Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 17 listopada 2011 r.[1]

Sprawa C-500/10

Ufficio IVA di Piacenza
przeciwko
Belvedere Costruzioni Srl

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (Włochy)]

Obowiązek zapewnienia przez państwa członkowskie skutecznego poboru podatku VAT — Artykuły 2 i 22 szóstej dyrektywy — Zakończenie postępowania bez rozstrzygnięcia sprawy w trzeciej instancji

1. Zmierzając do zmniejszenia poważnej ilości spraw w sądach orzekających w sprawach podatkowych, Republika Włoska wprowadziła przepisy, na mocy których w razie przegranej organu podatkowego zarówno w pierwszej instancji, jak i w odwołaniu, i jeśli spór nie został zakończony w ciągu 10 lat, postępowania z odwołań składanych przez organ podatkowy do sądu ostatniej instancji są kończone bez wydawania rozstrzygnięcia co do istoty.

2. Commissione Tributaria Centrale, Sezione di Bologna (główny sąd podatkowy, sekcja w Bolonii), przed którym toczą się takie postępowania, dąży do ustalenia, czy w razie jeśli spór dotyczy podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), taka regulacja jest zgodna z ciążącym na państwach członkowskich obowiązkiem zapewniania, aby podatek był skutecznie pobierany.

Prawo Unii Europejskiej

3. Na podstawie art. 4 ust. 3 TFUE (wcześniej art. 10 WE) państwo członkowskie musi zapewnić wypełnienie obowiązków wynikających z traktatów albo wynikających z aktów instytucji Unii, ułatwiać wykonywanie zadań Unii i powstrzymywać się od wszelkich środków, które zagrażają osiągnięciu celów Unii. Z prawodawstwa dotyczącego podatku VAT wynikają dalsze szczegółowe obowiązki.

4. Począwszy od 1 stycznia 2007 r. główne przepisy dotyczące podatku VAT są zawarte w dyrektywie 2006/112[2]. W czasie kiedy miało miejsce postępowanie główne, były zawarte w szóstej dyrektywie[3]. Przepisy krajowe odnoszą się w szczególności do art. 2 i 22 tej ostatniej.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

3 — Szósta dyrektywa 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, wielokrotnie zmieniana).

5. Artykuł 2 stanowił:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje;

2) przywóz towarów” [4].

6. Artykuł 22 szóstej dyrektywy zatytułowany był „Obowiązki na podstawie systemu wewnętrznego”. Sąd krajowy cytuje trzy ustępy:

„4. Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. […]

5. Każdy podatnik płaci kwotę netto podatku od wartości dodanej przy składaniu deklaracji podatkowej. […]

[…]

8. […] państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych” [5].

7. Sąd krajowy przywołuje również pkt 37–39 wyroku Trybunału z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 Komisja przeciwko Włochom [6]:

„37 Z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów, oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku.

38 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą szanowane i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują.

39 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkami zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Wspólnoty i nieutworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskim, czy to we wszystkich tych państwach. Trybunał orzekł, że szóstą dyrektywę należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru podatku VAT (wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb. Orz. s. I-8379, pkt 24). Wszystkie działania państw członkowskich podejmowane w zakresie poboru podatku VAT muszą być zgodne z tą zasadą”.

4 — Zobacz obecnie art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

5 — Artykuł 22 został zastąpiony począwszy od dnia 1 stycznia 1993 r. przez art. 28h (dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, Dz.U. L 376, s. 1), bez znaczącej zmiany przywołanych przepisów. Zobacz obecnie art. 252 ust. 1, art. 206 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112.

6 — Zb. Orz. s. I-5457.

8. W sprawie tej Trybunał orzekł, że włoska abolicja podatkowa (art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002), która krótko po upływie ostatecznego terminu zapłaty normalnie płaconego podatku VAT zastąpiła obowiązki wynikające z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy innymi obowiązkami, których wykonanie nie wymagało zapłaty tych kwot, odebrała tym przepisom skuteczność. Skutek tych przepisów był jednoznaczny ze zwolnieniem podatkowym, poważnie wpływając na prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu VAT, naruszając zasadę neutralności podatkowej przez wprowadzenie istotnych różnic w traktowaniu podatników we Włoszech i naruszając obowiązek zapewnienia, żeby sposób poboru podatku VAT był jednolity we wszystkich państwach członkowskich [7].

9. Trybunał orzekł zatem, że zrzekając się w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia prawa do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku latach podatkowych, Włochy uchybiły zobowiązaniom, które na nich ciążą na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz na mocy art. 10 WE.

Prawo włoskie

10. Do dnia 1 kwietnia 1996 r. spory podatkowe we Włoszech były rozstrzygane przez podatkowe sądy pierwszo- i drugoinstancyjne na szczeblu lokalnym i szczeblu prowincji, z Commissione Tributaria Centrale działającym jako ostatnia instancja z siedzibą w Rzymie. Począwszy od dnia 1 kwietnia 1996 r. [8] system ten został zastąpiony przez system regionalnych i prowincjonalnych sądów ds. podatkowych, z Corte di Cassazione (Sądem Kasacyjnym) działającym jako instancja kasacyjna. Commissione Tributaria Centrale został co do zasady zlikwidowany. Nie można było składać nowych odwołań, ale kontynuował on posiedzenia w sekcjach regionalnych i prowincjonalnych do czasu zakończenia wszystkich zawisłych przed nim postępowań. Moment ten jeszcze nie nastąpił [9].

