

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 10 lutego 2022 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 179 i 183 – Prawo do odliczenia VAT – Zasady – Potrącenie lub zwrot nadwyżki VAT – Dodatkowe zobowiązania płatnicze – Zasada neutralności podatkowej – Zasady równoważności i skuteczności

W sprawie C-487/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia, Rumunia) postanowieniem z dnia 22 września 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 października 2020 r., w postępowaniu:

Philips Orștie SRL

przeciwko

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: J. Passer, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa ósmej izby, F. Biltgen (sprawozdawca) i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Philips Orștie SRL – M. Boian, D.-D. Dascălu i E.C. Antonescu, avocați,
- w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane oraz L. E. Bașagoi, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 179 akapit pierwszy i art. 183 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w

sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), jak również zasady równowagi, skuteczności i neutralności podatkowej.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Philips Orștie SRL a Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcja generalna ds. dużych podatników, Rumunia) w przedmiocie zasad wykonywania prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 179 dyrektywy VAT głosi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać od podatników dokonujących okazjonalnych transakcji, o których mowa w art. 12, stosowania prawa do odliczenia dopiero w momencie dostawy”.

4 Artykuł 183 tej dyrektywy stanowi:

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

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

5 Artykuł 252 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„1. Deklaracja VAT składa się w terminie ustalonym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego.

2. 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

6 Zgodnie z art. 157 ust. 2 lit. b bis) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (ustawy nr 207/2015 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 20 lipca 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 547 z dnia 23 lipca 2015 r., zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”) za zaległości podatkowe nie uznaje się „zobowiązań podatkowych ustalonych w podatkowych aktach administracyjnych, zakwestionowanych zgodnie z prawem, które są zabezpieczone zgodnie z art. 210, 211 lub z art. 235”.

7 Artykuł 233 kodeksu postępowania podatkowego, zatytułowany „Zawieszenie egzekucji przymusowej”, przewiduje w szczególności:

„[...]

(2 bis) Egzekucja przymusowa zawieszona lub nie wszczynana jest w następujących przypadkach:

a) w odniesieniu do wierzytelności podatkowych ustalonych w drodze decyzji wydanej przez właściwy organ podatkowy, jeżeli po zawiadomieniu o decyzji dłużnik poinformuje ten organ o przedstawieniu gwarancji bankowej lub polisy gwarancyjnej na podstawie art. 235. Egzekucja przymusowa kontynuuje się lub wszczynana jest, jeżeli dłużnik nie przedstawi gwarancji bankowej lub polisy gwarancyjnej w terminie 45 dni od dnia zawiadomienia o decyzji, na podstawie której stwierdzono wierzytelności podatkowe;

b) w odniesieniu do wierzytelności podatkowych stwierdzonych w podatkowych aktach administracyjnych zakwestionowanych zgodnie z prawem, które są zabezpieczone zgodnie z art. 210–211. Egzekucja przymusowa kontynuuje się lub wszczynana jest po uprawomocnieniu się podatkowych aktów administracyjnych w systemie środków zaskarżenia o charakterze administracyjnym lub sądowym.

(2 ter) Przez cały okres zawieszenia egzekucji przymusowej na podstawie pkt (2 bis) wierzytelności podatkowe będące przedmiotem zawieszenia nie wygasają, chyba że dłużnik zdecyduje o ich wygaśnięciu zgodnie z art. 165 ust. 8.

[...]”.

8 Artykuł 235 ust. 1 i 5 kodeksu postępowania podatkowego ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku kwestionowania podatkowych aktów administracyjnych ustalających wierzytelności podatkowe zgodnie z niniejszym kodeksem, nawet w trakcie rozpoznawania sporu administracyjnego, egzekucja przymusowa zawieszona lub nie wszczynana jest w odniesieniu do spornych zobowiązań podatkowych, jeżeli dłużnik przedłoży właściwemu organowi podatkowemu gwarancję bankową lub polisę gwarancyjną dotyczącą zobowiązań podatkowych, zakwestionowanych a nieuiszczonych w momencie przedstawienia gwarancji. Gwarancja bankowa lub polisa gwarancyjna musi być ważna co najmniej 6 miesięcy od daty wystawienia.

[...]

5. Przez cały okres zawieszenia egzekucji przymusowej zgodnie z niniejszym artykułem wierzytelności podatkowe podlegające zawieszeniu nie wygasają, chyba że dłużnik zdecyduje się na ich wygaśnięcie zgodnie z art. 165 ust. 8”.

