

Sprawa C-487/20

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

2 października 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Curtea de Apel Alba Iulia (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

22 września 2020 r.

Skarżąca:

Philips Orăștie SRL

Druga strona postępowania:

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[...]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA

SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(sąd apelacyjny w Alba Iulia – izba do spraw administracyjnych i podatkowych)

[...]

POSTANOWIENIE

Wydane na rozprawie jawnej w dniu 22 września 2020 r.

[...]

Sąd rozpoznaje sprawę dotyczącą wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sformułowanego przez skarżącą SC Philips Orăștie SRL w ramach odwołania w sprawie administracyjnej wniesionego przeciwko drugiej stronie postępowania Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcji generalnej ds.

dużych podatników), [...] którego przedmiotem było stwierdzenie nieważności aktu administracyjnego.

[...]

CURTEA DE APEL (sąd apelacyjny)

W przedmiocie wniosku o dokonanie odesłania do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej:

I. Przedmiot postępowania głównego. Okoliczności faktyczne

- 1 Skarżąca SC Philips Orăștie SRL jest osobą prawną prawa rumuńskiego z siedzibą w gminie Orăștie w powiecie Hunedoara.
- 2 W dniu **14 września 2016 r.** właściwy organ podatkowy – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (dyrekcja generalna ds. dużych podatników; zwana dalej „DGAMC”) wydał decyzję w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego nr 423, która nałożyła na skarżącą obowiązek zapłaty kwoty 31 628 916 lei rumuńskich (RON) z tytułu VAT i podatkowych świadczeń ubocznych.
- 3 Ponieważ egzekucja w stosunku do kwot ustalonych w decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego nie została zawieszona, spółka wypełniając wiersz 36 [...] w deklaracji podatku od wartości dodanej „300” za **wrzesień 2016 r.** wskazała kwotę równą 21 799 334 RON jako *saldo VAT do zapłaty, ustalone w decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego i nieuiszczone do dnia złożenia deklaracji VAT*, nie żądając zwrotu, tak więc w następstwie potrącenia, spółkę Philips Orăștie obciążała pozostała kwota **12 096 916 RON**.
- 4 Od decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego Philips Orăștie wniosła odwołanie podatkowe nr 82252 z dnia 04.11.2016 R., w którym *częściowo zakwestionowała* zasadność wspomnianej decyzji, tj. **kwotę 21 799 334 RON**.
- 5 Wraz z wniesieniem odwołania podatkowego spółka przedstawiła DGAMC oryginał *gwarancji bankowej nr 5163090001*, z dnia 4 listopada 2016 r., wydanej przez Citibank Europe na kwotę 31 577 059 RON, przedłużonej na podstawie kolejnych dokumentów do dnia 4 marca 2020 r.
- 6 Po złożeniu powyższego odwołania od decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego i przedstawieniu gwarancji bankowej (**listopad 2016 r.**) aż do marca 2019 r., Philips Orăștie składała deklaracje VAT, w których **nie** wypełniała w wierszu 38 *saldo VAT do zapłaty [OR. 2] ustalonego przez organy kontroli skarbowej w notyfikowanej spółce decyzji i niezapłaconego* do dnia złożenia deklaracji VAT spółki. Jednocześnie, spółka wystąpiła o zwrot

VAT, podnosząc, że w świetle przepisów art. 233 oraz art. 235 ust. 1 i 5 Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 (kodeksu postępowania podatkowego – ustawy 207/2015), tych obowiązków płatniczych nie można uznać za *zobowiązania podatkowe* i nie mogły być one uwzględnione w *skumulowanej kwocie VAT należnego* w rozumieniu art. 303 ust. 4 Codul fiscal – Legea 227/2015 (Kodeks podatkowy – ustawa 227/2015). Interpretacja ta została w sposób dorozumiany potwierdzona przez organ podatkowy, który wydał nakazy zwrotu VAT bez zgłaszania zastrzeżeń co do sposobu wypełnienia deklaracji VAT, a co za tym idzie, bez zastrzeżeń do interpretacji odpowiednich przepisów czy uregulowań przedstawionych w debacie.

