

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 28 lutego 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Artykuł 183 – Zwrot nadpłaconego VAT – Zwrot po terminie – Kwota odsetek za zwłokę należnych na podstawie prawa krajowego – Obniżenie tej kwoty z przyczyn niezależnych od podatnika – Dopuszczalność – Neutralność podatkowa – Pewność prawa

W sprawie C-387/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowieniem z dnia 5 lipca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lipca 2016 r., w postępowaniu:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

przeciwko

Nidera BV,

przy udziale:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, C. Vajda (sprawozdawca), E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 czerwca 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Nidera BV przez I. Misiūnasa, V. Vičiūsa oraz I. Pašvenskaitę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu litewskiego przez D. Kriaušįnasa, R. Butvydytę oraz R. Krasuckaitę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka oraz J. Vlášila, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 października 2017 r.,
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. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowa inspekcja skarbowa przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej, zwanej dalej „krajową inspekcją skarbową”) a Nidera BV w przedmiocie kwoty odsetek za zwłokę należnych z tytułu zwrotu po terminie nadpłaconego podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

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

Prawo litewskie

4 Artykuł 91 ust. 10 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku od wartości dodanej), w brzmieniu wynikającym z ustawy nr IX-751 z dnia 5 marca 2002 r., stanowi, że nadpłacony VAT podlega zwrotowi zgodnie z procedurą i w terminach określonych w Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (ustawie Republiki Litewskiej o administracji podatkowej).

5 Artykuł 8 ust. 3 ustawy Republiki Litewskiej o administracji podatkowej, zmienionej ustawą nr X-1249 z dnia 3 lipca 2007 r. (zwanej dalej „ustawą o administracji podatkowej”), przewiduje:

„Do celów administracji podatkowej organ podatkowy przestrzega kryteriów racjonalnego charakteru i służyłości”.

6 Zgodnie z art. 87 ust. 5–7 i 9 ustawy o administracji podatkowej:

5. Kwoty podatku nadpłacone przez podatnika, które pozostają po potrąceniu takich kwot od ewentualnych zaległości w płatności, zostaną zwrócone na wniosek podatnika [...].

6. Organ podatkowy ma prawo do weryfikacji, zgodnie z procedurą i w terminach określonych w niniejszej ustawie, czy wniosek podatnika o zwrot nadpłaconego podatku jest uzasadniony [...].

7. [...] [O]rgan podatkowy dokonuje zwrotu nadpłaconego podatku podatnikowi w następujący sposób:

1) nadpłacony podatek zostanie zwrócony w ciągu 30 dni od daty otrzymania pisemnego wniosku o zwrot. W przypadkach, w których organ podatkowy wezwał podatnika do przedstawienia dodatkowych dokumentów, termin 30 dni liczony jest począwszy od dnia następnego po dniu otrzymania wymienionych dokumentów [...]. Terminów określonych w niniejszym punkcie nie stosuje się w przypadku zaistnienia okoliczności, o których mowa w pkt 2 niniejszego ustępu;

2) w przypadkach, gdy kontrola podatkowa prowadzona jest w odniesieniu do zwrotu nadpłaconego podatku lub gdy kwestie związane ze zwrotem nadpłaconego podatku stanowią integralną część dochodzenia przeprowadzonego przez organ podatkowy w odniesieniu do podatnika, nadpłacony podatek zostaje zwrócony nie później niż w ciągu 20 dni od przekazania podatnikowi decyzji organu podatkowego, w której kwoty podatku i (lub) kwoty powiększone są obliczane na nowo, a podatnik jest wzywany do ich zapłaty (lub zażwiadczenia, w którym stwierdzono brak naruszenia).

[...]

9. Jeżeli organ podatkowy nie dokona zwrotu nadpłaconego podatku w terminie przewidzianym w ust. 7 niniejszego artykułu, nalicza się odsetki na rzecz podatnika do chwili zwrotu nadpłaty. Stopa tych odsetek jest równa stopie odsetek za zwłokę za zapłatę podatku po terminie”.