9 Artykuł 303 Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawy nr 227/2015 w sprawie kodeksu podatkowego) z dnia 8 września 2015 r. (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 688 z dnia 10 września 2015 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym”) stanowi:

„1. Jeżeli podatek od nabycia dokonany przez podatnika zarejestrowanego dla celów VAT zgodnie z art. 316, podlegający odliczeniu w okresie rozliczeniowym, jest wyszyony podatek uiszczony z tytułu czynności opodatkowanych, skutkuje to nadwyżką w danym okresie zwrotu, zwaną dalej »ujemną kwotą podatku«.

2. Po ustaleniu podatku należnego lub ujemnej kwoty podatku za czynności wykonywane w okresie zwrotu podatku podatnicy muszą następnie dokonać korekt, o których mowa w niniejszym artykule, za pomocą deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 323.

3. Skumulowan? ujemn? kwot? podatku ustala si? poprzez zsumowanie ujemnej kwoty podatku, przypadaj?cej na dany okres zwrotu podatku, salda ujemnej kwoty podatku, przeniesionej z deklaracji z poprzedniego okresu rozliczeniowego, je?eli nie wyst?piono o zwrot podatku, oraz salda nale?nego VAT ustalonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie decyzji notyfikowanych do dnia z?o?enia deklaracji podatkowej.

4. Skumulowan? kwot? podatku nale?nego ustala si? w okresie zwrotu podatku poprzez zsumowanie z podatkiem nale?nym w okresie zwrotu podatku kwot nieuiszczonych organom podatkowym – do dnia z?o?enia deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 323, salda podatku nale?nego za poprzedni okres rozliczeniowy oraz kwot niezap?aconych organom podatkowym – do dnia z?o?enia deklaracji podatkowej – salda VAT nale?nego ustalonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie decyzji notyfikowanych do dnia z?o?enia deklaracji podatkowej. W drodze odst?pstwa:

a) w pierwszej deklaracji podatkowej sk?adanej organowi podatkowemu po dacie zatwierdzenia udogodnienia w sp?acie, nie dochodzi do przeniesienia, z deklaracji za poprzedni okres podatkowy skumulowanej kwoty podatku nale?nego, w odniesieniu do której zatwierdzono to udogodnienie w sp?acie;

b) w pierwszej deklaracji podatkowej sk?adanej organowi podatkowemu po dacie wpisu tego organu na list? wierzycieli zgodnie z ustaw? nr 85/2014 nie dochodzi nast?pnie do przeniesienia, z deklaracji za poprzedni okres podatkowy, skumulowanej kwoty podatku nale?nego, w odniesieniu do której organ podatkowy dokona? wpisu na list? wierzycieli zgodnie z przepisami ustawy nr 85/2014.

5. W drodze odst?pstwa od postanowie? ust. 3 i 4 ró?nice w ujemnym VAT ustalone przez organy kontroli skarbowej lub kwoty niezap?acone organom podatkowym na dzie? sk?adania deklaracji podatkowej, salda VAT nale?nego ustalonego przez organy kontroli skarbowej w decyzjach, których wykonanie zosta?o zawieszone przez organy s?dowe zgodnie z przepisami prawa, nie s? doliczane do sumy ujemnej ani skumulowanej kwoty podatku nale?nego, w zale?no?ci od przypadku, przypadaj?cego w okresach, w których zawieszono wykonanie decyzji. Kwoty te s? przypisywane do deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym usta?o zawieszenie wykonania decyzji, dla celów ustalenia skumulowanej ujemnej kwoty podatku lub, w stosownych przypadkach, skumulowanej kwoty podatku nale?nego.

6. Za pomoc? deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 323, podatnicy musz? okre?li? ró?nice mi?dzy kwotami, o których mowa w ust. 3 i 4, a które stanowi? korekty podatku, oraz saldo nale?nego podatku lub saldo ujemnej kwoty podatku. Je?eli skumulowana kwota podatku nale?nego jest wi?ksza ni? skumulowana ujemna kwota podatku, skutkuje to pojawieniem si? salda podatku nale?nego w danym okresie zwrotu podatku. Je?eli skumulowana ujemna kwota podatku jest wy?sza ni? skumulowana kwota podatku nale?nego, powstaje saldo ujemne w danym okresie zwrotu podatku.

[...].