11. Przepis, o który chodzi [10] sądowi odsyłającemu, wszedł w życie w dniu 26 maja 2010 r. Ma on następujące brzmienie:

„W celu zapewnienia, aby postępowania sądowe w sprawach podatkowych nie przeciągały się ponad rozsądne terminy, jak tego wymaga europejska konwencja praw człowieka (zwana dalej „EKPC"), toczące się postępowania wszczęte w pierwszej instancji w wyniku wniosków złożonych dawniej niż 10 lat przed wejściem w życie przepisów przekształcających niniejszy dekret w ustawę, w których organ podatkowy nie wygrał w pierwszej ani w drugiej instancji, powinny zostać zakończone, ze względu na to, że nie zostały zamknięte w «rozsądnym terminie», zgodnie z wymaganiem określonym w art. 6 ust. 1 tej konwencji, w następującym trybie:

a) spory podatkowe zawisłe przed Commissione Tributaria Centrale, z wyłączeniem sporów mających za przedmiot wnioski o zwrot podatku, zostają automatycznie zakończone postanowieniem prezesa tego sądu lub innego upoważnionego członka […].

b) spory zawisłe przed Corte di Cassazione mogą być zakończone przez zapłatę kwoty równej 5% wartości dochodzonej kwoty […] w połączeniu ze zrzeczeniem się wszelkich roszczeń o odszkodowanie w rozumieniu ustawy nr 89 z dnia 24 marca 2001 r.[11] Podatnik może złożyć wniosek z takim skutkiem w odpowiednim sekretariacie lub rejestrze w terminie 90 dni od dnia

7 — Punkty 43 i 44 wyroku.

8 — Dekret ustawodawczy nr 545/1992.

9 — Wydaje się, że blisko 211 000 odwołań jest ciągle rozpatrywanych w październiku 2010 r., ale żywi się nadzieję, że do końca grudnia 2012 r. wszystkie postępowania przed Commissione Tributaria Centrale zostaną zakończone, pozwalając temu podmiotowi ostatecznie się rozwiązać.

10 — Artykuł 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40/2010, przekształconego w ustawę nr 23/2010, która wprowadziła art. 3 ust. 2 bis. Artykuł 3 nosi tytuł „Redukcja postępowań i racjonalizacja poboru [podatku]". Artykuł 3 ust. 2 bis zdanie pierwsze i lit. a) będę nazywać „spornym przepisem".

11 — Tak zwany „Pinto Act", który przewiduje mechanizm dochodzenia roszczeń w sprawach przewlekłości postępowań sądowych, wprowadzony po serii wysoce krytycznych orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka.

wejścia w życie ustawy przekształcającej niniejszy dekret w ustawę, razem z odpowiednim dowodem wpłaty. Postępowania, o których mowa w niniejszym ustępie, zostają zawieszone do momentu upływu terminu wskazanego w jego drugim zdaniu i zostają zakończone po zapłacie w całości kosztów postępowania. W każdym razie nie ma miejsca zwrot tych kosztów […]".

Okoliczności, postępowanie i pytania prejudycjalne

12. W deklaracji podatkowej za 1980 r. spółka Belvedere Costruzioni Srl (zwana dalej „Belvedere") zadeklarowała kwotę nadpłaty w wysokości 24 288 000 ITL. Deklarację złożyła z opóźnieniem, w dniu 8 kwietnia 1982 r. W deklaracji z 1982 r. dokonała potrącenia kwoty 22 264 000 ITL [12], wskazując na tę kwotę jako na nadpłatę podatku VAT z deklaracji za 1981 r.

13. W sierpniu 1985 r. organ podatkowy dokonał ponownej oceny Belvedere za 1982 r. na tej podstawie, że spółka złożyła deklarację z 1981 r. po terminie, wobec czego nie można było dokonać potrącenia kwoty nadpłaty w wysokości 22 264 000 ITL.

14. W postępowaniu przed sądem podatkowym pierwszej instancji Belvedere argumentowała, że jej roszczenie nie powstało w roku podatkowym 1981, ale z nadpłaty ujawnionej w deklaracji za 1980 r. Tam gdzie podatek VAT był nadpłacony za określony rok, jak podniosła, prawo do potrącenia w kolejnych latach wygasa tylko w razie popełnienia błędu przy określaniu zobowiązania w zakresie podatku VAT w odpowiednim okresie oraz nieprzedłożenia noty rozliczeniowej łącznie z deklaracją roczną. Ze względu na brak takiego błędu lub zaniechania ze strony Belvedere mogła ona ciągle w deklaracji za 1982 r. dokonać potrącenia nadpłaty, wskazując na deklarację z 1980 r.

15. Organ podatkowy stwierdził, że złożona po terminie deklaracja za 1981 r. była nieskuteczna. W roku tym nie było zatem ani wniosku o zwrot, ani wyrażenia przez spółkę zamiaru potrącenia nadpłaty w 1982 r. Potrącenie nadpłaty w deklaracji w 1982 r., niewykazane w ważnej deklaracji z 1981 r., było wobec tego niezgodne z prawem.

16. W październiku 1986 r. sąd pierwszej instancji ds. podatkowych wydał wyrok na korzyść Belvedere. W maju 1990 r. sąd drugiej instancji oddalił odwołanie organu podatkowego. W lipcu 1990 r. organ ten wniósł dalsze odwołanie do sądu odsyłającego. W 2008 r. podtrzymał swoje stanowisko odnośnie do odwołania. Argumenty obu stron są zasadniczo te same co w sądach niższych instancji.