7 Artykuł 99 ustawy o administracji podatkowej przewiduje:

„Minister finansów ustala stopę odsetek za zwłokę oraz sposób jej obliczania, z uwzględnieniem średniej rocznej stopy oprocentowania obligacji skarbowych wyemitowanych w ostatnim kwartale przez państwo litewskie w drodze zarządzenia. Wysokość odsetek za zwłokę oblicza się poprzez podwyższenie tej średniej stopy oprocentowania o dziesięć punktów procentowych”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

8 Pomiędzy lutym i majem 2008 r. Nidera, spółka zarejestrowana w Niemczech, zakupiła na Litwie pszenicę od dostawców produktów rolnych. Wcześniejsza kwota zapłaconego VAT, zgodnie z fakturami tych dostawców, wynosiła 11 743 259 litów litewskich (LTL) (około 3,4 mln EUR). W tym samym okresie Nidera dokonała wywozu tej pszenicy do krajów trzecich, z zastosowaniem przewidzianej w prawie litewskim stawki VAT 0%.

9 W dniu 12 sierpnia 2008 r. Nidera została zarejestrowana jako podatnik VAT na Litwie. W deklaracji VAT za okres 12–31 sierpnia 2008 r. zadeklarowała ona powyższą kwotę VAT i złożyła wniosek o jej zwrot.

10 Decyzją z dnia 19 marca 2009 r. w sprawie zatwierdzenia sprawozdania z kontroli Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (okręgowa inspekcja skarbowa w Wilnie, Litwa) odmówiła zwrotu na tej podstawie, że w okresie spornych dostaw pszenicy Nidera nie była zarejestrowana do celów VAT, a zatem zgodnie z prawem litewskim nie była uprawniona do odliczenia VAT naliczonego.

11 Jednakże w wyniku wyroku z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C: 2010:627), Komisja priekšmeto komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (komisja ds. sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej) decyzją z dnia 24 listopada 2010 r. uznała, że Nidera miała prawo do odliczenia, i nakazała organowi podatkowemu zwrot spornej kwoty na rzecz tej spółki. W dniu 22 grudnia 2010 r. krajowa inspekcja podatkowa

zwróciła spółce Nidera nadpłacony VAT w kwocie 11 743 259 LTL (około 3,4 mln EUR).

12 Nidera zwróciła się następnie o zapłatę odsetek za zwłokę z tytułu poczynionej odmowy zwrotu nadpłaconego VAT. W dniu 11 sierpnia 2011 r. okręgowa inspekcja skarbową w Wilnie zapłaciła jej kwotę 214 902,27 LTL (około 60 000 EUR) tytułem odsetek od tej nadpłaty za okres między ogłoszeniem powyższego wyroku a datą zwrotu rzeczzonej nadpłaty. Inspekcja ta odmówiła natomiast zapłaty odsetek za zwłokę za okres poprzedzający ogłoszenie tego wyroku. Decyzją z dnia 2 października 2013 r. krajowa inspekcja skarbową oddaliła odwołanie spółki Nidera od tej decyzji.

13 Nidera wniosła skargę do Vilniaus apygardos administracinis teismas (rejonowego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa), żądając uchylenia decyzji krajowej inspekcji skarbowej oraz zmiany decyzji okręgowej inspekcji skarbowej w Wilnie poprzez zasądzenie zwrotu na rzecz spółki kwoty 3 864 706,66 LTL (około 1,1 mln EUR) tytułem odsetek. Podniosła ona, że odsetki powinny być naliczane od daty rozpoczęcia kontroli podatkowej, to znaczy od dnia 21 listopada 2008 r., a do dnia, w którym nadpłacony VAT został zwrócony. Sąd ten czynnikiem uwzględniając skargę spółki Nidera i nakazał okręgowej inspekcji skarbowej w Wilnie obliczenie i wypłatę na rzecz tej spółki odsetek za okres od 17 lutego 2009 r. do wskazanej daty zwrotu. Krajowa inspekcja skarbową wniosła apelację od tego orzeczenia do sądu odsyłającego.

14 Sąd ten stwierdza, że w szczególności z wyroku z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), wynika, iż w świetle zasady neutralności podatkowej art. 183 dyrektywy VAT sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym zwykły termin na dokonanie zwrotu nadpłaconego VAT, po którego upływie należą się odsetki za zwłokę od kwoty, która ma zostać zwrócona, ulega przedłużeniu w przypadku wszczęcia procedury kontroli podatkowej. Sąd odsyłający uważa, że należy zatem sądzić, iż od upływu terminu przewidzianego nie w art. 87 ust. 7 pkt 2 ustawy o administracji podatkowej, lecz w art. 87 ust. 7 pkt 1 tej ustawy, czyli 30 dni po dacie przyjęcia wniosku o zwrot nadpłaty, należy naliczać odsetki należne spółce Nidera.

