

## **Możliwość żądania zwrotu nadpłaty podatku po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego**

**Art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej: zasady lojalnej współpracy, skuteczności, równoważności; prawa podatnika**

*Wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie Caterpillar Financial Services sp. z o.o. przy udziale: Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (C-500/16)*

**Spółka Caterpillar jest leasingodawcą. Oferuje swoim leasingobiorcom możliwość zapewnienia im ubezpieczenia obejmującego przedmiot leasingu. Jeśli ci się zgodzą, spółka zawiera umowę z towarzystwem ubezpieczeniowym. Koszty ich zawarcia ponosi Caterpillar, ale koszty składek ubezpieczeniowych muszą opłacać leasingobiorcy (spółka nie pobiera przy tym żadnej marży z tego tytułu). W fakturach wystawionych względem leasingobiorców Caterpillar traktowała te składki jako zwolnione z VAT. W 2010 r. NSA podjął uchwałę, z której wynikało, że składki powinny zostać włączone do podstawy opodatkowania całego przedmiotu leasingu. Urząd Skarbowy wszczął postępowanie przeciwko spółce. Ta złożyła korektę faktur i opłaciła wszystkie zaległości. W 2013 r. TSUE wydał wyrok, w świetle którego opodatkowanie składek było niezasadne. Spółka wystąpiła więc o zwrot nadpłaty podatku za lata 2005-2011. Dyrektor Urzędu Skarbowego zwrócił nadpłatę za okres grudzień 2007 – grudzień 2011, ale odmówił zwrotu za lata wcześniejsze tłumacząc, że tamte zobowiązania podatkowe już się przedawniły. Sprawa dotarła aż do NSA, który zadał pytanie o to, czy zasady prawa UE, w szczególności zasady lojalnej współpracy i skuteczności, sprzeciwiają się przepisom lub praktykom krajowym, które uniemożliwiają zwrot nadpłaty powstałej w następstwie pobrania należnego VAT niezgodnie z prawem Unii, gdy na skutek postępowania władz krajowych, jednostka mogła skorzystać ze swoich uprawnień dopiero po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.**

TSUE podkreślił, że co do zasady państwo jest zobowiązane zwrócić podatnikom obciążenia pobrane z naruszeniem prawa Unii. Oceniając, czy podatek został pobrany niezgodnie z prawem Unii, należy wziąć pod uwagę orzecznictwo TSUE, także to wydane po dacie opłacenia podatku. Wyroki wydawane w ramach procedury pytań prejudycjalnych wywołują bowiem skutki wstecz, co znaczy, że do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku należy stosować wykładnię przyjętą przez TSUE. Jedynie w wyjątkowych przypadkach, w trosce o pewność prawa, TSUE może ograniczyć możliwość powoływania się na jego wykładnię dokonaną w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

Prawo UE nie reguluje jednak zasad dokonywania tego zwrotu. Przepisy takie powinny więc przyjąć same Państwa członkowskie, działając przy tym w zgodzie z zasadami równoważności, skuteczności i lojalnej współpracy.

Zdaniem TSUE, przepisy polskie, uniemożliwiające dochodzenie zwrotu nadpłaty po upływie okresu przedawnienia, zasadniczo nie naruszają tych dwóch pierwszych zasad, gdyż w ten sam

sposób odnoszą się do podatków pobranych z naruszeniem prawa wewnętrznego, jak i prawa UE, a ponadto określony w ustawie pięcioletni termin przedawnienia co do zasady umożliwia każdemu przeciętnie zorientowanemu podatnikowi dochodzenie skuteczne dochodzenie roszczeń. Nie dochodzi także do naruszenia zasady lojalnej współpracy. Niemniej, nawet jeśli sam okres przedawnienia jest rozsądny, to jeśli w określonym przypadku dojdzie do całkowitego pozbawienia podatnika możliwości dochodzenia swych praw przed sądami krajowymi, prawo UE zostanie złamane. W omawianej sprawie spółka Caterpillar uiszcza nienależny podatek kierując się wyrokiem NSA oraz wszczęciem postępowania przez Urząd Skarbowy. Niemniej, spółka mogła odmówić zapłaty należności i zakwestionować przed sądem legalność decyzji podatkowych. Nie potrzebowała do tego wyroku TSUE. Trybunał odpowiedział więc, że prawo UE nie zabrania odmawiania zwrotu nadpłaty podatku, jeśli wniosek o zwrot został złożony po upływie terminu przedawnienia, a z wyroku TSUE wydanego po upływie tego terminu wynika, że podatek był nienależny.

### **Komentarz eksperta**

Wyrok w sprawie Caterpillar Financial Services na pierwszy rzut oka budzi sprzeciw z perspektywy ogólnych zasad rządzących podatkiem VAT, w tym zasady neutralności tego podatku w relacjach między przedsiębiorcami, czy też zasady, znajdującej odzwierciedlenie w orzecznictwie TS UE, zgodnie z którą Państwo członkowskie jest zobowiązane zwrócić obciążenia pobrane z naruszeniem prawa UE. Jednakże, analiza podstaw prawnych wydanego orzeczenia prowadzi do wniosku, że zasługuje ono na aprobatę. Należy bowiem zwrócić uwagę, że podatek podjął decyzję o zapłacie podatku (jak się później okazało nienależnego) opierając się na stanowisku zawartym w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, która nie została wydana w jego indywidualnej sprawie, oraz zawiadomieniu Dyrektora UKS a zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego. Tym samym podatek miał możliwość podjęcia innych kroków i kwestionowania ewentualnej negatywnej decyzji organów podatkowych w jego indywidualnej sprawie nie dopuszczając w ten sposób do przedawnienia prawa do wystąpienia o zwrot zapłaconego podatku. Wydaje się więc, że nie można w tym wypadku mówić, iż podatek został pozbawiony możliwości wykonywania swoich praw w zakresie dotyczącym nienależnie zapłaconego podatku. Jak bowiem podniósł TS UE subiektywna ocena podatnika o braku zasadności podjęcia działania innego niż zapłata podatku nie może być zrównywana z obiektywnym brakiem możliwości działania w inny sposób. Dlatego też w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem rozstrzygnięcia TS UE uzasadnione wydaje się stanowisko o braku podstaw do dochodzenia zwrotu nienależnie uiszczanego podatku po upływie terminu przedawnienia prawa do złożenia wniosku o taki zwrot.

*Omówienie orzeczenia opracował Tomasz Szymura – radca prawny kancelarii Clifford Chance.*

Omówienie zostało opracowane w ramach cyklu *Nie tylko Strasburg? Alternatywne międzynarodowe instrumenty ochrony praw człowieka* realizowanego przez Helsińską Fundację Praw Człowieka i kancelarię Clifford Chance.