17. We wrześniu 2010 r. Commissione Tributaria Centrale zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości. Na podstawie przedmiotowego przepisu musi on automatycznie zakończyć postępowanie orzeczeniem, które nada sprawie powagę rzeczy osądzonej i ostatecznie spowoduje wygaśnięcie zobowiązania dochodzonego przez organ podatkowy w postępowaniach sądowych w trzech kolejnych instancjach. W świetle wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom sąd odsyłający stawia pytanie, czy jest to dozwolone w świetle prawa UE. W związku z powyższym zwraca się on z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie:

„Czy art. 10 traktatu WE, obecnie art. 4 traktatu o Unii Europejskiej, oraz art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady, stoją na przeszkodzie uregulowaniu włoskiemu zawartemu w art. 3 ust. 2 bis dekretu ustawodawczego nr 40 z dnia 25 marca 2010 r. przekształconego w ustawę nr 73 z dnia 22 maja 2010 r., które uniemożliwia sądowi ds. podatkowych rozstrzyganie w przedmiocie istnienia zobowiązania podatkowego dochodzonego w terminie przez administrację podatkową w skardze na niekorzystną decyzję i tym samym zasadniczo przesądza o całkowitym zrzeczeniu się wierzytelności z tytułu podatku VAT, gdy sądy dwóch instancji stwierdziły jej brak, przy braku częściowego choćby uiszczenia spornej wierzytelności przez podatnika korzystającego z tego odstąpienia zrzeczenia się?".

12 — Stanowiącej równowartość około 11 500 EUR.

18. Rząd włoski i Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły swoje uwagi zarówno na piśmie, jak i ustnie.

Zagadnienia wstępne

Właściwe prawo Unii Europejskiej

19. Postępowanie główne dotyczy podatku VAT w latach 1980–1982. Ze względu na to, że żadne nowe odwołania nie zostały wniesione do Commissione Tributaria Centrale od 1996 r., wszystkie spory, na które przedmiotowa regulacja ma wpływ, dotyczą okresu przed tą datą. Zgadzam się zatem z Komisją, że wszelkie obowiązki nałożone na państwa członkowskie przez prawodawstwo UE w przedmiocie podatku VAT istnieją raczej na gruncie szóstej dyrektywy niż na gruncie dyrektywy 2006/112, która obowiązuje dopiero od dnia 1 stycznia 2007 r.

20. W odniesieniu do przedmiotowych przepisów traktatowych – art. 10 WE albo art. 4 ust. 3 TUE – sytuacja może być mniej jednoznaczna, ponieważ sporna regulacja została wprowadzona w maju 2010 r., po wejściu w życie Traktatu z Lizbony. Jednakże z uwagi na to, że oba przepisy nakładają zasadniczo te same pozytywne i negatywne obowiązki, różnica jest czysto formalna.

Właściwe prawo włoskie

21. Artykuł 3 ust. 2 bis lit. a) i b) przekształconego dekretu ustawodawczego przewiduje istotnie różniące się warunki dla zakończenia postępowań w zależności od tego, czy toczą się one przed Commissione Tributaria Centrale, czy też przed Corte di Cassazione. Między innymi przed pierwszym z tych organów postępowanie jest automatycznie kończone bez konieczności płacenia podatków, podczas gdy przed drugim z nich można je zakończyć na wniosek złożony w terminie 90 dni, przy czym 5% spornej kwoty musi zostać zapłacone przez podatnika [13].

22. Pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie dotyczy jedynie lit. a). Nie powstała kwestia zgodności z prawem unijnym zasad przewidzianych w lit. b). Aspekt ten został podniesiony w innym pytaniu skierowanym do Trybunału [14], które jednakże dotyczy nie podatku VAT, który jest przedmiotem harmonizacji, ale niezharmonizowanego bezpośredniego podatku od dywidend, który – jak się wydaje – znajduje zastosowanie do spółek założonych poza UE.

23. Podczas gdy lit. b) może stanowić w pewnym sensie wskazówkę dla interpretacji lit. a) przez porównanie, konieczne wydaje się unikanie mieszania ich obu. W szczególności nie polegałabym, jak to czyni Komisja, w kontekście niniejszej sprawy na tym, jak Corte di Cassazione opisał albo zinterpretował lit. b) w pytaniu prejudycjalnym w tej drugiej sprawie.

Właściwe aspekty postępowania głównego

24. Spór w postępowaniu głównym dotyczy prawa podatnika do przeniesienia nadpłaty podatku VAT na inny rok po tym, w którym nadpłata miała powstać, w sytuacji gdy deklaracja podatkowa za rok pomiędzy tymi latami podatkowymi nie została złożona w terminie. Wydaje się, że zagadnienie prawne wiąże się ze znaczeniem, jakie zostanie nadane dwóm, prawdopodobnie częściowo sprzecznym ze sobą, przepisom proceduralnym włoskiego prawodawstwa odnoszącego się do podatku VAT.

13 — Zobacz pkt 11 powyżej.

14 — Sprawa C-417/10 M Italia, w której rozprawa odbyła się tuż przed rozprawą w niniejszej sprawie.

25. Przedmiot tego sporu leży jednak poza pytaniem prejudycjalnym, dla którego nie ma znaczenia, czy w sporze powinna wygrać (lub wygrała) Belvedere, czy organ podatkowy.

26. Znaczenie dla pytania prejudycjalnego ma okoliczność, że postępowania były wszczęte ponad 10 lat przed wejściem w życie spornego przepisu (chociaż jest to warunek w sposób oczywisty spełniany przez każde odwołanie, które znajduje się obecnie w Commissione Tributaria Centrale, ponieważ żadne nowe odwołania nie mogły być składane od 1996 r.) oraz że organ podatkowy przegrał zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji. Warunki przewidziane w spornym przepisie dla automatycznego zakończenia postępowań przed Commissione Tributaria Centrale są zatem spełnione. Pytanie wymagające rozstrzygnięcia dotyczy zatem tego, czy takie automatyczne zakończenie w oparciu o te kryteria jest zgodne z prawem UE.

27. Komisja zauważyła, że sąd pierwszej instancji poświęcił tylko osiem linijek na uzasadnienie swojego orzeczenia na korzyść Belvedere, zaś sąd odwoławczy zawarł uzasadnienie w czterech linijkach.

