

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (dziesi?ta izba)

z dnia 24 pa?dziernika 2013 r. (\*)

Podatki – Podatek od warto?ci dodanej – Zwrot nadwy?ki podatku VAT w wyniku potr?cenia – Stwierdzenie niewa?no?ci decyzji o potr?ceniu – Obowi?zek zap?acenia podatnikowi odsetek za zw?ok?

W sprawie C?431/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Rumunia) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 24 wrze?nia 2012 r., w post?powaniu:

### **Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal?**

przeciwko

### **SC Rafin?ria Steaua Român? SA,**

TRYBUNAŹ (dziesi?ta izba),

w sk?adzie: E. Juhász, prezes dziesi?tej izby, pe?ni?cy obowi?zki prezesa izby, A. Rosas i C. Vajda (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SC Rafin?ria Steaua Român? SA przez D. Dasc?lu, adwokata,
- w imieniu rz?du rumu?skiego przez R.H. Radu, E. Gane oraz A.L. Cri?an, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Keppenne oraz L. Lozano Palacios, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii, wydaje nast?puj?cy

### **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Agencją Narodową de Administrare Fiscală (krajowym organem rumuńskiej administracji podatkowej, zwanym dalej „Agencją”) a SC Rafinăria Steauea Română SA (zwaną dalej „spółką Steauea Română”) dotyczącego wniosku o zapłatę odsetek w związku ze zwrokiem w zwrocie nadwyżki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego z tytułu podatku VAT, który obciąża spółkę Steauea Română.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę [podatku] VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki”.

4 Zgodnie z art. 252 ust. 2 dyrektywy VAT:

„Okres rozliczeniowy ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczały jednego roku”.

### *Prawo rumuńskie*

5 Postępowanie podatkowe jest ustanowione Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (dekretem rządu nr 92 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 24 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 941 z dnia 29 grudnia 2003 r., opublikowanym ponownie w *Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 513 z dnia 31 lipca 2007 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanym dalej „kodeksem postępowania podatkowego”).

6 Artykuł 124 ust. 1 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„W odniesieniu do kwot podlegających odzyskaniu lub zwrotowi z budżetu państwa podatnikom przysuguje prawo do odsetek naliczanych od dnia następującego po dniu upływu przewidzianego terminu [...]. Odsetki są wypłacane na wniosek podatników”.

7 Rozporządzenie ministra gospodarki i finansów nr 1857/2007 z dnia 1 listopada 2007 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 785 z dnia 20 listopada 2007 r.) w sprawie zatwierdzenia zasad wydawania decyzji w przedmiocie deklaracji wykazujących ujemne saldo podatku VAT z możliwością zwrotu stanowi w rozdziale 1 sekcja B pkt 6:

„Wnioski o zwrot rozpatrywane są w kolejności ich rejestracji przez organ podatkowy w terminie 45 dni od dnia złożenia deklaracji [podatku VAT] wykazującej ujemne saldo [podatku VAT] z możliwością zwrotu”.

## **Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu w postępowaniu głównym oraz pytanie prejudycjalne**

8 Deklaracje podatku VAT spółki Steauea Română za grudzień 2007 r. i styczeń 2008 r.

wykazywa?y ujemne saldo w kwocie 3 697 738 lei rumu?skich (RON), której zwrot zosta? przyznany przez Agen?ia w wyniku kontroli.

9 Jednak?e w wyniku tej kontroli Agen?ia wyda? decyzj? podatkow?, na mocy której niezgodnie z prawem na?o?y? on na spó?k? Steaua Român? dwa dodatkowe zobowi?zania podatkowe, odpowiednio, w kwocie 19 002 767 RON z tytu?u podatku VAT oraz w kwocie 5 374 404 RON z tytu?u odsetek za zw?ok?. Organ ten wyda? nast?pnie dwie decyzje przyznaj?ce zwrot kwoty nadwy?ki podatku VAT w drodze potr?cenia, powoduj?c tym samym umorzenie tych dwóch zobowi?za? podatkowych.