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

10 We wrze?niu 2016 r. dyrekcja generalna ds. du?ych podatników wyda?a decyzj? w sprawie wymiaru zobowi?zania podatkowego (zwan? dalej „decyzj? w sprawie wymiaru zobowi?zania podatkowego”) nakazuj?c? Philips Or??tie zap?at? kwoty 31 628 916 RON (lei rumu?skich, oko?o 6 325 783 EUR) z tytu?u VAT i dodatkowych zobowi?za? podatkowych.

11 Ponieważ w odniesieniu do kwot ustalonych w owej decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego egzekucja nie została zawieszona, Philips Orzęcie wskazała w deklaracji VAT za wrzesień 2016 r. kwotę 21 799 334 RON (około 4 359 866 EUR), stanowiąc „saldo VAT należnego ustalone w decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego i które pozostało nieuiszczone do dnia złożenia deklaracji VAT”, przy czym nie zażądała ona ich zwrotu. W następstwie potrącenia Philips Orzęcie pozostawiła zobowiązania do zapłaty kwoty 12 096 916 RON (około 2 419 383 EUR).

12 Ponadto w dniu 4 listopada 2016 r. Philips Orzęcie wniosła odwołanie od decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, kwestionując jej zgodność z prawem w odniesieniu do kwoty 21 799 334 RON (około 4 359 866 EUR). W chwili wniesienia tego odwołania Philips Orzęcie przedstawiła gwarancję bankową, wystawioną w tym samym dniu, na kwotę 31 577 059 RON (około 6 315 412 EUR). Owa gwarancja bankowa została przedłożona na podstawie kolejnych dodatkowych dokumentów do dnia 4 marca 2020 r.

13 W okresie od listopada 2016 r. do marca 2019 r. Philips Orzęcie składała deklaracje VAT, w których nie wypełniała w wierszu 38 salda VAT należnego, które zostało wskazane w decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego i pozostało nieuiszczone do dnia złożenia deklaracji VAT, występując jednocześnie o zwrot VAT. Spółka ta uważa, że w świetle przepisów art. 233 i art. 235 ust. 1 i 5 kodeksu postępowania podatkowego owego salda VAT nie można uznać za „zaległe zobowiązanie podatkowe” i nie mogło być ono uwzględnione w „skumulowanej kwocie VAT należnego” w rozumieniu art. 303 ust. 4 kodeksu podatkowego. Dyrekcja generalna ds. dużych podatników wydała decyzje o zwrocie VAT, nie zgłaszając zastrzeżeń co do sposobu wypełnienia deklaracji VAT ani co do wykądni waciwych przepisów dokonanej przez Philips Orzęcie.

14 Wyrokiem z dnia 5 marca 2019 r. Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) uwzględnił skargę wniesioną przez Philips Orzęcie na decyzję w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego i uchylił dodatkową kwotę z tytułu VAT w wysokości 21 799 334 RON (około 4 359 866 EUR). Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w chwili jego przyjęcia wyrok ten nie był prawomocny.

15 W deklaracjach VAT za kwiecień i maj 2019 r. Philips Orzęcie nie wypełniła wiersza 38, tak jak we wcześniejszych deklaracjach, saldem VAT należnego ustalonym w decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, który pozostał nieuiszczony do dnia złożenia deklaracji.

16 Dyrekcja generalna ds. dużych podatników poinformowała Philips Orzęcie, że jej zdaniem wiersz 38 deklaracji VAT za kwiecień i maj 2019 r., dotyczący należnego VAT w wysokości 12 096 916 RON (około 2 419 383 EUR), został wypełniony w sposób nieprawidłowy, i wydała dwie decyzje korygujące dotyczące owych deklaracji VAT, na mocy których zmieniła wskazaną w nich kwotę VAT, uwzględniając w skumulowanej kwocie VAT należnego kwotę 21 799 334 RON (około 4 359 866 EUR), z bezpośrednim skutkiem w odniesieniu do kwoty VAT podlegającej zwrotowi.