28. Okoliczności te wydają się również nie mieć znaczenia dla podniesionego pytania, które dotyczy wszystkich spraw przed Commissione Tributaria Centrale. Nie wydaje się to również szczególnie ważne w żadnym innym aspekcie, skoro odwołanie organu podatkowego do sądu pierwszej instancji zawierało jedynie dwanaście linijek argumentacji prawnej (poszerzonej do dwudziestu czterech linijek w drugim odwołaniu).

Podsumowanie stanowisk co do istoty sprawy

29. Komisja uważa za konieczne przyjęcie dokonanej przez sąd odsyłający interpretacji spornego przepisu, którego dotyczy pytanie prejudycjalne, a mianowicie że „w rezultacie przewiduje on całkowite zrzeczenie się spornej wierzytelności z tytułu podatku VAT" w razie spełnienia warunków przewidzianych w tym przepisie.

30. Na tej podstawie stoi ona na stanowisku, że sporny przepis jest równoznaczny z ogólnym zrzeczeniem się tego samego rodzaju co zrzeczenie się praw podważone przez Trybunał w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom oraz że z tych samych powodów co we wskazanym wyroku jest on niezgodny z prawem UE. Na podstawie spornego przepisu, jak twierdzi, cała kategoria zobowiązań wobec organów podatkowych jest po prostu puszczana w niepamięć, bez jakiejkolwiek oceny okoliczności faktycznych konkretnej sprawy. Komisja stwierdziła jednak podczas rozprawy, że wobec Włoch nie zostało wszczęte żadne postępowanie o uchybienie odnoszące się do spornego przepisu.

31. Włoski rząd argumentuje, że inaczej niż w przypadku abolicji będącej przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom sporny przepis ma czysto procesowy charakter i odnosi się do postępowania przed sądami ds. podatkowych, stanowiącymi emanację państwa w wykonywaniu jego praw i obowiązków w zakresie kontroli i pobierania należności z tytułu podatku VAT. Podczas gdy Trybunał jest co do zasady związany interpretacją prawa krajowego dokonywaną przez sąd krajowy, w niniejszej sprawie postanowienie odsyłające jest wadliwe w zakresie, w jakim nie wyjaśnia, dlaczego sporny przepis powinien być uważany za ogólne zrzeczenie się należności. Wobec tego Trybunał powinien przyjąć wyjaśnienie proponowane przez rząd włoski.

32. Alternatywnie rząd włoski podnosi, że inaczej niż w sprawie Komisja przeciwko Włochom sporny przepis nie stanowi istotnej przeszkody w prawidłowym funkcjonowaniu wspólnego systemu podatku VAT, nie narusza zasady neutralności podatkowej ani nie zapewnia lepszego traktowania podatnikom, którzy są winni oszustwa podatkowego w odniesieniu do podatku VAT[15]. Przeciwnie, znajduje zastosowanie tylko w takich sprawach, w których konieczność stosowania się do wymagania

15 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 44, 45, 47.

terminowego załatwiania spraw była rozpatrywana przez ETPC, a troska o odciążenie wymiaru sprawiedliwości obciążonego nadmiernie coraz dłużej trwającymi sprawami przeważa nad interesem publicznym w dochodzeniu należności z tytułu podatków, które nie zostały uwzględnione w dwóch instancjach.

Ocena

Wykładnia spornego przepisu

33. Jakkolwiek wykładnia spornego przepisu należy do sądów krajowych, nie zgadzam się z tym, że Trybunał jest ściśle związany opisem tego przepisu zawartym w pytaniu prejudycjalnym, zgodnie z którym skutkuje on całkowitym zrzeczeniem się należności z tytułu podatku VAT. Skutek przepisu można odtworzyć na podstawie jego brzmienia. Sąd krajowy dąży do ustalenia, czy skutek ten można uznać za dokonane w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia „zrzeczenie się weryfikacji opodatkowanych transakcji" w rozumieniu wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom, albo za wystarczająco podobny do takiego zrzeczenia się, by również uznać go za niedopuszczalny na gruncie prawa UE. Pytanie nie opiera się na założeniu, że sporny przepis powinien być za taki uważany. Jeśliby tak było, to własna wykładnia sądu odsyłającego stanowiłaby już odpowiedź.

34. Jeśli jednak Trybunał miałby uważać się za związany taką interpretacją, to musiałby dać pozytywną odpowiedź na pytanie prejudycjalne.

Porównanie z przepisami będącymi przedmiotem postępowania w sprawie Komisja przeciwko Włochom

35. Skutek spornego przepisu wydaje się znacząco różny od skutku przepisów będących przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom.

36. Te ostatnie[16] wprowadziły w istocie szerokie zwolnienie z oceny lub badania przez organy podatkowe w odniesieniu do kwot podatku VAT, które nie były zadeklarowane w terminie, w zamian za płatność kwoty w granicach od połowy kwoty następnie zadeklarowanej jako należna do absolutnie znikomej kwoty podatku. Jak stwierdził Trybunał[17], skutkowały one tym, że „podatnicy, którzy dopuścili się oszustw podatkowych, [byli] [na gruncie tych przepisów] korzystniej traktowani". Dalej Trybunał zważył[18], że „wprowadzając abolicję podatkową w krótkim czasie po upływie terminów, w których podatnicy zobowiązani byli rozliczyć się z podatku VAT, i wymagając zapłaty bardzo nieznacznej kwoty w stosunku do podatku rzeczywiście przypadającego do zapłaty, omawiane przepisy pozwalają zainteresowanym podatnikom na definitywne uniknięcie wykonania ich zobowiązań w zakresie podatku VAT, pomimo że krajowe organy podatkowe mogły ustalić co najmniej część z tych podatników w ciągu czterech lat poprzedzających wygaśnięcie zobowiązań podatkowych przypadających do zapłaty w normalnym trybie. Przez to ustawa nr 289/2002 podważa ciążącą na każdym państwie członkowskim odpowiedzialność za zapewnienie prawidłowego poboru podatku".

