

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 Casa și Justiție (Rumunia) postanowieniem z
dnia 21 czerwca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 września 2012 r., w
postępowaniu:

Agencia 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,

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. 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 Agencją Națională de Administrare Fiscală (krajowym organem rumuńskiej administracji podatkowej, zwanym dalej „Agencją”) a SC Rafinăria Steaua Română SA (zwaną dalej „spółką Steaua 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 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 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] wykazujących 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 Agencję w wyniku kontroli.

9 Jednakże w wyniku tej kontroli Agencja wydała decyzję podatkową, na mocy której niezgodnie z prawem nałożyła 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 Agencję od tych wyroków zostały oddalone przez Înalta Curte de Casa și Justiție w wyrokach z dnia 9 czerwca 2009 r. i 13 maja 2010 r. Agencja została w rezultacie zobowiązana do zwrotu spółce Steaua Română kwoty w wysokości 3 697 738 RON, która była przedmiotem podania górnego.

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 Agencji 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 udzieliła 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 podanie spółki zostało oddalone decyzją Agencji 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 Agencji na rzecz spółki Steaua Română kwotę w wysokości 1 793 972 RON z tytułu ustawowych odsetek do dnia 27 lipca 2009 r.

14 Agencja wniosła odwołanie od tego wyroku do Înalta Curte de Casa și Justiție.

15 W odwołaniu Agencja podnosi w szczególności, że Curtea de Apel București naruszyła prawo, zasądzając od Agencji kwotę w wysokości 1 739 972 RON z tytułu ustawowych odsetek, gdy obowiązujące przepisy sankcjonują nie sposób, w jaki rozpatrywane są wnioski złożone przez podatników, lecz wyjątkowo 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 zajęł wyrażone 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 zachowała terminów obowiązujących w odniesieniu do zwrotu podatku VAT.

17 W tej sytuacji Înalta Curte de Casa și Justiție, uznawszy, że cięży na nim, jako na sądzie odwoławczym ostatniej instancji, obowiązek zwrócenia się do Trybunału na podstawie art. 267

akapit trzeci TFUE, postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy wyk?adnia art. 124 kodeksu post?powania podatkowego, zgodnie z któr? pa?stwo nie jest zobowi?zane do zap?aty odsetek w zwi?zku z kwotami, których za??dano na podstawie deklaracji podatku VAT, za okres od dnia potr?cenia tych kwot do dnia stwierdzenia niewa?no?ci aktów dotycz?cych potr?cenia na mocy orzeczenia s?dowego, jest sprzeczna z art. 183 dyrektywy [...] Rady 2006/112 [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 W swym pytaniu s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? temu, aby podatnik, który zwróci? si? o zwrot nadwy?ki podatku VAT naliczonego z tytu?u podatku VAT obci??aj?cego tego podatnika, nie móg? uzyska? od organów administracji podatkowej pa?stwa cz?onkowskiego odsetek za zw?ok? w zwi?zku ze zwrotem dokonany? opó?nieniem przez te organy za okres, w którym obowi?zywa?y akty administracyjne wykluczaj?ce zwrot, których niewa?no?? zosta?a nast?pnie stwierdzona na mocy orzeczenia s?dowego.

19 Nale?y przypomnie? w tym wzgl?dzie, ?e o ile art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje ani obowi?zku zap?aty odsetek od nadwy?ki podatku VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki s? nale?ne, to okoliczno?? ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, ?e przepis ten nale?y interpretowa? w ten sposób, i? ustalone przez pa?stwa cz?onkowskie warunki w celu dokonania zwrotu nadwy?ki podatku VAT s? zwolnione z wszelkiej kontroli w ?wietle prawa Unii (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 27, 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Je?eli bowiem wprowadzanie w ?ycie prawa do zwrotu nadwy?ki podatku VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT obj?te jest zasadniczo autonomi? proceduraln? pa?stw cz?onkowskich, to jednak ramy tej autonomii stanowi? zasady równowa?no?ci i skuteczno?ci (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 29).

21 Z orzecnictwa wynika ponadto, ?e pa?stwa cz?onkowskie musz? przestrzega? okre?lonych szczególnych zasad przy wprowadzaniu w ?ycie prawa do zwrotu nadwy?ki podatku VAT wynikaj?cego z art. 183 dyrektywy VAT, interpretowanego w kontek?cie i w ?wietle zasad ogólnych reguluj?cych dziedzin? podatku VAT. Prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który s? oni zobowi?zani zap?aci?, podatku VAT, który obci??a? towary i us?ugi nabyte przez nich na wcze?niejszym etapie, stanowi zasad? podstawow? wspólnego systemu podatku VAT ustanowion? w prawie Unii. Prawo to stanowi integraln? cz?? systemu podatku VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. W szczególno?ci prawo to wykonywane jest w sposób bezpo?redni w stosunku do ca?ego podatku obci??aj?cego czynno?ci powoduj?ce naliczenie podatku (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 30–32 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 To w ?wietle tych uwag Trybuna? orzek? ju?, ?e zasady zwrotu podatku VAT nie mog? podwa?a? zasady neutralno?ci systemu podatku VAT, przenosz?c na podatnika, w ca?o?ci lub w cz??ci, ci??ar tego podatku, co oznacza, w szczególno?ci, ?e zwrot ma by? dokonany w rozs?dnym terminie (ww. wyrok w sprawie Enel Maritsa Iztok 3, pkt 33).

23 Z tych samych wzgl?dów, je?eli zwrot na rzecz podatnika nadwy?ki podatku VAT nast?puje po przekroczeniu rozs?dnego terminu, to zasada neutralno?ci systemu podatku VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty mo?liwo?ci dysponowania danymi ?rodkami finansowymi zosta?y zrekompensowane poprzez zap?at? odsetek za zw?ok?.

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 sądownego.

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 wniosł 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 obowiązujące akty administracyjne wykluczają zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądownego.

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 wniosł 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 obowiązujące akty administracyjne wykluczają zwrot, których nieważność została następnie stwierdzona na mocy orzeczenia sądownego.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.