tym względzie wskazany organ sądowy stwierdził, że okólnik administracji z dnia 26 lutego 1999 r. nie może stanowić okoliczności faktycznej, od zaistnienia której rozpoczynałby się bieg owego terminu.

17 BAPV wniośa na wskazane orzeczenie skarg? kasacyjn? do Corte suprema di cassazione.

18 Corte suprema di cassazione ma w?tpliwo?ci co do zgodno?ci krajowych przepisów proceduralnych z podstawowymi zasadami podatku VAT, maj?c na uwadze, ?e przepisy te mog? prowadzi? do takich sytuacji jak b?d?ca przedmiotem sporu, ze skutkiem w postaci odmowy prawa do zwrotu nienale?nie uiszczonego podatku VAT. Ów s?d wskazuje bowiem, ?e BAPV, która ui?ci?a podatek VAT na rzecz organów podatkowych, jest zmuszona na mocy wyroku s?du cywilnego do zwrotu owego podatku VAT osobie, która ponios?a ci??ar podatkowy, ale sama nie mo?e uzyska? zwrotu od organów podatkowych. W zwi?zku powy?szym zdaniem owego s?du krajowe przepisy proceduralne oraz przepisy prawa materialnego reguluj?ce zwrot nienale?nego podatku prowadz? do uniemo?liwienia w praktyce wykonania prawa do zwrotu.

19 W tych okoliczno?ciach Corte suprema di cassazione postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasady skuteczno?ci, niedyskryminacji i neutralno?ci podatkowej w dziedzinie podatku VAT sprzeciwiaj? si? przepisom lub praktyce krajowej, które przewiduj? prawo nabywcy/zleceniodawcy do zwrotu nienale?nie zap?aconego podatku VAT jako nienale?nego ?wiadczenia uregulowanego przepisami prawa cywilnego w terminie znacznie d?u?szym ni? termin prawa do zwrotu wykonywanego przez d?u?nika g?ównego (sprzedaj?cego/us?ugodawc?), tak ?e wniosek z?o?ony przez tego pierwszego, w takim czasie, i? termin na z?o?enie wniosku przez tego drugiego ju? up?yn??, mo?e prowadzi? do zas?dzenia zwrotu podatku od tego drugiego, bez mo?liwo?ci uzyskania przez ten podmiot dalszego zwrotu od organów podatkowych, przy czym przepisy te lub praktyka nie przewiduj? ?adnego instrumentu zapobiegaj?cego konfliktom lub sprzeczno?ciom mi?dzy post?powaniami, które wszcz?to lub które zostan? wszcz?te przed ró?nymi s?dami?

2) Niezale?nie od poprzedniego wypadku – czy z powy?ej przywo?anymi zasadami zgodna jest praktyka lub orzecznictwo krajowe, które pozwalaj? na nakazanie sprzedaj?cemu/us?ugodawcy zwrotu na rzecz nabywcy/zleceniodawcy, je?li ten pierwszy nie powo?a? si? na swe uprawnienie do zwrotu przed innym s?dem w przewidzianym terminie, opieraj?c si? na wyk?adni orzeczniczej ? do której dostosowana jest praktyka administracyjna ? uznaj?cej czynno?? za podlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem VAT?”.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

20 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasady skuteczno?ci, neutralno?ci podatkowej i niedyskryminacji sprzeciwiaj? si? przepisom krajowym dotycz?cym zwrotu nienale?nego ?wiadczenia, takim jak rozpatrywane w sprawie przed s?dem krajowym, które przewiduj? szczególny termin przedawnienia w przypadku roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego, b?d?cy terminem krótszym od terminu przewidzianego w przypadku roszczenia o zwrot nienale?nego ?wiadczenia na podstawie prawa cywilnego, w zwi?zku czym us?ugobiorca zwracaj?cy si? z tego rodzaju roszczeniem do us?ugodawcy mo?e uzyska? od niego zwrot nienale?nie uiszczonego podatku VAT, jednak ów us?ugodawca ze swej strony nie mo?e uzyska? zwrotu od organów podatkowych.