37. Nie można powiedzieć tego samego o spornym przepisie w niniejszej sprawie. Znajduje on zastosowanie do fazy postępowania przed sądem, a nie do postępowania administracyjnego, za które odpowiedzialne są organy podatkowe, co do czego rząd włoski i Komisja są zgodni. Proceduralny charakter przepisu podkreśla okoliczność, że znajduje on zastosowanie nie tylko do samego podatku VAT, jak przepisy będące przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom, ale do odwołań odnoszących się do wszelkich rodzajów podatków wniesionych do Commissione Tributaria

16 — Zobacz podsumowania w pkt 8 i nast. ww. wyroku oraz w pkt 11 i nast. mojej opinii w tej sprawie.

17 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 47.

18 — Ibidem, pkt 52.

Centrale. Nie ma żadnego zwolnienia z badania czy oceny przez organy podatkowe. Wszystkie sprawy zostały rozpatrzone, a kwoty uważane za należne były dochodzone przed wprowadzeniem spornego przepisu. Przepis ten określa termin dla ostatecznego odwołania organu podatkowego od niekorzystnego dla niego orzeczenia sądu, ale nie stawia w lepszej sytuacji osób winnych oszustwa podatkowego. Wydaje się bowiem nieprawdopodobne (można mieć nadzieję, że wyjątkowo nieprawdopodobne), aby osoby takie mogły dwukrotnie wygrywać przed sądami z organami podatkowymi – nie tylko w pierwszej instancji, ale też w odwołaniu. Sporny przepis w końcu wszedł w życie po upływie 14 lat od daty, w której ostateczne postępowanie odwoławcze mogło zostać wszczęte, a nie „w bardzo krótkim czasie po upływie terminów, w których podatnicy zobowiązani byli rozliczyć się z podatku VAT” [19].

38. Nie można zatem twierdzić, że sporny przepis „podważa ciążącą na każdym państwie członkowskim odpowiedzialność za zapewnienie prawidłowego poboru podatku” w taki sam sposób jak przepisy będące przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom.

Obowiązki państw członkowskich

39. Komisja podkreśla zobowiązania państw członkowskich „do przyjęcia wszelkich środków administracyjnych i legislacyjnych dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT na swoim terytorium”, „zapewnienia wypełniania przez podatników wszelkich obowiązków, które są na nich nałożone”, „zapewnienia skutecznego poboru środków własnych Wspólnoty” oraz „nietworzenia znacznych różnic w sposobie traktowania podatników” [20].

40. Obowiązki takie nie mogą jednakże rozciągać się na zapewnianie, aby co do zasady organy podatkowe mogły kontynuować składanie środków odwoławczych od orzeczeń sądowych aż do uzyskania korzystnego orzeczenia. Żadna zasada prawa UE nie wymaga też dostępności więcej niż jednego odwołania. W przypadku określonych rodzajów postępowań sam Trybunał stanowi przykład sądu pierwszej i ostatniej instancji. W niektórych innych systemach prawnych nie istnieje absolutne prawo do odwołania, a prawo do wniesienia odwołania rzadko przysługuje osobie, która przegrała w dwóch kolejnych sądach. W każdym systemie musi dochodzić do punktu, w którym żadne środki odwoławcze nie są dostępne. W żadnym systemie nie ma gwarancji, że ostateczna decyzja będzie zawsze prawidłowa z prawnego punktu widzenia.

41. Sporny przepis określa termin dla ostatecznego odwołania organu podatkowego po negatywnym orzeczeniu w pierwszej i drugiej instancji. Dotyczy on zatem sytuacji, w której organ przedsięwziął działania, które uważał za stosowne dla zapewnienia poboru podatku VAT, który uważa za należny, ale w której zarówno sąd orzekający w pierwszej instancji, jak i sąd apelacyjny orzekły, że dochodzona kwota podatku VAT nie była w rzeczywistości kwotą należną. Nie mogę zatem przyjąć, że środek taki stanowi uchybienie przez państwo członkowskie obowiązkowi zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatku VAT.

42. W czasie rozprawy Komisja zgodziła się, że brak jest ogólnego obowiązku zapewnienia przez państwa członkowskie, że organ podatkowy może wnieść drugie odwołanie w sporze dotyczącym podatku VAT, ale podniosła, że tam, gdzie odwołanie takie jest zwykle dostępne, nie jest dopuszczalne arbitralne określenie kategorii odwołań, „pozbawionych życia” po ich złożeniu, a przed rozpatrzeniem.

43. Wydaje mi się, że sporny przepis nie dotyczy arbitralnie określonej kategorii odwołań. Dotyczy on wszystkich odwołań w sprawach przed Commissione Tributaria Centrale, w których organ podatkowy przegrał w pierwszej i drugiej instancji, a które toczyły się przez okres dłuższy niż 10 lat, a w praktyce 14 lat. Obowiązek zapewniania przez państwa członkowskie na podstawie art. 22 szóstej dyrektywy, aby

19 — Poza tym niniejsza sprawa dotyczy nadpłaty, która powstała (albo nie powstała) około 30 lat temu.