15 Jednakże sąd odsyłający zastanawia się nad kompetencją organów krajowych, także sądowych, do obniżenia należnych odsetek poprzez powołanie się na szczególne okoliczności sprawy w postępowaniu głównym. W szczególności sąd ten zastanawia się, czy dysponuje uprawnieniami dyskrecyjnymi co do zasadności oraz prawidłowości kwoty należnych odsetek, w szczególności przy uwzględnieniu stosunku tej kwoty do kwoty niezwróconej nadpłaty, okresu braku zwrotu i jego przyczyn – w tym wypadku zakazu przez prawo krajowe odliczenia VAT naliczonego przez osoby niezarejestrowane do celów VAT – jak również strat faktycznie poniesionych przez podatnika.

16 Zdaniem sądu odsyłającego wyrok z dnia 24 października 2013 r., Rafinaria Steauea Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 25), może wskazywać, że kwota należnych odsetek nie może zostać obniżona w świetle okoliczności niezwykłych z działaniami samego podatnika. Jednakże w sytuacji, gdy przedmiotem tych odsetek jest rekompensata strat poniesionych przez niego ze względu na niedostępną danych środków, sąd ten uważa, że długi okres niedostępności środków może skutkować kwotą odsetek nieproporcjonalną w świetle rzeczywiście poniesionych strat oraz że kryteria racjonalnego charakteru i sensowności, którymi kieruje się zarówno organ podatkowy zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej, jak i sąd krajowy, mogą prowadzić do obniżenia tej kwoty.

17 Niemniej, mając na względzie cele zwrotu VAT, w szczególności cel nienaradzania podatnika na ryzyko finansowe, sąd odsyłający zauważa, że negatywne konsekwencje finansowe wynikające z niedostępności środków mogą objawiać się po zwrocie tych środków. W konsekwencji fakt powiększenia kwoty należnych odsetek ze stratami faktycznie poniesionymi przez

podatnika w celu obniżenia kwoty tych odsetek nie eliminuje w pełni ryzyka finansowego oraz niekorzystnej sytuacji podatnika, ponieważ podatnik ów musiałby wykazać poniesione straty.

18 W tych okolicznościach Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny Litwy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 183 dyrektywy [VAT] w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on obniżenie zwykle płatnych na podstawie prawa krajowego odsetek od nadpłaty (nadwyżki) VAT, która nie została zwrócona (potrącona) w odpowiednim czasie, które to obniżenie uwzględnia okoliczności inne niż te, jakie wynikają z działania samego podatnika, takie jak stosunek odsetek do kwoty nadpłaty niezwróconej w odpowiednim terminie, okres, w którym nadpłata nie została zwrócona, i powody leżące u podstaw braku zwrotu, jak również straty faktycznie poniesione przez podatnika?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Tytułem wstępu należy zauważyć, że z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, iż w konsekwencji ogłoszenia wyroku z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), sąd odsyłający postanowił, że do celów zawieszonego przed nim sporu należy obliczyć odsetki za zwłokę należne spółce Nidera od kwoty zwróconej nadpłaty VAT od upływu terminu przewidzianego w art. 87 ust. 7 pkt 1 ustawy o administracji podatkowej, co Nidera i rząd litewski potwierdziły na rozprawie. Sąd ten zwraca się zatem do Trybunału z pytaniem nie o datę, od jakiej są należne odsetki za zwłokę, lecz wyjątkowo o możliwość obniżenia kwoty tych odsetek.

20 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on obniżeniu kwoty zwykle płatnych na podstawie prawa krajowego odsetek od nadpłaconego VAT, który nie został zwrócony w odpowiednim czasie, ze względów związanych z okolicznościami niezależnymi od podatnika, takich jak wielkość kwoty tych odsetek w stosunku do kwoty nadpłaconego VAT, okres, w którym nadpłata nie została zwrócona, i powodów leżących u podstaw braku zwrotu, jak również strat faktycznie poniesionych przez podatnika.

21 Należy przypomnieć, że o ile art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje ani obowiązku zapłaty odsetek od nadpłaconego VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki są należne, o tyle okoliczność ta sama w sobie nie pozwala na stwierdzenie, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, iż ustalone przez państwa członkowskie warunki w celu dokonania zwrotu nadpłaconego VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 27, 28; a także z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 18).

