

62018CJ0013

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 23 kwietnia 2020 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Zwrot nadpłaconego VAT – Zwrot po terminie – Obliczenie odsetek – Warunki przyznawania odsetek należnych z tytułu utraty możliwości dysponowania nadpłaconym, podlegającym odliczeniu VAT, niezwróconym podatnikowi z naruszeniem prawa Unii, oraz odsetek należnych z tytułu opóźnienia organów podatkowych w zapłacie należnej kwoty – Zasady skuteczności i równoważności

W sprawach połączonych C-13/18 i C-126/18

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry) (C-13/18) oraz przez Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Szekszárdzie, Węgry) (C-126/18) postanowieniami z dnia 2 stycznia 2018 r. i 3 stycznia 2018 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach odpowiednio 8 stycznia 2018 r. i 16 lutego 2018 r., w postępowaniach:

Sole-Mizo Zrt. (C-13/18),

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18)

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,
rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: R. Fere?, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 czerwca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Sole-Mizo Zrt. – L. Maklári, ügyvéd,

—

w imieniu Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. – L. Maklári, ügyvéd,

—

w imieniu rządu węgierskiego – M.Z. Fehér i G. Koós, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i A. Sipos, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 września 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni prawa Unii w dziedzinie prawa do zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii.

2

Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) i Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) w przedmiocie przesłanek materialnych i proceduralnych zwrotu na rzecz podatnika nadpłaconego podatku od wartości dodanej (VAT), którego nie można było odzyskać w rozsądnym terminie z powodu obowiązywania wymogu sformułowanego w prawie krajowym państwa członkowskiego, który został następnie uznany przez Trybunał za niezgodny z prawem Unii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 183 dyrektywy 2006/112/WE Rady 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”) przewiduje:

„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”.

Prawo węgierskie

Ustawa o VAT

4

Paragraf 186 ust. 2 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) [Magyar Közlöny 2007/155 (XI. 16), zwanej dalej „ustawą o VAT”) uzależnia zwrot nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT od pełnej zapłaty kwoty należnej jako świadczenie wzajemne, łącznie z podatkiem VAT, z tytułu transakcji, z której

wynika? podlegaj?cy odliczeniu VAT (wymóg zwany „zasad? zap?aconych faktur”). W przypadku braku zap?aty nadwy?ka powinna zosta? przeniesiona na nast?pny okres rozliczeniowy.

5

W wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/W?gry (C?274/10, EU:C:2011:530), Trybuna? orzek? w istocie, ?e § 186 ust. 2 w?gierskiej ustawy o VAT jest niezgodny z art. 183 dyrektywy VAT.

6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (ustawa CXXIII z 2011 r. o zmianie w celu harmonizacji ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od warto?ci dodanej oraz o ustanowieniu szczególnego post?powania w sprawie zwrotu podatku, zwana dalej „ustaw? zmieniaj?c?”), uchyli?a z dniem 27 wrze?nia 2011 r. § 186 ust. 2–4 ustawy o VAT. Od tego momentu zezwala ona na zwrot nadp?aconego, podlegaj?cego odliczeniu VAT bez konieczno?ci oczekiwania na zap?at? kwoty nale?nej jako ?wiadczenie wzajemne z tytu?u transakcji, z kt?rej wynika? podlegaj?cy odliczeniu VAT.

Ordynacja podatkowa

7

Paragraf 37 az adózás rendjér?l sz?l? 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa, zwanej dalej „ordynacj? podatkow?”) stanowi w ust. 4 i 6:

„4. Termin wyp?aty dotacji bud?etowej nale?nej podatnikowi jest uregulowany w za??cznikach do niniejszej ustawy lub w ustawie szczególnej. Dotacja bud?etowa lub VAT, o kt?rego zwrot wniesiono, musi zosta? wyp?acona w ci?gu 30 dni od otrzymania wniosku (deklaracji), lecz nie wcze?niej ni? w terminie wyp?aty, przy czym okres ten wyd?u?a si? do 45 dni w przypadku, gdy mo?liwa do odzyskania kwota VAT przekracza 500000 forintów [w?gierskich (HUF)]. [...]