20 — Wyżej wymieniony w pkt 7 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 37–39.

podatek VAT był prawidłowo obliczany i pobierany, oznacza w domyśle zapewnienie zgodności w znacznie krótszym czasie [21]. Można z powodzeniem argumentować, że poprzez brak zapewnienia, aby spory dotyczące oceny były rozstrzygane w rozsądnym czasie po zaistnieniu ostatecznego obowiązku zapłaty podatku VAT, pomimo istnienia dwóch decyzji sądowych na korzyść tej samej strony, Włochy naruszyły to zobowiązanie. Moim zdaniem jednakże nie można argumentować, że naruszyły to zobowiązanie, kończąc takie spory po 14 latach w jedyny sposób, jaki nie pociągał za sobą niesprawiedliwego traktowania strony, na korzyść której wydane zostały poprzednie korzystne rozstrzygnięcia sądu. (Podkreślam, że uwagi te dotyczą samego spornego przepisu, a nie innych przepisów, które znajdują zastosowanie do odwołań do Corte di Cassazione, względnie do stosunku pomiędzy nimi).

44. Komisja powołała się ponadto na wyrok Trybunału w sprawie Lucchini [22] oraz w szczególności Fallimento Olimpiclub [23]. Obie sprawy dotyczyły zastosowania zasady powagi rzeczy osądzonej we włoskim systemie prawnym. W wyroku w sprawie Lucchini Trybunał orzekł, że prawo UE stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego, który wprowadzał tę zasadę, w przypadku gdy jego stosowanie uniemożliwia odzyskanie pomocy państwa, której niezgodność ze wspólnym rynkiem została stwierdzona w ostatecznej decyzji Komisji. W wyroku w sprawie Fallimento Olimpiclub, nawiązując do wyroku w sprawie Lucchini, Trybunał orzekł, że stosowanie tego samego przepisu jest niedozwolone w sporze dotyczącym podatku VAT za rok podatkowy, w odniesieniu do którego nie zostało wydane ostateczne orzeczenie sądu, w zakresie, w jakim stanowi to przeszkodę dla uwzględnienia przez sąd krajowy zasad prawa UE dotyczących praktyk stanowiących nadużycie związanych z tym podatkiem. Komisja usiłuje doszukać się analogii pomiędzy zakazanymi zastosowaniami zasady powagi rzeczy osądzonej i spornym przepisem w zakresie, w jakim ten ostatni wydaje się nadawać powagę rzeczy osądzonej orzeczeniu sądu w sprawie pierwszego odwołania, pozbawiając sąd ostatniej instancji możliwości stawiania pytań o zgodność z prawem UE, którą sąd ten posiadałby w innym przypadku.

45. Według mnie nie jest to prawidłowa analogia. W sprawie Lucchini sytuacja miała szczególny charakter. Przedmiotem rozstrzygania były zasady rządzące podziałem kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi a Komisją w dziedzinie pomocy państwa, przy uwzględnieniu wyłącznej kompetencji Komisji do oceny zgodności środków pomocy państwa z zasadami wspólnego rynku. Sprawa Fallimento Olimpiclub zaś, chociaż była nieco bliższa niniejszej sprawie, jako że dotyczyła podatku VAT, została rozstrzygnięta na gruncie szczególnego zagadnienia, czy zgodna z zasadą skuteczności jest taka interpretacja zasady powagi rzeczy osądzonej, w sporach odnoszących się do podatku VAT, aby wyrok dotyczący zasadniczej kwestii wspólnej wielu sprawom miał powagę rzeczy osądzonej w odniesieniu do tej kwestii, również gdy poczynione w sprawie ustalenia odnosiły się do innego okresu podatkowego. Żadna z tych sytuacji ani żadna porównywalna sytuacja nie dominuje w niniejszej sprawie, która powinna zostać rozstrzygnięta przy uwzględnieniu jej własnej specyfiki.

46. Komisja podkreśliła dalej, że podatek VAT stanowi podstawę dla jednego z „zasobów własnych" Unii Europejskiej, a do jego poboru zobowiązane są państwa członkowskie [24].

21 — Artykuł 22 ust. 4 i 5 szóstej dyrektywy wymagał od podatników przedłożenia deklaracji w terminie dwóch miesięcy od zakończenia każdego okresu podatkowego nieprzekraczającego roku oraz zapłaty kwoty netto podatku VAT przy przedłożeniu deklaracji.

22 — Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05, Zb. Orz. s. I-6199.

23 — Wyrok z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-2/08, Zb. Orz. s. I-7501.

24 — Zobacz motyw drugi i czternasty szóstej dyrektywy oraz wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 39.

47. Jest to oczywiście prawdą. Zasoby własne pochodzące z podatku VAT zostały ustalone na 0,3% zharmonizowanej podstawy wymiaru podatku VAT dla każdego z państw członkowskich [25]. Ponieważ teoretyczna zharmonizowana podstawa jest obliczana w oparciu o faktycznie pobrane kwoty [26], skuteczny pobór przez państwa członkowskie ma wpływ na dochody budżetu UE.

48. Obowiązek skutecznego poboru podatku nie może jednak być absolutny. Należy zbadać, czy koszt i prawdopodobieństwo poboru zrównoważy potencjalny dochód. W odniesieniu do spornego przepisu byłby to nie tylko koszt dla organu podatkowego prowadzenia postępowania, ale też koszt dla państwa utrzymania istnienia Commissione Tributaria Centrale przez – jak można przewidywać – bardzo długi czas. Na prawdopodobieństwo poboru ma wpływ nie tylko okoliczność wydania dwóch orzeczeń sądu niekorzystnych dla organu podatkowego, ale też po prostu upływ czasu, który mógł sprawić, że niektóre kwoty nie nadają się do poboru nawet w przypadku korzystnego rozstrzygnięcia. Ponadto należy wyważyć obowiązek poboru z obowiązkiem umożliwienia podatnikowi zamknięcia rachunków w rozsądnym czasie po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego dla podatku VAT. Jeśli spór toczy się przez znaczący okres, nieunikniony jest moment, w którym względy te przeważą nad obowiązkiem dochodzenia wszystkich należności z tytułu podatku VAT. Kryteria określone w spornym przepisie nie wydają się w tym kontekście nieracjonalne.