22 Z jednej bowiem strony, jakkolwiek wprowadzanie w życie prawa do zwrotu nadpłaconego VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT objęte jest zasadniczo autonomią proceduralną państw członkowskich, to jednak ramy tej autonomii stanowi zasady równoważności i skuteczności (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 29; z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 27; a także z dnia 24 października 2013 r., Rafinaria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20).

23 Z drugiej strony z orzecznictwa Trybunału wynika, że państwa członkowskie muszą przestrzegać określonych szczególnych zasad przy wprowadzaniu w życie prawa do zwrotu nadpłaconego VAT wynikającego z art. 183 dyrektywy VAT, interpretowanego w kontekście i w

W świetle zasad ogólnych regulujących dziedziny VAT (wyroki: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 21; z dnia 6 lipca 2017 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 19).

24 Jeżeli państwa członkowskie mają pewien stopień swobody w określaniu trybów zwrotu nadpłaconego VAT, tryby te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej poprzez przenoszenie na podatnika ciężaru VAT w całości lub w części. W szczególności tryby takie powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich warunkach całej wierzytelności wynikającej z nadpłaconego VAT, co oznacza, że zwrot ma zostać dokonany w rozsądnym terminie oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33; z dnia 6 lipca 2017 r., *Glencore Agriculture Hungary*, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 20).

25 W tym względzie, jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadpłaconego VAT następuje po przekroczeniu rozsądnego terminu, to zasada neutralności systemu podatkowego 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. Wobec braku przepisów na poziomie Unii w dziedzinie VAT do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek, zgodnie z którymi powinny być wypłacone odsetki za zwłokę, a w szczególności stawki i sposobu obliczania takich odsetek, jednakże z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33, 53, 54; z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail i in.*, C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 27; a także z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 22, 23).

26 W odniesieniu do sporu w postępowaniu głównym sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z art. 87 ust. 9 ustawy o administracji podatkowej stopa odsetek należnych w wypadku zwrotu po terminie nadpłaconego VAT podatnikowi jest identyczna jak stopa odsetek za zwłokę mająca zastosowanie do podatników w wypadku zapłaty podatku lub opłaty po terminie. Na podstawie art. 99 tej ustawy ową stopę oblicza się poprzez podwyższenie o dziesięć punktów procentowych średniej rocznej stopy oprocentowania obligacji skarbowych wyemitowanych w ostatnim kwartale przez Republikę Litewską.

27 Sąd odsyłający uważa, że skoro znacznie opóźniony zwrot nadpłaconego VAT skutkuje długim okresem niedostępności środków, takie naliczanie mogłoby prowadzić do powstania kwoty odsetek wyrównawczych, która jest nieproporcjonalna w stosunku do strat faktycznie poniesionych przez podatnika. Stwierdza on, że w tych okolicznościach kryteria racjonalnego charakteru i słuszności pozwalają zarówno organom podatkowym, na podstawie art. 8 ust. 3 ustawy o administracji podatkowej, jak i sądowi krajowemu na przyznanie obniżenia tej kwoty ze względów wskazanych w pytaniu prejudycjalnym, które nie są związane z zachowaniem podatnika. Następnie z odpowiedzi rzędu litewskiego na pytanie zadane przez Trybunał na rozprawie wynika, że dotychczas sądy krajowe nigdy nie stosowały takiego obniżenia.

28 W pierwszej kolejności, w odniesieniu do obniżenia z uwagi na wielkość kwoty zwykle należnych odsetek, na podstawie reguły prawa krajowego, przy uwzględnieniu kwoty nadpłaconego VAT, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 35 opinii, owa kwota odsetek stanowi jedynie wynagrodzenie pozbawienia dochodów spowodowanego długim okresem braku zwrotu kwoty głównej. Wynika z tego, że obniżenie rzeczony kwoty, które jest uzasadnione wyjątkowo jej wielkością w stosunku do kwoty głównej podlegającej zwrotowi, po stronie podatnika powodowałoby powstanie ryzyka, iż zapłaćta odsetek za zwłokę nie pokrywa całego okresu, w którym zasada neutralności podatkowej wymaga, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt

24 i 25 niniejszego wyroku, aby niedostępno?? spornych kwot pieni??nych zosta?a zrekompensowana poprzez zap??at? odsetek za zw??ok?.