17 Po oddaleniu administracyjnego środka zaskarżenia od tych decyzji Philips Orzęcie wniosła do sądu odsyłającego skargę o stwierdzenie nieważności wspomnianych decyzji, podnosząc w szczególności, że skoro kodeks postępowania podatkowego uznaje skutek zawieszający wykonanie zobowiązań podatkowych, które zostały ustalone w zaskarżonych decyzjach w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, ale przedstawiono w odniesieniu do nich gwarancję bankową, ta sama zasada powinna mieć również zastosowanie, w przypadku gdy powyższe zobowiązania płatnicze dotyczą dodatkowych kwot z tytułu VAT ustalonych w zaskarżonych decyzjach w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, tym bardziej że interpretacja ta

została potwierdzona przez organy podatkowe w okresie od listopada 2016 do marca 2019 roku. Spółka ta podniosła również, że o ile prawdą jest, iż państwa członkowskie dysponują zakresem uznania w ramach transpozycji przepisów dyrektywy VAT, o tyle powinny one przestrzegać mających zastosowanie ogólnych zasad prawa, a mianowicie zasad równowagi, skuteczności i neutralności VAT, określonych w orzecznictwie Trybunału w tej dziedzinie, które to zasady nie są jednak w niniejszym przypadku przestrzegane w prawie rumuńskim.

18 Dyrekcja generalna ds. dużych podatników stwierdziła natomiast, że mechanizm określania VAT należnego lub podlegającego zwrotowi ma charakter szczególny, a przepisy art. 303 ust. 4 i 5 kodeksu podatkowego stanowią uregulowania szczególne w odniesieniu do przepisów art. 157, 233 i 235 kodeksu postępowania podatkowego, które mają zastosowanie wyłącznie do innych rodzajów opłat i podatków. W związku z tym według tej dyrekcji przedstawienie gwarancji bankowej nie jest wystarczające, aby zobowiązania podatkowe ustalone w zaskarżonej decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, nie były uwzględniane przy obliczaniu „skumulowanego VAT należnego”.

19 W tych okolicznościach Curtea de Apel Alba Iulia (sąd apelacyjny w Alba Iulia, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie główne i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy art. 179 [akapit pierwszy] i art. 183 [akapit pierwszy] dyrektywy [VAT] w związku z zasadami równowagi, skuteczności i neutralności można interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie ustawodawstwu lub praktyce krajowej, które nakładają obowiązek obniżenia kwoty VAT podlegającej zwrotowi poprzez uwzględnienie w obliczeniu VAT należnego kwot dodatkowych zobowiązań państwowych określonych w decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, uchylonej nieprawomocnym wyrokiem, w przypadku gdy takie dodatkowe zobowiązania są zabezpieczone gwarancją bankową, a krajowe przepisy postępowania podatkowego uznają skutek zawieszający wykonanie tej gwarancji w odniesieniu do innych opłat i podatków?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 179 akapit pierwszy i art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT, a także zasady neutralności podatkowej, równowagi i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu zezwalającemu organowi podatkowemu państwa członkowskiego na odmowę zwrotu dodatkowej kwoty z tytułu VAT określonej w decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego i uiszczonej w jej następstwie, która to decyzja została zaskarżona przez odnośnego podatnika i w odniesieniu do której zapadł nieprawomocny wyrok sądu na korzyść owego podatnika, mimo że podatnik ten posiada gwarancję bankową na odnośną kwotę VAT, a zgodnie z krajowym prawem proceduralnym ustanowienie takiej gwarancji bankowej w odniesieniu do innych podatków i opłat umożliwia uzyskanie takiego zwrotu.

21 Na wstępie należy przypomnieć, że do Trybunału należy udzielenie odpowiedzi na to pytanie w oparciu o przepisy krajowe i okoliczności faktyczne wskazane przez sąd odsyłający, który jako jedyny jest właściwy w tym zakresie, oraz dostarczenie mu wszelkich elementów interpretacji w ramach prawa Unii, które mogą umożliwić mu dokonanie oceny zgodności tego uregulowania z przepisami dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 38).

22 W związku z tym w niniejszej sprawie nie ma potrzeby badania argumentacji przedstawionej przez rząd rumuński, zgodnie z którą Philips Orędzie mogła skorzystać z innych możliwości niż te, które wybrała w celu dochodzenia swoich praw i które nie stanowiłyby dla niej dodatkowego

obciążenia finansowego. Istnienie takich możliwości w prawie rumuńskim nie zostało bowiem przywołane przez sąd odsyłający, a Trybunał nie jest w adny, by kwestionować wykładni prawa krajowego przedstawioną przez sąd odsyłający.

23 Następnie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty podatku należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia. Artykuł 183 akapit pierwszy tej dyrektywy precyzuje, że w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, nadwyżka może na zwrócić lub przenieść na następny okres rozliczeniowy.