Porównanie z art. 16 ustawy nr 289/2002

49. Komisja odwołuje się do orzecznictwa Corte di Cassazione dotyczącego art. 16 ustawy nr 289/2002, której art. 8 i 9 były przedmiotem skargi Komisji w sprawie Komisja przeciwko Włochom i zostały uznane przez Trybunał za niezgodne z prawem UE. Artykuł 16 pozwala podatnikowi na uzyskanie zakończenia każdego postępowania toczącego się przed każdym sądem ds. podatkowych po zapłaceniu 10% kwoty, której dotyczy postępowanie, albo 150 EUR, jeśli kwota ta jest niższa niż 2 000 EUR. Corte di Cassazione stwierdził, że ten przepis był dotknięty tą samą niezgodnością co art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002. Komisja twierdzi, że takie ustalenie jest aktualne w stosunku do spornego przepisu, który – jak podnosi – jest „praktycznie identyczny".

50. Zgodność z prawem UE art. 16 ustawy nr 289/2002 nie jest przedmiotem niniejszego postępowania i Trybunał nie ma przedstawiać swojego stanowiska w przedmiocie tego zestawienia. Pragnę jednak zauważyć, że przepis ten wykazuje przynajmniej jedną poważną różnicę w stosunku do spornego przepisu, polegającą na tym, że znajduje on zastosowanie do wszystkich toczących się postępowań przed wszystkimi sądami ds. podatkowych, niezależnie od czasu trwania postępowania. Wydaje się zatem znacznie bardziej zasługiwać na określenie „ogólne zrzeczenie się" niż sporny przepis, który znajduje zastosowanie jedynie w postępowaniach trzeciej instancji, kiedy postępowanie w całości trwało dłużej niż 10 lat, a w praktyce dłużej niż 14 lat. Uważam zatem, że żadne krajowe orzecznictwo dotyczące art. 16 nie może znajdować zastosowania dla celów niniejszej sprawy.

Porównanie z ugodami zawieranymi w indywidualnych sprawach

51. Komisja podkreśla, że sporny przepis powoduje zakończenie wszystkich sporów, niezależnie od prawdopodobieństwa orzeczenia na korzyść organu podatkowego. To różni go od innych przepisów w prawie włoskim, które pozwalają na ugody sądowe w odniesieniu do sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem na podstawie indywidualnej oceny tego sporu przez organ, względnie po

25 — Zobacz art. 2 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17).

26 — Zobacz *European Union public finance*, wyd. 4, Urząd Publikacji UE 2008, s. 239.

zapłaceniu przez podatnika części dochodzonej kwoty. Zdaniem Komisji sporny przepis stanowi zatem bardziej ogólne zrzeczenie się w rozumieniu wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom niż zawieranie ugód w konkretnych stanach faktycznych, które Komisja wydaje się uważać za możliwe do przyjęcia.

52. Stanowisko takie nie przekonuje mnie.

53. Rzeczywiście, strona, która przegrała w pierwszej instancji i w odwołaniu, może wygrać po wniesieniu drugiego odwołania. Ponadto podmiot taki zazwyczaj ocenia, mniej lub bardziej trafnie, swój interes i szanse we wniesieniu takiego odwołania. Podmiot publiczny, jak organ podatkowy, może również chcieć, na bardziej ogólnej podstawie pewności prawa, uzyskać ostateczne orzeczenie w interesie publicznym.

54. Z jednej strony sporny przepis wydaje się zastępować ocenę organu podatkowego jego interesu w podejmowaniu działań w sprawie na podstawie statystycznego prawdopodobieństwa zmiany orzeczenia na skutek odwołania. Jeśli prawdopodobieństwo jest niewielkie, jak wydaje się zakładać sporny przepis, brak ostatecznego rozstrzygnięcia, chociaż nie idealny, wydaje się być mniej problematyczny.

55. Z drugiej strony, negocjowane ugody zawierane w konkretnych stanach faktycznych, gdzie organy podatkowe zmniejszają zakres żądania pełnej kwoty, którą uważają za należną, do części tej kwoty, nie wydają się być bardziej czystym rozwiązaniem. Niezależnie od tego, czy podatek miałby być pobrany w mniejszej czy większej kwocie na podstawie prawidłowej interpretacji odpowiednich przepisów, rozwiązanie to wciąż oznacza rezygnację z takiego orzeczenia przez sąd po rozpatrzeniu ostatecznego odwołania.

56. Obie opcje są dalekie od ideału w kontekście pobierania należnego podatku, ale żadna z nich nie wydaje się ani nieakceptowalna ani porównywalna z ogólnym zrzeczeniem się w rozumieniu wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom.

Uzasadnienie na gruncie EKPC

57. Z kolei potrzeba zastosowania się do wymagania „rozsądnego terminu" zawartego w art. 6 ust. 1 EKPC[27] (oraz art. 47 Karty praw podstawowych UE, która znajduje zastosowanie w państwach członkowskich przy implementacji prawa UE) wydaje się być jednoznacznym i wyjątkowo mocnym uzasadnieniem takiego przepisu jak sporny przepis w niniejszej sprawie. Jeśli chodzi o wymaganie pewności prawa, 10 lat wydaje się być wystarczająco długim okresem dla przeprowadzenia postępowania sądowego, poza szczególnymi sytuacjami uzasadnionymi okolicznościami sprawy[28]. Sporny przepis w praktyce znajduje zastosowanie jedynie do postępowań, które w kwietniu 2010 r. na etapie trzeciej instancji trwały 10, a w praktyce 14 albo więcej lat, i których czas trwania w całości mógł zatem być znacznie dłuższy. Skoro sama tylko okoliczność takiego czasu trwania postępowania stanowi poważny problem, któremu państwa członkowskie muszą stawić czoła[29], nie wydaje mi się, aby wynikające z prawa UE zobowiązanie do poboru podatku VAT mogło wymagać utrzymywania przez okres dłuższy niż 10 albo 14 lat sytuacji niepewności prawnej w odniesieniu do spornej kwoty podatku w sprawie, w której podatnik uzyskał już dwa korzystne wyroki.