- 7 W dniu **5 marca 2019 r.** Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) uwzględnił skargę wnoszącą odwołanie o stwierdzenie nieważności decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego [...] i wyrokiem w sprawie cywilnej nr 813 z dnia 5 marca 2019 r. **uchylił** dodatkowe zobowiązanie VAT w kwocie 21 799 334 RON. Wyrok ten jest nieprawomocny.
- 8 W deklaracjach VAT za **kwiecień 2019 r. i maj 2019 r.** skarżąca postąpiła w ten sam sposób, tj. **nie** wypełniła wiersza 38 saldem VAT do zapłaty, ustalonym przez organy kontroli skarbowej w notyfikowanej jej decyzji, który pozostał nieuiszczony do dnia złożenia deklaracji.
- 9 Mimo iż mające zastosowanie ramy prawne nie uległy zmianie, organy podatkowe poinformowały skarżącą o nieprawidłowym wypełnieniu wiersza 38 dotyczącego *należnego VAT* na kwotę 12 096 916 RON. Spółka twierdziła, że nie chodzi tu o istotny błąd, ale o dokonanie celowego pominięcia w oparciu o interpretację okoliczności faktycznych. Organ podatkowy nie podzielił jednak jej stanowiska i wydał dwie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego w odniesieniu do deklaracji VAT, mocą których zmienił wskazany w nich VAT należny, *uwzględniając w skumulowanej kwocie VAT należnego również kwotę 21 799 334 RON*, z bezpośrednim skutkiem w odniesieniu do kwoty zwrotu VAT.
- 10 Skarżąca wniosła skargę w ramach administracyjnego postępowania odwoławczego, ale powyższe decyzje zostały potwierdzone. W związku z tym zwróciła się do sądu administracyjnego; wnosząc w dniu 23 grudnia 2019 r. o uchylenie dwóch decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w odniesieniu do deklaracji VAT.

II. Właściwe przepisy

II.1 PRZEPISY KRAJOWE

Codul de procedură fiscală – Legea 207/2015 (kodeks postępowania podatkowego – ustawa 207/2015)

11) **Artykuł 157 [...] – Nieuregulowane zobowiązania podatkowe**

„(2) Za nieuregulowane zobowiązania podatkowe nie uważa się:

b¹) zobowiązań podatkowych ustalonych w podatkowych aktach administracyjnych, zakwestionowanych zgodnie z prawem, które są zabezpieczone zgodnie z art. 210–211 lub art. 235”.

12) **Artykuł 233 –Zawieszenie egzekucji przymusowej**

«(2¹) Egzekucję przymusową zawiesza się lub nie wszczyna się jej w następujących przypadkach:

a) w odniesieniu do wierzytelności podatkowych *ustalonych* w drodze decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego przez właściwy organ podatkowy, jeżeli po zawiadomieniu o decyzji dłużnik poinformuje ten organ o przedstawieniu gwarancji bankowej lub polisy gwarancyjnej na podstawie art. 235. Egzekucję przymusową kontynuuje się lub wszczyna się, jeżeli dłużnik nie przedstawi gwarancji bankowej lub polisy gwarancyjnej w terminie 45 dni od dnia zawiadomienia o decyzji w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, 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. Egzekucję przymusową kontynuuje się lub wszczyna się po uprawomocnieniu się podatkowych aktów administracyjnych w systemie środków zaskarżenia o charakterze administracyjnym lub sądowym.

[OR. 3]

(2²) Przez cały okres zawieszenia egzekucji przymusowej na podstawie pkt. (2¹), wierzytelności podatkowe będące przedmiotem zawieszenia nie wygasają, chyba że dłużnik zdecyduje o ich wygaśnięciu zgodnie z art. 165 ust. (8)”

13) **Artykuł 235 – Zawieszenie egzekucji przymusowej w przypadku przedstawienia gwarancji bankowej lub polisy gwarancyjnej**

„(1) W przypadku kwestionowania podatkowych aktów administracyjnych ustalających wierzytelności podatkowe zgodnie z niniejszym kodeksem, nawet w trakcie rozpoznawania sporu administracyjnego, egzekucję przymusową zawiesza się lub nie wszczyna się jej 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)”.