24 Ponadto Trybunał wielokrotnie orzeka, że jakkolwiek wprowadzanie w życie prawa do zwrotu nadwyżki VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT jest objęte zasadniczo autonomią proceduralną państw członkowskich, to jednak ramy tej autonomii stanowią zasady równoważności i skuteczności (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jeżeli chodzi o ustanowioną w art. 183 dyrektywy VAT możliwość przewidzenia, że nadwyżka VAT zostanie przeniesiona na następny okres podatkowy lub że zostanie zwrócona, Trybunał wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy określaniu zasad zwrotu nadwyżki VAT, o tyle zasady te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności takie zasady powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z tej nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 183 dyrektywy VAT nie należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on w sposób konieczny uregulowaniu krajowemu ustanawiającemu zasady zwrotu nadwyżki VAT, które mogą być dwa sposoby zwrotu nadwyżki VAT przewidziane w rzeczonym art. 183, a mianowicie przeniesienie owej nadwyżki na kolejny okres rozliczeniowy oraz jej zwrot, lub które przewiduje przeniesienie tej nadwyżki nie na następny okres rozliczeniowy, lecz na kolejne okresy rozliczeniowe, o ile przestrzegane są ograniczenia ustanowione w art. 252 ust. 2 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 47–49).

27 Natomiast uregulowanie krajowe, na podstawie którego podatnik powinien ponosić ciężar finansowego nadwyżki VAT w okresie, który został uznany za nierozsądny, narusza zasadę neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2012 r., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, pkt 27).

28 W niniejszej sprawie, co się tyczy zasady neutralności podatkowej, należy stwierdzić, że w braku wskazania we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dokądnego okresu, w którym podatnik nie może na podstawie rumuńskich przepisów uzyskać zwrotu nadwyżki VAT, na którą może się powołać w danym okresie rozliczeniowym, do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do orzekania w przedmiocie okoliczności faktycznych, należy rozstrzygnąć, czy przepisy te rzeczywiście nakładają na podatnika obowiązek ponoszenia ciężaru finansowego nadwyżki VAT lub jego części przez okres uznany za nierozsądny w rozumieniu orzecznictwa Trybunału.

29 Co się tyczy zasad równoważności i skuteczności, do których odniesiono się już w pkt 24

niniejszego wyroku, należy przypomnieć, że zasady postępowania w sprawach mających na celu zapewnienie ochrony wynikających z prawa Unii uprawnień podmiotów prawa nie mogą być mniej korzystne niż w przypadku podobnych postępowań o charakterze wewnętrznym (zasada równoważności) i nie mogą powodować w praktyce, że korzystanie z uprawnień wynikających z prawa Unii stanie się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., C-200/14, EU:C:2016:494, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Prawdą jest, że do sądu odsyłającego, który jako jedyny posiada bezpośrednią wiedzę na temat zasad proceduralnych dotyczących skierowanych przeciwko państwu powództw o zwrot, należy zbadać, czy zasady proceduralne mające na celu zapewnienie w prawie krajowym ochrony praw wynikających dla jednostek z prawa Unii są zgodne z zasadą równoważności, oraz zbadać zarówno przedmiot, jak i istotnych elementów powództw wewnętrznych postrzeganych jako podobne. W tym celu sąd krajowy powinien zweryfikować podobieństwo danych powództw pod kątem ich przedmiotu, ich podstawy oraz istotnych elementów (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Jednakże Trybunał może, w celu weryfikacji, której będzie musiał dokonać sąd krajowy, dostarczyć mu pewnych wskazówek dotyczących wykadni prawa Unii.

32 W niniejszej sprawie we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wskazuje, że ogólny system zobowiązań podatkowych w zakresie opłat i podatków krajowych, taki jak przewidziany w art. 157, 233 i 235 kodeksu postępowania podatkowego, ustanawia zasadę, zgodnie z którą, w sytuacji gdy decyzja w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego została zaskarżona, lecz przedstawiono gwarancję bankową w odniesieniu do całości powiązanych zobowiązań podatkowych, wykonalność rzeczony decyzji ulega zawieszeniu, a wygaśnięcie owych zobowiązań może nastąpić z góry wyznacznie na wniosek dłużnika. Natomiast w dziedzinie VAT przepisy te nie znajdują zastosowania, a art. 303 ust. 4 i 5 kodeksu podatkowego nie przewiduje takiej zasady, w związku z czym przedstawienie gwarancji bankowej nie skutkuje zawieszeniem wymagalności zobowiązań podatkowych z tytułu VAT.