10 Poniewa? za?alenia spó?ki Steaua Român? na decyzj? podatkow? i decyzje o potr?ceniu zosta?y oddalone, spó?ka ta wnios?a skargi do Curtea de Apel Ploie?ti, który stwierdzi? niewa?no?? rzeczonych decyzji wyrokami z dnia 4 grudnia 2008 r. i 14 pa?dziernika 2009 r. Odwo?ania wniesione przez Agen?ia od tych wyroków zosta?y oddalone przez Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie w wyrokach z dnia 9 czerwca 2009 r. i 13 maja 2010 r. Agen?ia zosta? w rezultacie zobowi?zany do zwrotu spó?ce Steaua Român? kwoty w wysoko?ci 3 697 738 RON, która by?a przedmiotem ??dania g?ównego.

11 Z uwagi na niezgodno?? z prawem decyzji o potr?ceniu i zw?ok? w zwrocie nielegalnie potr?canej kwoty podatku VAT spó?ka Steaua Român? zwróci?a si? równie? do Agen?ia o zap?at? odsetek od tej kwoty, obliczonych od dnia up?ywu przewidzianego prawem terminu 45 dni na wydanie decyzji w przedmiocie deklaracji podatku VAT do dnia rzeczywistego zwrotu wskazanej kwoty. Jej zdaniem kwota tych odsetek wynosi?a 1 793 972 RON.

12 Poniewa? Agen?ia nie udzieli? odpowiedzi na ten wniosek w terminie wyznaczonym w obowi?zuj?cych przepisach, spó?ka Steaua Român? dwukrotnie z?o?y?a za?alenia, ??daj?c zap?aty kwoty w wysoko?ci 1 793 972 RON z tytu?u odsetek ustawowych.

13 Zwa?ywszy, ?e ??danie spó?ki zosta?o oddalone decyzj? Agen?ia z dnia 30 wrze?nia 2010 r., Curtea de Apel Bucure?ti w wyroku z dnia 14 lutego 2011 r. stwierdzi? niewa?no?? tej decyzji i zas?dzi? od Agen?ia na rzecz spó?ki Steaua Român? kwot? w wysoko?ci 1 793 972 RON z tytu?u ustawowych odsetek do dnia 27 lipca 2009 r.

14 Agen?ia wniós? odwo?anie od tego wyroku do Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie.

15 W odwo?aniu Agen?ia podnosi w szczególno?ci, ?e Curtea de Apel Bucure?ti naruszy? prawo, zas?dzaj?c od Agen?ia kwot? w wysoko?ci 1 739 972 RON z tytu?u ustawowych odsetek, gdy? obowi?zuj?ce przepisy sankcjonuj? nie sposób, w jaki rozpatrywane s? wnioski z?o?one przez podatników, lecz wy??cznie przekroczenie terminu na rozwa?enie tych wniosków. Tymczasem deklaracje podatku VAT oraz inne wnioski z?o?one przez spó?k? Steaua Român? zosta?y rozwa?one z zachowaniem wyznaczonych terminów. Odsetki za zw?ok? nie s? zatem nale?ne za okres, w którym obowi?zywa?y decyzje o potr?ceniu.

16 Spó?ka Steaua Român? powo?a?a si? na wyrok z dnia 12 maja 2011 r. w sprawie C?107/10 Enel Maritsa Iztok 3, Zb.Orz. s. I?3873, twierdz?c, ?e w tym wyroku Trybuna? zaj?? wyra?ne stanowisko w kwestii interpretacji i stosowania zasady neutralno?ci podatku VAT w ?wietle poszanowania prawa osób do otrzymania odsetek za zw?ok? w zwi?zku ze zwrotem nadwy?ki podatku VAT. Spó?ka Steaua Român? wnios?a w rezultacie o oddalenie odwo?ania z uwagi na jego bezzasadno??, twierdz?c w istocie, ?e Agen?ia nie zachowa? terminów obowi?zuj?cych w odniesieniu do zwrotu podatku VAT.