Codul fiscal – Legea 227/2015 (kodeks podatkowy – ustawa 227/2015)

14) Artykuł 303 – Zwrot podatku podatnikom zarejestrowanym dla celów podatku VAT

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

(2) Po ustaleniu podatku do zapłaty 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) *Skumulowaną ujemną kwotę podatku* ustala się poprzez zsumowanie ujemnej kwoty podatku, przypadającej na dany okres zwrotu podatku, salda ujemnej kwoty podatku, przeniesionej z deklaracji z poprzedniego okresu rozliczeniowego, jeżeli nie wystąpiło o zwrot podatku oraz salda należnego VAT ustalonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie decyzji notyfikowanych do dnia złożenia deklaracji podatkowej.

(4) Skumulowaną kwotę podatku do zapłaty ustala się w okresie zwrotu podatku, poprzez zsumowanie z podatkiem należnym w okresie zwrotu podatku kwot nieuiszczonych organom podatkowym – do dnia złożenia deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 323 - salda podatku do zapłaty za poprzedni okres rozliczeniowy oraz kwot niezapłaconych organom podatkowym – do dnia złożenia deklaracji podatkowej – salda VAT do zapłaty ustalonego przez organy kontroli skarbowej na podstawie decyzji notyfikowanych do dnia złożenia deklaracji podatkowej. W drodze odstępstwa:

a) w pierwszej deklaracji podatkowej składanej organowi podatkowemu po dacie zatwierdzenia udogodnienia w spłacie, nie dochodzi do przeniesienia, z deklaracji za poprzedni okres podatkowy skumulowanej kwoty podatku do zapłaty, w odniesieniu do której zatwierdzono to udogodnienie w spłacie;

b) w pierwszej deklaracji podatkowej składanej organowi podatkowemu po dacie wpisu tego organu na listę wierzycieli zgodnie z ustawą nr 85/2014, nie dochodzi następnie do przeniesienia, z deklaracji za poprzedni okres podatkowy, skumulowanej kwoty podatku do zapłaty, w odniesieniu do której organ podatkowy dokonał wpisu na listę wierzycieli zgodnie z przepisami ustawy nr 85/2014.

(5) W drodze odstępstwa od postanowień ust. 3 i 4, różnice w ujemnym VAT ustalone przez organy kontroli skarbowej lub kwoty niezapłacone organom podatkowym na dzień składania deklaracji podatkowej, salda VAT do zapłaty ustalonego przez organy kontroli skarbowej w decyzjach w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego, których wykonanie zostało zawieszona przez organy sądowe zgodnie z przepisami prawa, nie są doliczane do sumy ujemnej ani skumulowanej kwoty podatku do zapłaty, w zależności od przypadku, przypadającego w okresach, w których zawieszono wykonanie decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego. Kwoty te są przypisywane do deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym [OR. 4] ustało zawieszenie wykonania decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego, dla celów ustalenia skumulowanej ujemnej kwoty podatku lub, w stosownych przypadkach, skumulowanej kwoty podatku do zapłaty.

(6) Za pomocą deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 323, podatnicy muszą określić różnice między kwotami, o których mowa w ust. 3 i 4, a które stanowią korekty podatku, oraz saldo należnego podatku lub saldo ujemnej kwoty podatku. Jeżeli skumulowana kwota podatku do zapłaty jest większa niż skumulowana ujemna kwota podatku, skutkuje to pojawieniem się salda podatku do zapłaty w danym okresie zwrotu podatku. Jeżeli skumulowana ujemna kwota podatku jest wyższa niż skumulowana kwota podatku do zapłaty, powstaje saldo ujemne w danym okresie zwrotu podatku. [...]”.

Prawo Unii Europejskiej

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

15) Artykuł 179

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.

16) **Artykuł 183**

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

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczną.