[...]

6. W przypadku gdy organy podatkowe dokonaj? op??nionej wyp?aty, wyp?ac? równie? odsetki wed?ug stawki odpowiadaj?cej stawce odsetek za op??nion? p?atno?? za ka?dy dzie? op??nienia w zap?acie. [...]”.

8

Zgodnie z § 124/C tej ordynacji:

„1. Je?eli Alkotmánybíróság [(trybuna? konstytucyjny, W?gry)], Kúria [(s?d najwy?szy, W?gry)] lub Trybuna? Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej stwierdzaj? z moc? wsteczn?, ?e przepis prawa przewiduj?cy zobowi?zanie podatkowe jest sprzeczny z ustaw? zasadnicz? lub z obowi?zkowym aktem Unii Europejskiej, lub je?eli chodzi o przepis lokalny lub jakikolwiek inny przepis prawa i orzeczenie to powoduje powstanie prawa do zwrotu na rzecz podatnika zgodnie z przepisami niniejszego paragrafu, organ podatkowy pierwszego stopnia dokonuje zwrotu na rzecz podatnika – w sposób ustalony w odno?nym orzeczeniu – zgodnie z przepisami niniejszego artyku?u.

2. Podatnik mo?e z?o?y? na pi?mie wniosek do organu podatkowego w terminie 180 dni od opublikowania lub dor?czenia orzeczenia Alkotmánybíróság [(trybuna?u konstytucyjnego)], Kúria [(s?du najwy?szego)] lub Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej; niedopuszczalny jest jakikolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po up?ywie terminu. Organ podatkowy

odrzuca wniosek w przypadku, gdy w dacie opublikowania lub doręczenia orzeczenia prawo wystąpienia o zwrot wygasło.

[...]

6. Jeżeli prawo podatnika do zwrotu jest uzasadnione organ podatkowy wypłaci – w momencie zwrotu – odsetki od podatku do zwrotu, według stawki równej stawce podstawowej banku centralnego, obliczone od daty zapłaty podatku do dnia, w którym decyzja o przyznaniu zwrotu stała się ostateczna. Zwrot staje się wymagalny w dniu, w którym decyzja o jego przyznaniu stała się ostateczna, i musi zostać dokonany w ciągu 30 dni od dnia, w którym stał się wymagalny. Przepisy dotyczące wypłaty dotacji budżetowych stosuje się odpowiednio do zwrotu regulowanego niniejszym przepisem, z wyjątkiem § 37 ust. 6”.

9

Paragraf 124/D ust. 1–3 rzeczony ordynacji ma następujące brzmienie:

„1. O ile niniejszy paragraf nie stanowi inaczej, przepisy § 124/C mają zastosowanie do wniosków o zwrot opartych na prawie do odliczenia podatku VAT.

2. Podatnik może powołać się na prawo, o którym mowa powyżej w ust. 1, w deklaracji korygującej – złożonej w terminie 180 dni od opublikowania lub doręczenia orzeczenia Alkotmánybíróság [(trybuna)u konstytucyjnego], Kúria [(sądu najwyższego)] lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dotyczącej deklaracji (jednej lub wielu) odnoszącej się do roku podatkowego lub lat podatkowych, w których powstało odnośne prawo do odliczenia. Niedopuszczalny jest jakikolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu.