27 — Europejski Trybunał Praw Człowieka wielokrotnie stwierdzał naruszenie art. 6 ust. 1 EKPC przez Włochy przez opóźnienia procesowe krótsze niż 10 lat (zobacz na przykład wyroki: z dnia 18 października 2001 r. w sprawie Sciortino przeciwko Włochom, nr 30127/96, § 19 i nast.; z dnia 29 marca 2006 r. Scordino przeciwko Włochom, nr 36813/97, *Recueil des arrêts et décisions*, 2006-V, § 175 i nast.).

28 — W kontekście postępowań przed sądami UE zobacz na przykład wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-385/07 P Der Grüne Punkt, Zb. Orz. s. I-6155, pkt 181 i nast.

29 — Zobacz przypis 9 powyżej.

58. W związku z powyższym stoję na stanowisku, że sporny w niniejszej sprawie przepis nie jest porównywalny z przepisami będącymi przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Włochom i nie stanowi uchybienia Włoch w zakresie obowiązku zapewnienia prawidłowego zastosowania systemu VAT.

Wymaganie neutralności podatkowej

59. Jeden aspekt spornego przepisu wydaje się jednak wątpliwy w świetle między innymi wyroku Trybunału w sprawie Komisja przeciwko Włochom w odniesieniu do wymagania „neutralności podatkowej", a mianowicie obowiązku „nieutworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskim, czy to we wszystkich tych państwach" [30].

60. Komisja podnosi ten aspekt, pytając, dlaczego, jeśli celem art. 3 ust. 2 bis przekształconego dekretu ustawodawczego naprawdę była redukcja obciążenia sprawami Commissione Tributaria Centrale oraz Corte di Cassazione, znalazł on zastosowanie tylko do spraw toczących się dłużej niż 10 lat w określonym dniu, a nie do wszystkich postępowań po przekroczeniu przez nie 10-letniego czasu trwania.

61. Pytanie to nie wydaje mi się właściwie postawione w kontekście niniejszej sprawy, która – należy przypomnieć – dotyczy tylko spraw przed Commissione Tributaria Centrale. Kiedy sporny przepis wszedł w życie, wszystkie sprawy toczyły się przed tym sądem ponad 10 lat, a kolejne odwołania nie mogły być w nim składane.

62. Niemniej jednak art. 3 ust. 2 bis jako całość tworzył różnicę w traktowaniu ostatecznych odwołań w postępowaniach dotyczących podatku VAT, raczej w zależności od daty, w które zostały one złożone, a nie w zależności od długości czasu, jaki te postępowania trwały [31]. Podczas gdy kryterium 10 lat może być traktowane jako obiektywna (chociaż, jak każdy termin, arbitralna) cecha charakterystyczna w zakresie oceny w świetle wymagania „rozsądnego terminu" z art. 6 ust. 1 EKPC i art. 47 Karty praw podstawowych, nie wydaje się akceptowalne, aby kryterium to powodowało różne skutki w zależności tylko od daty złożenia ostatecznego odwołania.

63. Jednakże nie uważam tego za dostateczną podstawę dla oceny spornego przepisu jako niezgodnego, z samej swej istoty, ze zobowiązaniem Włoch do zapewnienia skutecznego poboru podatku VAT i skutecznego zapewnienia, by obowiązki podatników w ramach systemu VAT były realizowane. Można byłoby wymagać jedynie jednakowego traktowania wszelkich sytuacji podlegających art. 3 ust. 2 bis przekształconego dekretu ustawodawczego, przynajmniej w takim zakresie, w jakim dotyczą one podatku VAT. Jeśliby odwołania złożone do Corte di Cassazione były traktowane w ten sam sposób co te złożone do Commissione Tributaria Centrale, jeśli tylko długość trwania postępowania osiągnęłaby 10 lat, trudność tę można byłoby wyeliminować. To samo można osiągnąć, obejmując traktowaniem, które obecnie stosuje się do odwołań do Corte di Cassazione, odwołania do Commissione Tributaria Centrale. Jednakże nie sądzę, aby w kontekście pytania prejudycjalnego właściwe było wyrażanie przez Trybunał poglądu odnośnie do każdego z tych rozwiązań albo jakiegokolwiek innego rozwiązania. Rozważania takie nie mają znaczenia dla pytania, czy środek taki jak sporny przepis, analizowany samodzielnie, jest niedozwolony w świetle właściwej interpretacji prawodawstwa UE.

30 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 39.

31 — W rzeczywistości rozróżniane są trzy sytuacje: odwołania przed Commissione Tributaria Centrale są traktowane inaczej niż te złożone przed Corte di Cassazione, a te ostatnie są traktowane inaczej w zależności od tego, czy postępowania w pierwszej instancji zostały wszczęte przed, czy też po dniu 26 maja 2000 r.

Wnioski

64. Uważam zatem, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie podniesione przez Commissione Tributaria Centrale w następujący sposób:

Przepis krajowy, na mocy którego w sporach dotyczących podatku od wartości dodanej pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, w których 10 lat upłynęło od wszczęcia postępowania w pierwszej instancji, postępowanie w przedmiocie drugiego odwołania organu podatkowego, wniesionego po wydaniu niekorzystnego dlań wyroku zarówno w pierwszej instancji, jak i wobec pierwszego odwołania, podlega automatycznemu zakończeniu bez rozstrzygnięcia co do istoty sprawy przez sąd, do którego zostało złożone drugie odwołanie, nie jest niezgodny ani z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (art. 10 WE), ani z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy Rady 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.