III. Powody, dla których sąd przedkłada wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Stanowisko skarżącej

- 17) Skarżąca argumentuje, że przy uwzględnieniu, iż krajowe przepisy proceduralne w sprawach podatkowych uznają skutek zawieszający wykonanie zobowiązań podatkowych, które zostały ustalone w zaskarżonych decyzjach o określeniu podatku, ale przedstawiono w odniesieniu do nich gwarancję bankową, oczywistym jest, że ta sama zasada ma również zastosowanie w przypadku, gdy powyższe zobowiązania płatnicze dotyczą dodatkowych kwot z tytułu VAT ustalonych w zaskarżonych decyzjach w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego. Jest tak zwłaszcza dlatego, iż taka interpretacja została potwierdzona przez organy podatkowe w okresie od listopada 2016 do marca 2019 roku.
- 18) Mechanizm zwrotu VAT, wyraźnie opisany w art. 183 dyrektywy VAT, jako taki wynika z art. 303 ust. 1 Codul fiscal (kodeksu podatkowego). W związku z tym, formuła określania ujemnej nadwyżki VAT w stosunku do VAT należnego na podstawie innej decyzji o określeniu podatku – ustanowiona w art. 303 ust. 2, 4 i 5 Codul fiscal (kodeksu podatkowego), która była podstawą korekt dokonanych przez DGAMC, zakwestionowanych w przedmiotowym sporze – została przyjęta w ramach wykonywania autonomii proceduralnej przysługującej, co do zasady, państwom członkowskim w momencie transpozycji dyrektywy VAT. Chodzi o autonomię o ograniczonym zakresie i opartą na poszanowaniu ogólnych zasad prawa, a mianowicie zasady równoważności, efektywności i neutralności VAT, rozwiniętych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tym przedmiocie.
- 19) Skarżąca uważa, że państwo rumuńskie naruszyło zasadę równoważności, ponieważ art. 303 ust. 4 i 5 Codul fiscal (kodeksu podatkowego) wprowadza różnicujące i niekorzystne traktowanie w odniesieniu do procedury zwrotu podatku VAT [OR. 5] w porównaniu z krajową procedurą zwrotu opłat i podatków. Wygaśnięcie VAT należnego wraz z VAT do zwrotu następuje bowiem również wtedy, gdy podatnicy ustanowili zabezpieczenia dotyczące zawieszenia egzekucji VAT należnego, podczas gdy w przypadku podatków

krajowych ustanowienie zabezpieczenia skutkuje sparaliżowaniem zobowiązań podatkowych. Zobowiązań tych nie można już wygasić ani w żaden sposób zmniejszyć kwoty VAT do zwrotu.

- 20) Skarżąca uważa, że zasada skuteczności nie jest przestrzegana, ponieważ autonomia proceduralna powinna być wdrażana w taki sposób, aby nie stanowić przeszkody, ani nie uniemożliwiać skorzystania z prawa do zwrotu podatku. Ta sytuacja jest jednak niewątpliwie spowodowana tym, że krajowe prawo podatkowe nie zawiera żadnego przepisu lub odpowiedniego sposobu postępowania dotyczącego stosowania deklaracji VAT, które regulowałyby sposób, w jaki miałyby nastąpić przywrócenie stanu sprzed dokonanych wygaśnień, w przypadku, w którym sąd uchyliłby decyzję o określeniu VAT.
- 21) Skarżąca uważa, że zasada neutralności nie jest przestrzegana, ponieważ niepewność wynikająca z próżni legislacyjnej oraz niejasny i niejednoznaczny charakter rozwiązań przewidzianych w art. 303 ust. 4 i 5 Codul fiscal (kodeksu podatkowego) w rzeczywistości generują oczywiste ryzyko finansowe dla podatników, zarówno w zakresie niemożliwości uzyskania zwrotu w rozsądnym terminie, jak i kosztów już poniesionych na potrzeby ustanowienia zabezpieczenia dotyczącego zawieszenia decyzji w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego, która ustaliła VAT, a której mocą wygasł przedmiotowy VAT do zwrotu. Zignorowano tym samym istotne orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w dziedzinie VAT.