3. Jeżeli rozliczenie, sprostowane w deklaracji korygującej, wykazuje, że podatnik ma prawo do zwrotu albo z powodu obniżenia podatku, który zobowiązany jest zapłacić, albo z powodu zwiększenia kwoty podlegającej zwrotowi [...], organ podatkowy stosuje do kwoty podlegającej zwrotowi stopę odsetek odpowiadającą stopie podstawowej banku centralnego, obliczoną za okres pomiędzy datą określoną dla zapłaty w deklaracji podatkowej lub datą wymagalności podatku, lub datą zapłaty podatku, jeżeli jest ona późniejsza, a datą złożenia deklaracji korygującej. Zwrot – do którego mają zastosowanie przepisy dotyczące wypłaty dotacji budżetowych – powinien nastąpić w terminie 30 dni od dnia złożenia deklaracji korygującej”.

10

Paragraf 164 ust. 1 ordynacji podatkowej przewiduje:

„Prawo do ustalenia wymiaru podatku ulega przedawnieniu po upływie pięciu lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym należało złożyć deklarację lub zawiadomienie dotyczące tego podatku, a w braku deklaracji lub zawiadomienia [roku kalendarzowego], w którym podatek powinien być zapłacony. O ile ustawa nie stanowi inaczej, prawo do złożenia wniosku o dotację budżetową oraz prawo do zwrotu nadpłaconych kwot ulegają przedawnieniu z upływem pięciu lat, licząc od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym przysługiwało prawo do złożenia wniosku o dotację lub zwrot”.

11

Paragraf 165 ust. 2 tej ordynacji stanowi:

„Stawka odsetek za opóźnienie w zapłacie za każdy dzień kalendarzowy wynosi 1/365 dwukrotnieści stopy podstawowej banku centralnego obowiązującej w dniu jej zastosowania.

Odsetki za opóŹnienie pÓatno?? nie mogÓ same w sobie stanowiÓ podstawy do zastosowania odsetek za opóŹnienie pÓatno??. Centralny organ podatkowy i celny nie nakazuje zapÓaty odsetek za opóŹnienie w kwocie niÓszej niÓ 2000 [HUF]”.

PostÓpowania gÓówne i pytania prejudycjalne

Sprawa CÓ13/18

12

W postanowieniu z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary AutÓalkatrÓsz GyÓrtÓ (CÓ654/13, niepublikowanym, EU:C:2014:2127, pkt 39), TrybunaÓ orzekÓ, Óe prawo Unii, a w szczególnoÓci art. 183 dyrektywy VAT, naleÓy interpretowaÓ w ten sposÓb, Óe sprzeciwia siÓ ono istnieniu przepisÓw i praktyce paÓstwa czÓonkowskiego, wykluczajÓcych wypÓatÓ odsetek od kwoty nadpÓaconego VAT, ktÓra nie mogÓa zostaÓ zwrÓcona w rozsÓdnym terminie wskutek obowiÓzywania przepisu krajowego uznanego za niezgodny z prawem Unii. TrybunaÓ przypominaÓ równieÓ, Óe w braku przepisÓw prawa Unii regulujÓcych tÓ kwestiÓ okreÓlenie warunkÓw wypÓaty takich odsetek naleÓy, z zastrzeÓeniem poszanowania zasad równowaÓnoÓci i skutecznoÓci, do paÓstw czÓonkowskich.

13

W nastÓpstwie owego postanowienia wÓgierska administracja podatkowa wypracowaÓa praktykÓ administracyjnÓ, ktÓrej zgodnoÓ z prawem zostaÓa poddana ocenie KÓria (sÓdu najwyÓszego) w wyroku nr Kfv.I.35.472/2016/5 z dnia 24 listopada 2016 r. Wyrok Ów stanowiÓ podstawÓ dla uchwaÓy (nr EBH2017.K18), zatytuÓowanej „Badanie (w odniesieniu do stawki i przedawnienia) kwestii odsetek od VAT powstaÓych w nieunikniony sposÓb ze wzglÓdu na obowiÓzywanie zasady zapÓaconych faktur” (zwanej dalej „orzeczeniem sÓdu najwyÓszego nr 18/2017 ustanawiaÓcym zasadÓ prawnÓ”), w ktÓrej zostaÓy okreÓlone warunki obliczania odsetek od kwoty VAT, ktÓrego nie moÓna byÓo odzyskaÓ z powodu obowiÓzywania „zasady zapÓaconych faktur”. Zgodnie z przywoÓanym orzeczeniem ustanawiaÓcym zasadÓ prawnÓ naleÓy rozrÓniÓ dwa okresy:

—

w odniesieniu do okresu pomiÓdzy dniem nastÓpujÓcym po upÓywie ostatniego dnia terminu na zÓoÓenie deklaracji VAT a dniem upÓywu terminu na zÓoÓenie kolejnej deklaracji stosuje siÓ odpowiednio §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, odnoszÓce siÓ do sytuacji, gdy AlkotmÓnybÍrÓsÁg (trybunaÓ konstytucyjny) lub KÓria (sÓd najwyÓszy) stwierdzi naruszenie przez danÓ normÓ wyÓszej w hierarchii krajowej normy prawnej, przepisy te stosowane sÓ w drodze analogii, a

—

w odniesieniu do okresu pomiÓdzy dniem, w ktÓrym odsetki naleÓne od organu podatkowego staÓy siÓ wymagalne, a dniem, w ktÓrym wÓaÓciwe organy podatkowe faktycznie zapÓaciÓy odsetki, stosuje siÓ § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

14

W dniu 30 grudnia 2016 r. Sole-Mizo, powoÓujÓc siÓ na postanowienie z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary AutÓalkatrÓsz GyÓrtÓ (CÓ654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127), zÓoÓyÓdo organu podatkowego wniosek o zapÓatÓ odsetek od kwot nadpÓaconego, podlegajÓcego odliczeniu VAT, ktÓry nie zostaÓ zwrÓcony w rozsÓdnym terminie w zwiÓzku z obowiÓzywaniem „zasady zapÓaconych faktur”. Wniosek ten dotyczyÓ odsetek za rÓÓne okresy rozliczeniowe na

przestrzeni od grudnia 2005 r. do czerwca 2011 r. W związku z opóźnieniem w zapłacie tych odsetek spółka wniosła również o wypłatę odsetek za opóźnienie.

15

Decyzją z dnia 3 marca 2017 r. organ podatkowy pierwszej instancji częściowo uwzględnił wniosek Sole-Mizo i zarządził wypłatę na jego rzecz odsetek obliczonych według stawki odpowiadającej stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego, w kwocie 99630000 HUF (około 321501 EUR), oddalił jednak wniosek spółki w części dotyczącej wypłaty odsetek za opóźnienie, obliczonych według stawki odpowiadającej dwukrotnie stawki podstawowej węgierskiego banku centralnego z powodu opóźnienia w zapłacie odsetek.

16

Decyzją z dnia 19 czerwca 2017 r., wydaną na skutek odwołania wniesionego przez Sole-Mizo, organ podatkowy drugiej instancji zmienił w części decyzję organu pierwszej instancji i zarządził wypłatę na rzecz Sole-Mizo odsetek od kwot nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, którego nie można było uzyskać z powodu obowiązywania „zasady zapłaconych faktur”, w wysokości 104165000 HUF (około 338891 EUR). Kwota należna z tytułu tych odsetek została obliczona w oparciu o §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, przy zastosowaniu stawki odpowiadającej zwykłej stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego.

17

W sprawie C-13/18 Sole-Mizo wniosła do sądu odsyłającego skargę na decyzję organu podatkowego drugiej instancji, twierdząc, że kwota należna z tytułu odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, którego nie można było odzyskać z powodu obowiązywania „zasady zapłaconych faktur”, także powinna być obliczana przy zastosowaniu stawki wynoszącej dwukrotnie podstawowej stopy procentowej banku centralnego, zgodnie z § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

18

Sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością warunków obliczania odsetek od nadpłaconego VAT, takiego jak wskazany w orzeczeniu sądu najwyższego nr 18/2017 ustanawiającym zasady prawne, z prawem Unii, a w szczególności z zasadą równoważności i skuteczności.