21 Na wst?pie nale?y wskaza?, ?e zasadniczo Trybuna? nie bada zasady neutralno?ci podatkowej celem ustalenia, czy prawo Unii sprzeciwia si? przepisom krajowym przewiduj?cym terminy przedawnienia roszczenia o zwrot podatku VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C?85/97 SFI, Rec. s. I?7447, pkt 22–36; z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie

C?62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I?6325, pkt 22–47; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C?472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I?623, pkt 14–22).

22 W wyroku z dnia 15 marca 2007 r. C?35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I?2425, Trybuna? orzek?, ?e wobec braku przepisów wspólnotowych w zakresie ??dania zwrotu nienale?nie pobranych podatków do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustanowienie w krajowym porz?dku prawnym warunków wyst?powania z tymi ??daniami, które musz? by? zgodne z zasadami równowa?no?ci oraz skuteczno?ci, a zatem nie mog? by? mniej korzystne ni? warunki dotycz?ce podobnych ??da? opartych na przepisach prawa krajowego i nie mog? by? ukszta?towane w sposób czyni?cy praktycznie niemo?liwym wykonywanie praw przyznaných przez wspólnotowy porz?dek prawny (pkt 37 wskazanego wyroku).

23 W pkt 42 ww. wyroku w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken Trybuna? orzek? w szczególno?ci, ?e zasada skuteczno?ci nie sprzeciwia si? przepisom krajowym, zgodnie z którymi jedynie dostawca/us?ugodawca mo?e ??da? od organów podatkowych zwrotu kwot wp?aconych nienale?nie z tytu?u podatku VAT, a us?ugobiorca mo?e wnie?? przeciwko dostawcy/us?ugobiorcy powództwo cywilne o zwrot nienale?nego ?wiadczenia.

24 Trybuna? uzna? równie? za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem przedawnienia rozs?dnych terminów wniesienia skargi w interesie pewno?ci prawa, która chroni jednocze?nie podatnika i zainteresowan? administracj?. Terminy takie nie czyni? bowiem ze swej natury praktycznie niemo?liwym lub zbyt utrudnionym wykonywania uprawnie? nadanych w unijnym porz?dku prawnym (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C?228/96 Aprile, Rec. s. I?7141, pkt 19; z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C?262/09 Meilicke i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 56).

25 Ma to równie? zastosowanie do dwuletniego terminu przedawnienia, poniewa? termin ten mo?e w zasadzie umo?liwi? ka?demu przeci?tnie uwa?nemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnie? przys?uguj?cych mu w porz?dku prawnym Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Alstom Power Hydro, pkt 20, 21). Stwierdzenie to obowi?zuje równie? w przypadku dwuletniego terminu przedawnienia w ramach prawa do zwrotu podatku VAT nienale?nie uiszczonego na rzecz organów podatkowych.

26 Trybuna? orzek? równie?, i? zasada skuteczno?ci nie zostaje naruszona w przypadku obowi?zywania krajowego terminu przedawnienia, który jest widziany jako korzystniejszy w przypadku organów podatkowych ni? termin przedawnienia obowi?zuj?cy w przypadku jednostek (zob. podobnie wyrok z dnia 8 wrze?nia 2011 r. w sprawach po??czonych C?89/10 i C?96/10 Q?Beef i Bosschaert, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 42).

27 W konsekwencji ustanowienie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia, w którym podatnik mo?e ??da? od organów podatkowych zwrotu nienale?nie uiszczonego podatku VAT, podczas gdy termin przedawnienia roszcze? o zwrot nienale?nego ?wiadczenia pomi?dzy jednostkami wynosi dziesi?? lat, nie jest samo w sobie sprzeczne z zasad? skuteczno?ci.

28 Jednak?e Trybuna? orzek?, ?e wówczas gdy zwrot podatku VAT oka?e si? niemo?liwy lub nadmiernie utrudniony, pa?stwa cz?onkowskie w celu przestrzegania zasady skuteczno?ci powinny okre?li? ?rodki niezbd?ne do umo?liwienia us?ugobiorcy odzyskania podatku nienale?nie wykazanego w fakturze (ww. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, pkt 42).