Stanowisko drugiej strony postępowania

- 22) Druga strona postępowania argumentuje, że mechanizm określania VAT do zapłaty lub do zwrotu ma charakter szczególny, a przepisy [art.] 303 ust. 4 i 5 Codul fiscal – Legea 227/2015 (kodeksu podatkowego – ustawy 227/2005) stanowią uregulowania szczególne w odniesieniu do postanowień artykułów 157, 233 i 235 Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 (kodeksu postępowania podatkowego – ustawy 207/2015), mających zastosowanie tylko do innych rodzajów opłat i podatków.
- 23) Wynika z tego, że przedstawienie gwarancji bankowej nie jest wystarczające, aby zapewnić, aby zobowiązania podatkowe ustalone w zaskarżonej decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego nie były uwzględniane przy obliczaniu skumulowanego VAT do zapłaty, nawet jeśli są one przedmiotem zabezpieczenia.

Stanowisko sądu krajowego

- 24) Przepis wprowadzony przez art. 179 [akapit pierwszy] i art. 183 [akapit pierwszy] dyrektywy 2006/112/WE – ustalający VAT do zwrotu jedynie w odniesieniu do różnicy między *VAT pobranym a podlegającym odliczeniu* – za dany okres rozliczeniowy – został przez ustawodawcę krajowego transponowany do art. 303 ust. 1 Codul fiscal (kodeksu podatkowego).

- 25) Jednak, oprócz takiego mechanizmu określania VAT do zwrotu, przewidzianego w dyrektywie VAT, rumuński ustawodawca dodaje pojęcie „*skumulowanego VAT należnego*”, za pomocą którego ustala kwotę VAT do zwrotu po dodaniu kwoty do zapłaty za referencyjny okres rozliczeniowy oraz kwoty VAT do zapłaty wskazanej w decyzjach w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 303 ust. 4 Codul fiscal (kodeksu podatkowego).
- 26) W istocie ostateczny mechanizm zwrotu VAT ustanowiony zgodnie z art. 303 ust. 2–4 Codul fiscal (kodeksu podatkowego) dodaje do mechanizmu opisanego w dyrektywie VAT i przyjętego w art. 303 ust. 1 Codul fiscal (kodeksu podatkowego) różnicę polegającą na wprowadzeniu do obliczania kwoty do zwrotu pojęcia „*skumulowanego VAT należnego*”, co w rzeczywistości oznacza, że VAT należny jest uwzględniany na podstawie wcześniejszych decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego. Koncepcja taka nie została jednak ujęta w tekście dyrektywy VAT.
- 27) Skoro zatem mechanizm tworzenia ujemnego salda VAT przewidziany w ustawodawstwie krajowym różni się od mechanizmu wyraźnie przewidzianego w dyrektywie VAT, wynika z tego konstatacja, że państwo rumuńskie zamierzało odejść od przepisów dyrektywy VAT i ustanowić, w art. 303 ust. od (2) do (4) Codul fiscal (kodeksu podatkowego), odrębny mechanizm obliczania VAT [do zwrotu]. [OR. 6]
- 28) W związku z tym sąd krajowy uważa, że dla rozstrzygnięcia przedmiotowego sporu istotne jest, czy pojęcie „*VAT należnego*” zarówno w art. 179 [akapit pierwszy], jak i w art. 183 dyrektywy 2006/112/WE można interpretować jako równoznaczne z pojęciem „*skumulowanego VAT należnego*” opisanego w art. 303 ust. 4 Codul fiscal – Legea 227/2015 (kodeksu podatkowego – ustawy 227/2015).
- 29) Drugą kwestią wymagającą wyjaśnienia jest, czy mechanizm ten, ustanowiony na podstawie zasady autonomii proceduralnej, jest zgodny z *zasadami równoważności, skuteczności i neutralności*.
- 30) Zasada równoważności zakłada, że państwa członkowskie nie przewidują mniej korzystnych rozwiązań proceduralnych w odniesieniu do wniosków o zwrot podatku z tytułu stosowania prawa Unii niż te mające zastosowanie do podobnych skarg, biorąc pod uwagę ich przedmiot, ich przyczynę oraz istotne elementy, opierające się na zastosowaniu prawa krajowego.
- 31) Zasada skuteczności stoi na przeszkodzie ustanawianiu procedur, które nadmiernie utrudniają lub praktycznie uniemożliwiają wykonywanie praw wynikających z porządku prawnego Unii.
- 32) Ogólny system zobowiązań podatkowych w zakresie opłat i podatków krajowych – art. 157, 233 i 235 Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 (kodeksu postępowania podatkowego – ustawy 207/2015) - określa zasadę, zgodnie z którą w przypadku zaskarżenia decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego, a wraz z przedstawieniem gwarancji bankowej w odniesieniu do

całości spornych zobowiązań następuje zawieszenie wykonalności, a ich wygaśnięcie może nastąpić z góry tylko na wniosek dłużnika.