29 W drugiej kolejno??ci, w odniesieniu do d?ugo??ci okresu braku zwrotu, z poprzedniego punktu wynika, ??e d?ugo?? ta sama w sobie nie mo??e uzasadni? obni??enia odsetek za zw??ok?, bowiem ich kwota ma w??a?nie na celu zrekompensowanie strat finansowych poniesionych przez podatnika w tym okresie. Ponadto mo??liwo?? obni??enia kwoty odsetek nale??nych ze wzgl??du na d?ugo?? okresu braku zwrotu mog??aby skutkowa? tym, ??e organy podatkowe nie by??yby sk??onne dokona? zwrotu nadp??aconego VAT niezw??ocznie, co równie? mo??e powodowa? powstanie ryzyka finansowego po stronie podatnika niezgodnie z zasad?? neutralno??ci podatkowej.

30 Nale??y ponadto podkre??li?, ??e odmowa zwrotu przez organy podatkowe nadp??aconego VAT ??danego przez spó??k? Nidera przed og??oszeniem wyroku z dnia 21 pa??dziernika 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C??385/09, EU:C:2010:627), równie? nie mo??e uzasadni? obni??enia kwoty odsetek za zw??ok?. Nale??y bowiem przypomnie?, ??e wyk??adnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybuna? w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyja??nia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien on lub powinien by? by? rozumiany i stosowany od daty jego wej??cia w ??ycie (wyroki: z dnia 27 marca 1980 r., Denavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, pkt 16; a tak??e z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C??76/14, EU:C:2015:216, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Ponadto z punktu widzenia podatnika nie ma istotnej ró??nicy mi??dzy zw??ok? w zwrocie z uwagi na administracyjne post??powanie w sprawie wniosku zako??czone po terminie a zw??ok? w zwrocie z uwagi na akty administracyjne niezgodnie z prawem odmawiaj??ce zwrotu, których niewa??no?? zosta?a nast??pnie stwierdzona na mocy orzeczenia Trybuna?u (zob. analogicznie wyrok z dnia 24 pa??dziernika 2013 r., Rafin??ria Steaua Rom??n?, C??431/12, EU:C:2013:686, pkt 25).

32 W trzeciej kolejno??ci, je??li chodzi o mo??liwo?? obni??enia przez s??d krajowy kwoty odsetek standardowo nale??nych na podstawie regu? krajowych w celu uwzgl??dnienia strat faktycznie poniesionych przez konkretnego podatnika ze wzgl??du na pozbawienie w okresie braku zwrotu kwoty nadp??aconego VAT podlegaj??cego zwrotowi, mo??liwo?? taka oznacza, i? do podatnika nale??y wykazanie strat finansowych, jakie faktycznie poniós? on z tytu?u tego pozbawienia ??rodków.

33 Niemniej jednak rz??d litewski podnosi z jednej strony, ??e stopa odsetek przewidziana w art. 99 ustawy o administracji podatkowej nie tylko ma na celu zrekompensowanie strat poniesionych przez podatnika, lecz tak??e, z tytu?u podwy??szenia o dziesi?? punktów procentowych rocznej stopy oprocentowania obligacji skarbowych, zawiera element karny o skutku sankcji. Podkre??la on, ??e zgodnie z art. 87 ust. 9 tej ustawy stopa odsetek podlegaj??cych zap??acie na rzecz podatnika w wypadku braku zwrotu nadp??aconego VAT w przewidzianych terminach odpowiada stopie odsetek za zw??ok? maj??cej zastosowanie do podatników w razie zap??aty po terminie nale??nego podatku lub nale??nej op??aty.

34 Z drugiej strony stawka okre??lona w tym art. 99 ma zastosowanie tylko do okresu od daty wydania decyzji organu podatkowego, wzgl??dnie s??du, stwierdzaj??cej zasadno?? ??dania zwrotu do daty pe??nego zwrotu nadp??aconego VAT podatnikowi. Rz??d litewski wnioskuje z tego, ??e zastosowanie tej stopy do okresu poprzedzaj??cego t? decyzj? skutkowa?oby nadmiernym zrekompensowaniem strat poniesionych przez podatnika ze wzgl??du na niedostępno?? ??rodków podlegaj??cych zwrotowi, co przynios?oby temu podatnikowi nieuzasadnion? korzy??.