33 W celu wykazania, że zasada równoważności jest przestrzegana, rzędnemu podnosi, po pierwsze, że o ile Philips Orędzie domaga się zawieszenia skutków decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, o tyle miała ona możliwość zwrócenia się do sądu administracyjnego o zawieszenie owych skutków na warunkach przewidzianych w art. 14 i 15 Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (ustawy o postępowaniu sądowo-administracyjnym nr 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, cz. I, nr 1154 z dnia 7 grudnia 2004 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym. Po drugie, odmowa uznania takiego skutku zawieszającego w dziedzinie VAT, podczas gdy skutek ten jest uznany w odniesieniu do innych zobowiązań podatkowych, nie może podważyć poszanowania zasady równoważności, ponieważ zawieszenie to nie ma wpływu na możliwość odliczenia VAT i na wygaśnięcie zobowiązań podatkowych jako takich. Zasady proceduralne stosowane w dziedzinie VAT nie są zatem mniej korzystne niż zasady mające zastosowanie do zobowiązań podatkowych wynikających z prawa krajowego, zważywszy, że w każdym wypadku obowiązek zapłaty nie wygasa, lecz jedynie ulega zawieszeniu.

34 Tym samym w celu ustalenia, czy w sprawie w postępowaniu głównym przestrzegana jest zasada równoważności, na sędzie odsyłającym spoczywa obowiązek zbadania, w pierwszej kolejności, czy skarga, do której zastosowanie znajdują zasady proceduralne uznane przez rzędnemu za analogiczne do zasad ustanowionych przez art. 157, 233 i 235 kodeksu postępowania podatkowego jest – z punktu widzenia jej przedmiotu, podstawy i istotnych elementów – podobna do skargi opartej na prawach wynikających z prawa Unii, takiej jak skarga

wytoczona w postępowaniu głównym.

35 Jak wskazał sąd odsyłający, nie wydaje się, aby tak było w odniesieniu do postępowań dotyczących obowiązków zapłaty VAT, związanych z wydaniem zaskarżonych decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, i możliwości uzyskania zawieszenia wymagalności tego obowiązku, czego zbadanie należy jednak do tego sądu.

36 W drugiej kolejności do sądu tego będzie należało ustalenie, czy zasady proceduralne mające zastosowanie do krajowych środków zaskarżenia, które wskazał on jako podobne do skargi rozpatrywanej w postępowaniu głównym, nie są w rzeczywistości korzystniejsze niż zasady mające zastosowanie w zawisłym przed nim sporze na podstawie art. 303 ust. 1 (4) i (5) kodeksu podatkowego. Tymczasem należy stwierdzić, że z opisu prawa krajowego przedstawionego przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż w niniejszym przypadku podatnicy dysponują mniej korzystnymi środkami proceduralnymi w dziedzinie VAT w porównaniu ze środkami, którymi dysponują w zakresie uprawnień wynikających z prawa krajowego w odniesieniu do podatków i opłat innych niż VAT. Na sądzie odsyłającym spoczywa obowiązek dokonania weryfikacji niezbędnych dla zagwarantowania poszanowania zasady równoważności w kontekście uregulowania znajdującego zastosowanie do zawisłego przed nim sporu.

37 Co się tyczy zasady skuteczności, wystarczy stwierdzić, że w niniejszej sprawie zasada ta nie wydaje się mieć zastosowania, ponieważ – czego zbadanie należy do sądu odsyłającego – z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika – i nie zostało ponadto podniesione – by uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym utrudniało nadmiernie lub uniemożliwiało w praktyce wykonywanie uprawnień wynikających z porządku prawnego Unii. W konsekwencji nie ma potrzeby orzekania w tym względzie.

38 W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć, że art. 179 akapit pierwszy i art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT oraz zasad równoważności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują mniej korzystne zasady proceduralne dotyczące postępowania o zwrot VAT opartych na naruszeniu wspólnego systemu VAT w porównaniu z zasadami mającymi zastosowanie do podobnych postępowań opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego dotyczącego podatków i opłat innych niż VAT.

W przedmiocie kosztów

39 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 179 akapit pierwszy i art. 183 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasad równoważności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują mniej korzystne zasady proceduralne dotyczące postępowania o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) opartych na naruszeniu wspólnego systemu VAT w porównaniu z zasadami mającymi zastosowanie do podobnych postępowań opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego dotyczącego podatków i opłat innych niż VAT.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.