19

W tych okolicznościach Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy praktyka państwa czonkowskiego polegająca na tym, że przy badaniu waciwych przepisów dotyczących [odsetek za opóźnienie] wychodzi się z założenia, że krajowy organ podatkowy nie popełnił naruszenia (zaniechania) – czyli że nie popadł w opóźnienie w odniesieniu do nieodzyskiwalnej części VAT za niezapłacone faktury podatników – ponieważ w chwili, w której wskazany organ wydał rozstrzygnięcie, obowiązywały naruszające prawo [Unii] przepisy krajowe, a Trybunał Sprawiedliwości dopiero później stwierdził brak zgodności ustanowionego w nich wymogu [z prawem Unii], jest zgodna z przepisami prawa [Unii], przepisami [dyrektywy VAT] (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami skuteczności, bezpośredniej skuteczności i równoważności?

2)

Czy praktyka państwa czonkowskiego, polegająca na tym, że przy badaniu waciwych przepisów dotyczących [odsetek za opóźnienie] rozróżnia się, czy krajowy organ podatkowy nie zwrócił podatku w zastosowaniu obowiązujących wówczas przepisów – które naruszają prawo [Unii] – czy też uczynił to z naruszeniem tych przepisów, a w odniesieniu do kwoty odsetek należnych od VAT, którego zwrotu nie można było dochodzić [uzyskać] w rozsądnym terminie wskutek wymogu prawa krajowego, który Trybunał Sprawiedliwości uznał za niezgodny z prawem Unii, wskazuje się dwa oddzielne okresy, w taki sposób, że:

–

w odniesieniu do pierwszego okresu podatnicy mają jedynie prawo do otrzymania [odsetek za opóźnienie] w wysokości podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego, ponieważ cięgle jeszcze obowiązywały wówczas przepisy węgierskie niezgodne z prawem [Unii], więc węgierskie organy podatkowe nie działały niezgodnie z prawem, gdy nie zezwoliły na wypłatę w rozsądnym terminie zawartego w fakturach VAT, za:

–

w odniesieniu do drugiego okresu należy wypłacić odsetki w wysokości dwukrotnie podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego – która zresztą ma w przypadku opóźnienia w zapłacie zastosowanie w porządku prawnym danego państwa czonkowskiego – wyjącznie w odniesieniu do wypłaty z opóźnieniem [odsetek] dotyczących pierwszego okresu, jest zgodna z przepisami prawa [Unii], w szczególności z przepisami dyrektywy VAT (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami równoważności, skuteczności i proporcjonalności?

3)

Czy art. 183 VAT należy interpretować w ten sposób, że zasada równoważności stoi na przeszkodzie praktyce państwa czonkowskiego, zgodnie z którą od niezwróconego VAT organ podatkowy wypłaca jedynie odsetki w wysokości podstawowej (pojedynczej) stopy oprocentowania banku centralnego, jeżeli zostało naruszone prawo Unii, a jeżeli miało miejsce naruszenie prawa krajowego wypłaca się odsetki w wysokości dwukrotnie podstawowej stopy banku centralnego?”.

Sprawa C-126/18

20

W dniu 30 grudnia 2016 r. Dalmandi Mezgazdasági złożyło do organów podatkowych pierwszej

instancji wniosek o wypłatę odsetek od kwoty nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, którego nie można było odzyskać w okresie od 2005 r. do 2011 r. ze względu na obowiązywanie „zasady zapłaconych faktur”. Wnioskowana kwota wynosiła 74518800 HUF (ok. 240515 EUR). Przy wyliczaniu kwoty wnioskowanych odsetek we wniosku uwzględniono cały okres pomiędzy upływem terminu na zwrot dla każdego okresu rozliczeniowego a datą upływu terminu na zwrot dla okresu rozliczeniowego, w trakcie trwania którego została przyjęta ustawa zmieniająca, tj. dniem 5 grudnia 2011 r. Przy wyliczeniu zastosowano stawki odpowiadające dwukrotnie stawki podstawowej węgierskiego banku centralnego, zgodnie z § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej. Ponadto Dalmandi Mezgazdasági zażądała wypłaty dodatkowych odsetek za okres od dnia 5 grudnia 2011 r. do dnia faktycznej zapłaty, również przy zastosowaniu stopy określonej w § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