29 Te same stwierdzenia powinny mie? zastosowanie, w przypadku gdy niemo?liwo?? lub nadmierna trudno?? w uzyskaniu zwrotu nienale?nie uiszczonego podatku VAT nie dotyczy us?ugobiorcy, lecz us?ugodawcy.

30 Z orzecznictwa wynika również, że zasada skuteczności została naruszona, w sytuacji w której podatnik nie miałby ani prawa do uzyskania zwrotu danego podatku w terminie przysługującym mu na zgłoszenie roszczenia względem organów podatkowych, ani możliwości zwrócenia się przeciwko organom podatkowym w następstwie wystąpienia – po upływie tego terminu – przez jego klientów przeciwko niemu z powództwem o zwrot nienależnych świadczeń, przez co przypisywalne państwu konsekwencje uiszczenia nienależnego podatku VAT ponosiłby jedynie podatnik zobowiązany do jego zapłaty (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Q?Beef i Bosschaert, pkt 43).

31 W tym względzie Trybunał orzekł, że organ krajowy nie może powołać się na upływ rozumnego terminu przedawnienia, w sytuacji gdy zachowanie organów krajowych w pozbawieniu z istnieniem instytucji prekluzji doprowadziło do całkowitego pozbawienia danej osoby możliwości dochodzenia swoich praw przed sądami krajowymi (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Q?Beef i Bosschaert, pkt 51).

32 W sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy należy na wstępie podkreślić, jak wskazała na rozprawie Komisja Europejska, że dla BAPV byłoby niemożliwe, a przynajmniej nadmiernie utrudnione uzyskanie zwrotu podatku VAT uiszczonego w latach 1984–1994 w drodze skargi wniesionej w dwuletnim terminie przedawnienia ze względu w szczególności na stanowisko organów podatkowych, potwierdzone w krajowym orzecznictwie zgodnie z informacjami przedstawionymi przez sąd krajowy, które wykluczają usługi świadczone przez BAPV z zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72.

33 Ponadto przypisując okólnikowi z dnia 26 lutego 1999 r. skutek retroaktywny, wykładnia dokonana przez sąd krajowy oraz zawarta w orzeczeniu wskazanym w pkt 16 niniejszego wyroku prowadzi do cofnięcia chwili wymagalności roszczenia o zwrot do dnia zapłaty podatku VAT, co – z uwagi na dwuletni termin przedawnienia roszczenia przysługującego usługodawcy względem organów podatkowych o zwrot nienależnego świadczenia – pozbawia go całkowicie możliwości odzyskania nienależnie uiszczonego podatku.

34 Wreszcie jest bezsporne, że konsorcja podniosły roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia po upływie szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia przysługującego BAPV, licząc od uiszczenia podatku VAT wedle wskazanej wykładni orzecznictwa, dla celów przedania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku VAT od organów podatkowych.

35 Wskazane konsorcja podniosły bowiem roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia w następstwie wydania okólnika z dnia 26 lutego 1999 r., w którym organy podatkowe zmieniły swój wykładni dotyczący charakteru transakcji będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, uznając je od tego czasu za transakcje zwolnione z podatku VAT.

36 W konsekwencji należy stwierdzić, że w sytuacji tego rodzaju cała sytuacja stanowiła przedmiot postępowania przed sądem krajowym, BAPV sama ponosi ciężar nienależnie uiszczonego podatku VAT, bez możliwości skutecznego przedania jego zwrotu od organów podatkowych, ze względu na upływ szczególnego dwuletniego terminu przedawnienia, choć w sytuacji tej nie można przypisać BAPV, ale powstała ona w związku z tym, że ze względu na wskazany okólnik usługobiorcy podnieśli roszczenie o zwrot nienależnego świadczenia od BAPV po upływie owego terminu.



37 Z akt przekazanych przez s?d krajowy nie wynika bowiem w ?adnym razie, jakoby BAPV nie dzia?a jako staranny i poinformowany podmiot gospodarczy przy ?wiadczeniu us?ug poboru sk?adek konsorcjalnych w zamian za wynagrodzenie zawieraj?ce podatek VAT i uiszczaj?c podatek VAT na rzecz organów podatkowych.