- 33) W odniesieniu do VAT art. 30 [3] ust. 5 Codul fiscal – Legea 227/2015 (kodeksu podatkowego – ustawy 227/2015) nie przewiduje *wyraźnego* odstępstwa od uwzględniania w ramach *skumulowanej kwoty podatku należnego* kwot nie uiszczonych organom podatkowym do dnia złożenia deklaracji podatkowej, salda VAT do zapłaty ustalonego przez organy kontroli skarbowej w decyzjach w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego, których wykonanie zostało zawieszona po przedstawieniu *gwarancji bankowej*.
- 34) Chociaż od momentu ustanowienia gwarancji bankowej (listopad 2016 r.) do momentu wydania wyroku przez sąd pierwszej instancji (kwiecień 2019 r.), organ podatkowy w sposób *dorozumiany uznawał* zastosowanie przepisów art. 235 ust. 1 i (5), Codul de procedură fiscală - Legea 207/2015 (kodeksu postępowania podatkowego – ustawy 207/2015) wdrażając przedstawione deklaracje VAT bez uwzględnienia zabezpieczonych zobowiązań, po uchyleniu decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego (kwiecień 2019 r.) mocą nieprawomocnego wyroku (który jednak, posiadając skuteczność tymczasowego orzeczenia, stwarza poważne wątpliwości co do legalności aktu administracyjnego), zmieniło się jego stanowisko. Uznał bowiem, że zastosowanie mogą jedynie znaleźć przepisy art. 30 [3] ust. 4 i 5 Codul fiscal – Legea 227/2015 (kodeksu podatkowego – ustawy 227/2015).
- 35) Powstaje pytanie, czy taka rozbieżność jest obiektywnie uzasadniona, ponieważ środki, które państwa członkowskie mogą przyjąć na podstawie dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, nie powinny wykroczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności VAT (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł tak w wyrokach *Gabalfriśa i in.*, C-110/98 do C-147/98, UE:C:2000:145, pkt 52; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 26; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 49 oraz *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014, 2429, pkt 36 i 37). Otóż istnienie gwarancji bankowej gwarantuje pobór podatku w bardzo prosty sposób dla organu podatkowego po ostatecznym potwierdzeniu przez sąd legalności decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego [OR. 7].
- 36) Ponadto należy wyjaśnić, w jakim stopniu przestrzegana jest zasada neutralności, skoro zarówno poprzez metody *wykładni*, jak i poprzez sposoby *stosowania* prawa krajowego *w praktyce*, powstaje dodatkowe obciążenie finansowe dla spółki, zarówno w odniesieniu do niemożliwości uzyskania zwrotu w rozsądnym terminie, jak i w odniesieniu do kosztów już poniesionych na ustanowienie zabezpieczenia mającego na celu zawieszenie decyzji w sprawie wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego.
- 37) [...]

38) [...]

Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW,

W IMIENIU PRAWA

SĄD POSTANAWIA

skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, następujące pytanie prejudycjalne:

Czy przepisy art. 179 [akapit pierwszy] i art. 183 [akapit pierwszy] dyrektywy 112/2006/WE w związku z zasadami równoważności, skuteczności i neutralności można interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie ustawodawstwu lub praktyce krajowej, które nakładają obowiązek obniżenia kwoty zwrotu VAT poprzez uwzględnienie w obliczeniu VAT należnego kwot dodatkowych zobowiązań płatniczych określonych w decyzji w sprawie wymiaru wysokości 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.

[...] [postępowanie, podpisy] [...]