17 W tej sytuacji Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie, uznawszy, ?e ci??y na nim, jako na s?dzie odwo?awczym ostatniej instancji, obowi?zek zwrócenia si? do Trybuna?u na podstawie art. 267

akapit trzeci TFUE, postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy wykładnia art. 124 kodeksu postępowania podatkowego, zgodnie z którą państwo nie jest zobowiązane do zapłaty odsetek w związku z kwotami, których zadano na podstawie deklaracji podatku VAT, za okres od dnia potrącenia tych kwot do dnia stwierdzenia nieważności aktów dotyczących potrącenia na mocy orzeczenia sądowego, jest sprzeczna z art. 183 dyrektywy [...] Rady 2006/112 [...]?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

18 W swym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się temu, aby podatnik, który zwrócił się o zwrot nadwyżki podatku VAT naliczonego z tytułu podatku VAT obciążonego tego podatnika, nie mógł uzyskać od organów administracji podatkowej państwa członkowskiego odsetek za zwłokę w związku ze zwrotem dokonany z opóźnieniem przez te organy za okres, w którym obowiązywały akty administracyjne wykluczające zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądowego.

19 Należy przypomnieć w tym względzie, że o ile art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje ani obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki podatku VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki są należne, to okoliczności ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, iż ustalone przez państwa członkowskie warunki w celu dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Jeżeli bowiem wprowadzanie w życie prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT objęte jest zasadniczo autonomią proceduralną państw członkowskich, to jednak ramy tej autonomii stanowi zasady równowagi i skuteczności (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 29).

21 Z orzecznictwa wynika ponadto, że państwa członkowskie muszą przestrzegać określonych szczególnych zasad przy wprowadzaniu w życie prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT wynikającego z art. 183 dyrektywy VAT, interpretowanego w kontekście i w świetle zasad ogólnych regulujących dziedzinę podatku VAT. Prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są oni zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który obciąża towary i usługi nabyte przez nich na wcześniejszym etapie, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną w prawie Unii. Prawo to stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest w sposób bezpieczny w stosunku do całego podatku obciążonego czynności powodującej naliczenie podatku (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 To w świetle tych uwag Trybunał orzekł już, że zasady zwrotu podatku VAT nie mogą podważać zasady neutralności systemu podatku VAT, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku, co oznacza, w szczególności, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 33).

23 Z tych samych względów, jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadwyżki podatku VAT następuje po przekroczeniu rozsądnego terminu, to zasada neutralności systemu podatku VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty możliwości dysponowania danymi środkami finansowymi zostały zrekomensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę.

24 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że naliczanie odsetek należnych od skarbu państwa bez przyjęcia jako punktu wyjścia dnia, w którym zgodnie z dyrektywą VAT nadwyżka podatku VAT powinna zostać normalnie zrefundowana, jest zasadniczo sprzeczne z wymogami art. 183 tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 51). Tymczasem z postanowienia odsyłanego wynika, że w postępowaniu głównym obowiązujące przepisy krajowe przewidują co do zasady naliczenie odsetek za zwłokę od dnia wygaśnięcia terminu 45 dni przewidzianego na rozpatrzenie deklaracji podatku VAT.

25 Należy ponadto stwierdzić, że z punktu widzenia podatnika powód zwłoki w dokonaniu zwrotu nadwyżki podatku VAT jest bez znaczenia. W tym kontekście nie ma istotnej różnicy między zwłoką w zwrocie z uwagi na administracyjne postępowanie w sprawie wniosku złożone po terminie a zwłoką w zwrocie z uwagi na akty administracyjne niezgodnie z prawem wykluczające zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądowego.

26 W świetle powyższych uwag na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby podatnik, który wniósł o zwrot nadwyżki podatku VAT naliczonego z tytułu podatku VAT obciężającego tego podatnika, nie mógł uzyskać od organów administracji podatkowej państwa członkowskiego odsetek za zwłokę w związku ze zwrotem dokonany z opóźnieniem przez te organy za okres, w którym obowiązują akty administracyjne wykluczające zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądowego.

### **W przedmiocie kosztów**

27 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby podatnik, który wniósł o zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu podatku od wartości dodanej obciężającego tego podatnika, nie mógł uzyskać od organów administracji podatkowej państwa członkowskiego odsetek za zwłokę w związku ze zwrotem dokonany z opóźnieniem przez te organy za okres, w którym obowiązują akty administracyjne wykluczające zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądowego.**

Podpisy

\* Język postępowania: rumuński.