



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 24 października 2013 r. *

Podatki — Podatek od wartości dodanej — Zwrot nadwyżki podatku VAT w wyniku potrącenia —
Stwierdzenie nieważności decyzji o potrąceniu — Obowiązek zapłacenia podatnikowi odsetek za zwłokę

W sprawie C-431/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunia) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 września 2012 r., w postępowaniu:

Agentia Națională de Administrare Fiscală

przeciwko

SC Rafinăria Steaua Română SA,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes dziesiątej izby, pełniący obowiązki prezesa izby, A. Rosas i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SC Rafinăria Steaua Română SA przez D. Dascălu, adwokata,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, E. Gane oraz A.L. Crișan, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Keppenne oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: rumuński.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Agenția Națională de Administrare Fiscală (krajowym organem rumuńskiej administracji podatkowej, zwanym dalej „Agenția”) a SC Rafinăria Steaua Română SA (zwaną dalej „spółką Steaua Română”) dotyczącego wniosku o zapłatę odsetek w związku ze zwłoką w zwrocie nadwyżki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego z tytułu podatku VAT, który obciążał spółkę Steaua 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 przenieść nadwyżkę 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 przekraczać 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*, część I, nr 941 z dnia 29 grudnia 2003 r., opublikowanym ponownie w *Monitorul Oficial al României*, część 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 przysługuje 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*, część 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 Steaua Română za grudzień 2007 r. i styczeń 2008 r. wykazywały ujemne saldo w kwocie 3 697 738 lei rumuńskich (RON), której zwrot został przyznany przez Agencja w wyniku kontroli.
- 9 Jednakże w wyniku tej kontroli Agencja wydał decyzję podatkową, na mocy której niezgodnie z prawem nałożył on na spółkę Steaua Română dwa dodatkowe zobowiązania podatkowe, odpowiednio, w kwocie 19 002 767 RON z tytułu podatku VAT oraz w kwocie 5 374 404 RON z tytułu odsetek za zwłokę. Organ ten wydał następnie dwie decyzje przyznające zwrot kwoty nadwyżki podatku VAT w drodze potrącenia, powodując tym samym umorzenie tych dwóch zobowiązań podatkowych.
- 10 Ponieważ zażalenia spółki Steaua Română na decyzję podatkową i decyzje o potrąceniu zostały oddalone, spółka ta wniosła skargi do Curtea de Apel Ploiești, który stwierdził nieważność rzeczonych decyzji wyrokami z dnia 4 grudnia 2008 r. i 14 października 2009 r. Odwołania wniesione przez Agencja od tych wyroków zostały oddalone przez Înalta Curte de Casație și Justiție w wyrokach z dnia 9 czerwca 2009 r. i 13 maja 2010 r. Agencja został w rezultacie zobowiązany do zwrotu spółce Steaua Română kwoty w wysokości 3 697 738 RON, która była przedmiotem żądania głównego.
- 11 Z uwagi na niezgodność z prawem decyzji o potrąceniu i zwłokę w zwrocie nielegalnie potrąconej kwoty podatku VAT spółka Steaua Română zwróciła się również do Agencja o zapłatę odsetek od tej kwoty, obliczonych od dnia upływu przewidzianego prawem terminu 45 dni na wydanie decyzji w przedmiocie deklaracji podatku VAT do dnia rzeczywistego zwrotu wskazanej kwoty. Jej zdaniem kwota tych odsetek wynosiła 1 793 972 RON.
- 12 Ponieważ Agencja nie udzielił odpowiedzi na ten wniosek w terminie wyznaczonym w obowiązujących przepisach, spółka Steaua Română dwukrotnie złożyła zażalenia, żądając zapłaty kwoty w wysokości 1 793 972 RON z tytułu odsetek ustawowych.
- 13 Zważywszy, że żądanie spółki zostało oddalone decyzją Agencja z dnia 30 września 2010 r., Curtea de Apel București w wyroku z dnia 14 lutego 2011 r. stwierdził nieważność tej decyzji i zasądził od Agencja na rzecz spółki Steaua Română kwotę w wysokości 1 793 972 RON z tytułu ustawowych odsetek do dnia 27 lipca 2009 r.
- 14 Agencja wniósł odwołanie od tego wyroku do Înalta Curte de Casație și Justiție.
- 15 W odwołaniu Agencja podnosi w szczególności, że Curtea de Apel București naruszył prawo, zasądzając od Agencja kwotę w wysokości 1 739 972 RON z tytułu ustawowych odsetek, gdyż obowiązujące przepisy sankcjonują nie sposób, w jaki rozpatrywane są wnioski złożone przez podatników, lecz wyłącznie przekroczenie terminu na rozważenie tych wniosków. Tymczasem deklaracje podatku VAT oraz inne wnioski złożone przez spółkę Steaua Română zostały rozważone z zachowaniem wyznaczonych terminów. Odsetki za zwłokę nie są zatem należne za okres, w którym obowiązywały decyzje o potrąceniu.

- 16 Spółka Steaua Română powołała się na wyrok z dnia 12 maja 2011 r. w sprawie C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3, Zb.Orz. s. I-3873, twierdząc, że w tym wyroku Trybunał zajął wyraźne stanowisko w kwestii interpretacji i stosowania zasady neutralności podatku VAT w świetle poszanowania prawa osób do otrzymania odsetek za zwłokę w związku ze zwrotem nadwyżki podatku VAT. Spółka Steaua Română wniosła w rezultacie o oddalenie odwołania z uwagi na jego bezzasadność, twierdząc w istocie, że Agencja nie zachował terminów obowiązujących w odniesieniu do zwrotu podatku VAT.
- 17 W tej sytuacji Înalta Curte de Casație și Justiție, uznawszy, że ciąży na nim, jako na sędzie odwoławczym ostatniej instancji, obowiązek zwrócenia się do Trybunału 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 zażądano 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 obciążającego 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 okoliczność 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 stanowią zasady równoważności 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 obciążał 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 bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące 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 zrekompensowane 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 odsyłającego 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 istotniej różnicy między zwłoką w zwrocie z uwagi na administracyjne postępowanie w sprawie wniosku zakończone 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 obciążającego 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.

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 obciążającego 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.

Podpisy