21

Decyzją z dnia 10 marca 2017 r. organ podatkowy pierwszej instancji uwzględnił w części wniosek Dalmandi Mezgazdasági i uznał jego prawo do odsetek w kwocie 34673000 HUF (ok. 111035 EUR) z tytułu nienależnego braku zwrotu podlegającego odliczeniu VAT za okres od czwartego kwartału 2005 r. do trzeciego kwartału 2011 r. na podstawie § 124/D ust. 3 ordynacji podatkowej. W pozostałym zakresie wniosek został oddalony.

22

Decyzja organu pierwszej instancji była oparta na zasadach sformułowanych w orzeczeniu sądu najwyższego nr 18/2017 ustanawiającym zasady prawne. Po pierwsze, w celu ustalenia kwoty należnej z tytułu tych odsetek, organ podatkowy zastosował §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, na podstawie których zastosowanie znalazła stawka odpowiadająca stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego. Po drugie, organ podatkowy uznał za bezzasadny wniosek Dalmandi Mezgazdasági o zapłatę odsetek za opóźnienie, gdyż nie zostało ona ani wniosku o zwrot nadzwyczajny, ani deklaracji podatkowej VAT zawierającej wniosek o zwrot. Po trzecie, w odniesieniu do 2005 r., organ podatkowy pierwszej instancji oddalił wniosek Dalmandi Mezgazdasági w zakresie dotyczącym odsetek, gdyż uznał, że nastąpiło przedawnienie wierzytelności w odniesieniu do trzech pierwszych kwartałów tego roku.

23

Decyzją z dnia 12 czerwca 2017 r., wydaną na skutek odwołania wniesionego przez Dalmandi Mezgazdasági, organ podatkowy drugiej instancji zmienił w części decyzję organu pierwszej instancji i obniżył kwotę przyznanych jej odsetek do kwoty nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, którego nie można było odzyskać z powodu obowiązywania „zasady zapłaconych faktur”, do kwoty w wysokości 34259000 HUF (około 111527 EUR). Zgodnie z orzeczeniem sądu najwyższego nr 18/2017 ustanawiającym zasady prawne kwota należnych odsetek została obliczona w oparciu o §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, przy zastosowaniu stawki odpowiadającej zwykłej stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego. Organ podatkowy drugiej instancji przyznał ponadto Dalmandi Mezgazdasági odsetki za opóźnienie w wysokości 7000 HUF (około 22 EUR) z tytułu przekroczenia terminu na rozpatrzenie wniosku, naliczone od dnia 9 marca 2017 r., w pozostałym zakresie utrzymała decyzję organu pierwszej instancji w mocy.

24

Dalmandi Mez?gazdasági zaskar?y?o t? decyzj? do s?du odsy?aj?cego. W skardze podnios?a w szczeg?lno?ci, ?e orzeczenie s?du najwy?szego nr 18/2017 ustanawiaj?ce zasad? prawne jest niezgodne z zasadami równowa?no?ci, skuteczno?ci i bezpo?redniej skuteczno?ci prawa Unii.