35 W tym wzgl??dzie nale??y zauwa??y?, ??e argumenty rz??du litewskiego s?? oparte na interpretacji przepisów litewskich, która ró??ni si? od tej przedstawionej przez s??d odsy??aj??cy. Z

postanowienia odsy?aj?cego nie wynika bowiem, ?e odsetki za zw?ok? sporne w post?powaniu g?ównym maj? charakter karny. Ponadto, jak stwierdzono w pkt 19 niniejszego wyroku, s?d odsy?aj?cy postanowi?, i? dat?, od której naliczane s? odsetki, nale?y okre?li? na podstawie art. 87 ust. 7 pkt 1 ustawy o administracji podatkowej, która wyznacza termin 30 dni od daty otrzymania wniosku o zwrot, a nie od daty wydania decyzji rozstrzygaj?cej w przedmiocie tego wniosku. Tymczasem jedynie do s?du odsy?aj?cego nale?y dokonanie interpretacji przepisów krajowych, a do Trybuna?u nale?y udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w oparciu o interpretacj? rzeczonych przepisów dokonana? przez s?d odsy?aj?cy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 38).

36 W ka?dym razie, w ramach swobody okre?lania sposobów zwrotu nadp?aconego VAT przypomnianej w pkt 23 niniejszego wyroku, w celu zapewnienia rekompensaty poprzez przepisy, które mog? by? w ?atwy sposób zarz?dzane i kontrolowane przez organy podatkowe, pa?stwa cz?onkowskie s? uprawnione do wprowadzenia zrycza?towanych odsetek za zw?ok?. Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 33 opinii, nawet je?li w niektórych szczególnych wypadkach kwota odsetek wyrównawczych przekracza rzeczywist? szkod? poniesion? przez podatnika, stanowi to jednak tylko skutek systemu zrycza?towanego odszkodowania, które to odszkodowanie z natury rzeczy odzwierciedla nie strat? rzeczywist? poniesion?, lecz strat?, jak? wed?ug oceny prawodawcy krajowego móg? ponie?? podatnik. Odszkodowanie w postaci odsetek mo?e by? w konkretnych wypadkach wy?sze lub ni?sze od rzeczywistej straty.

37 Zatem nawet je?li przepisy krajowe, takie jak sporne w post?powaniu g?ównym, przewiduj? zap?at? takich zrycza?towanych odsetek za zw?ok?, to jednocześnie nie mog? one ustanawia? mo?liwo?ci wykluczenia zap?aty takich odsetek za zw?ok? i ograniczenia si? do zrekompensowania faktycznych strat na podstawie kryteriów racjonalnego charakteru i s?uszno?ci, jak podnosi rz?d litewski. Takie przepisy krajowe oznaczayby bowiem dla podatnika brak mo?liwo?ci przewidzenia okoliczno?ci, w jakich mo?e on oczekiwa? zap?aty zrycza?towanych odsetek za zw?ok?, a zatem brak mo?liwo?ci zaplanowania jego dzia?alno?ci w zale?no?ci od takiej zap?aty. Wydaje si? wi?c, ?e przepisy takie nie pozwalaj? podatnikowi odzyska? w odpowiednich okoliczno?ciach ca?ej wierzytelno?ci wynikaj?cej z nadp?aconego VAT bez ponoszenia ?adnego ryzyka finansowego, niezgodnie z zasad? neutralno?ci podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 57, 58).

38 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, i? art. 183 dyrektywy VAT w zwi?zku z zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on obni?eniu kwoty zwykle p?atnych na podstawie prawa krajowego odsetek od nadp?aconego VAT, który nie zosta? zwrócony w odpowiednim czasie, ze wzgl?dów zwi?zanych z okoliczno?ciami niezale?nymi od podatnika, takich jak wielko?? kwoty tych odsetek w stosunku do kwoty nadp?aconego VAT, okres, w którym nadp?ata nie zosta?a zwrócona, i powodów le??cych u podstaw braku zwrotu, jak równie? strat faktycznie poniesionych przez podatnika.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (czwarta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej w zwi?zku z zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on obni?eniu kwoty zwykle p?atnych na podstawie prawa krajowego odsetek od nadp?aconego podatku od warto?ci dodanej, który

nie zosta? zwrócony w odpowiednim czasie, ze wzgl?dów zwi?zanych z okoliczno?ciami niezale?nymi od podatnika, takich jak wielko?? kwoty tych odsetek w stosunku do kwoty nadp?aconego podatku od warto?ci dodanej, okres, w którym nadp?ata nie zosta?a zwrócona, i powodów le??cych u podstaw braku zwrotu, jak równie? strat faktycznie poniesionych przez podatnika.

Podpisy

* J?zyk post?powania: litewski.