38 W tym wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e BAPV prawid?owo obj??a podatkiem VAT us?ugi poboru sk?adek konsorcjalnych, które wykonywa?a, i równie? prawid?owo p?aci?a ów podatek na rzecz organów podatkowych, zgodnie z praktyk? tych?e organów stosowan? w czasie wystawiania faktur za omawiane us?ugi.

39 Rz?d w?oski wskaza? jednak, ?e kwestia charakteru omawianych transakcji w zakresie podatku VAT by?a od pewnego czasu sporna, w zwi?zku z czym staranny i poinformowany podmiot gospodarczy nie móg? w sposób uzasadniony oczekiwa?, ?e opodatkowanie tych?e transakcji podatkiem VAT zostanie utrzymane.

40 Jednak?e nale?y wskaza?, ?e dopiero w chwili wydania okólnika z dnia 26 lutego 1999 r. zosta?o wyja?nione, ?e organy podatkowe, b?d?ce w?adzami administracyjnymi obarczonymi zadaniem zapewnienia stosowania w?a?ciwego ustawodawstwa, w sposób wyra?ny potwierdzi?y, ?e sk?adki konsorcjalne mia?y charakter podatkowy i ?e wynagrodzenie nale?ne od konsorcjów powinno by?o zosta? uznane za zwolnione z podatku VAT w rozumieniu art. 10 ust. 5 DPR nr 633/72. W zwi?zku z tym ów okólnik w sposób retroaktywny zniós? opodatkowanie podatkiem VAT us?ug poboru sk?adek, o których mowa.

41 W tej sytuacji wskazane organy powinny mie? na uwadze szczególn? sytuacj? podmiotów gospodarczych i przewidzie? w danym przypadku ?rodki dostosowawcze w zakresie stosowania swych nowych ocen prawnych dotycz?cych omawianych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 10 wrze?nia 2009 r. w sprawie C?201/08 Plantanol, Zb.Orz. s. I?8343, pkt 49).

42 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e zasada skuteczno?ci nie sprzeciwia si? przepisom krajowym dotycz?cym zwrotu nienale?nego ?wiadczenia, które przewiduj? d?u?szy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienale?nego ?wiadczenia na podstawie prawa cywilnego zg?aszanego przez us?ugobiorc? wzgl?dem us?ugodawcy b?d?cego podatnikiem VAT ni? szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zg?aszanego przez owego us?ugodawc? wzgl?dem organów podatkowych, o ile podatnik ten mo?e rzeczywi?cie ??da? zwrotu owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spe?niony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do ca?kowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienale?nie uiszczonego podatku VAT, który ów podatnik sam zobowi?zany by? zwróci? us?ugobiorcy.

*W przedmiocie pytania drugiego*

43 Z uwagi na odpowied? udzielon? na pytanie pierwsze pytanie drugie nie wymaga odpowiedzi.

### **W przedmiocie kosztów**

44 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem; do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

**Zasada skuteczności nie sprzeciwia się przepisom krajowym dotyczącym zwrotu nienależnego świadczenia, które przewidują dłuższy termin przedawnienia roszczenia o zwrot nienależnego świadczenia na podstawie prawa cywilnego zgłaszanego przez usługobiorcę względem usługodawcy będącego podatnikiem podatku od wartości dodanej niż szczególny termin przedawnienia roszczenia o zwrot na podstawie prawa podatkowego zgłaszanego przez owego usługodawcę względem organów podatkowych, o ile podatnik ten może rzeczywiście uzyskać zwrot owego podatku od wskazanych organów. Ten ostatni z wskazanych warunków nie jest spełniony, gdy zastosowanie tego rodzaju przepisów prowadzi do całkowitego pozbawienia podatnika prawa do uzyskania od organów podatkowych zwrotu nienależnie uiszczanego podatku od wartości dodanej, który ów podatnik sam zobowiązany był zwrócić usługobiorcy.**

Podpisy

\* Język postępowania: włoski.