25

W tych okoliczno?ciach Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i spraw socjalnych w Szekszárdzie, W?gry) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybunału z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego polegaj?ca na tym, ?e przy badaniu w?a?ciwych przepisów dotycz?cych [odsetek za opó?nienie] wychodzi si? z za?o?enia, ?e krajowy organ podatkowy nie pope?ni? naruszenia (zaniechania) – czyli ?e nie popad? w opó?nienie w odniesieniu do nieodzyskiwalnej cz??ci [VAT] [...] za niezap?acone faktury podatników – poniewa? w chwili, w której wskazany organ wyda? rozstrzygni?cie, obowi?zywa?y naruszaj?ce prawo [Unii] przepisy krajowe, a Trybunał Sprawiedliwo?ci dopiero pó?niej stwierdzi? brak zgodno?ci ustanowionego w nich wymogu [z prawem Unii], jest zgodna z przepisami prawa [Unii], przepisami [dyrektywy VAT] (maj?c w szczeg?lno?ci na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami skuteczno?ci, bezpo?redniej skuteczno?ci i równowa?no?ci? W praktyce krajowej przyj?to za quasi zgodne z prawem stosowanie tego ustanowionego w przepisach krajowych wymogu, który narusza? prawo Unii, do czasu, a? krajowy prawodawca go oficjalnie nie uchyli?.

2)

Czy uregulowania i praktyka pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którymi przy badaniu w?a?ciwych przepisów dotycz?cych [odsetek za opó?nienie] rozró?nia si?, czy krajowy organ podatkowy nie zwróci? podatku w zastosowaniu obowi?zuj?cych wówczas przepisów – które narusza?y prawo [Unii] – czy te? uczyni? to z naruszeniem tych przepisów, a w odniesieniu do kwoty odsetek nale?nych od VAT, którego zwrotu nie mo?na by?o dochodzi? w rozs?dnym terminie wskutek wymogu prawa krajowego, który Trybunał Sprawiedliwo?ci uzna? za niezgodny z prawem Unii, wskazuje si? dwa oddzielne okresy, w taki sposób, ?e:

—

w odniesieniu do pierwszego okresu podatnicy maj? jedynie prawo do otrzymania [odsetek za opó?nienie] w wysoko?ci podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego, poniewa? ci?gle jeszcze obowi?zywa?y wówczas przepisy w?gierskie niezgodne z prawem [Unii], wi?c w?gierskie organy podatkowe nie dzia?a?y niezgodnie z prawem, gdy nie zezwoli?y na wyp?at? w rozs?dnym terminie zawartego w fakturach VAT, za?

—

w odniesieniu do [drugiego] okresu nale?y wyp?aci? odsetki w wysoko?ci dwukrotno?ci podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego – która zreszt? ma w przypadku opó?nienia zastosowanie w porz?dku prawnym danego pa?stwa cz?onkowskiego – wy??cznie w odniesieniu do wyp?aty z opó?nieniem [odsetek] dotycz?cych pierwszego okresu,

jest zgodna z przepisami prawa [Unii], w szczeg?lno?ci z przepisami dyrektywy VAT (maj?c zw?aszcza na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami równowa?no?ci, skuteczno?ci i proporcjonalno?ci?

3)

Czy praktyka państwa czonkowskiego polegająca na tym, że jako data rozpoczęcia naliczania [...] odsetek [za opóźnienie] składanych [...] należnych zgodnie z przepisami państwa czonkowskiego od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii zwrotu podatku (odsetki od VAT; w tym przypadku – od kwoty gównej) ustala się nie pierwotną datę, w której odsetki od VAT stały się wymagalne, lecz późniejszą chwilę, zważywszy w szczególności, że dochodzenie odsetek od niezwróconych z naruszeniem prawa Unii podatków stanowi prawo podmiotowe wynikające bezpośrednio z prawa Unii, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

4)

Czy praktyka państwa czonkowskiego polegająca na tym, że podatnik musi złożyć oddzielny wniosek w razie dochodzenia odsetek należnych z powodu naruszenia polegającego na zwrocie [opóźnieniu] organu podatkowego, a w innych przypadkach dochodzenia odsetek za zwórkę [opóźnienie] nie wymaga się takiego niezależnego wniosku, ponieważ odsetki przyznawane są z urzędu, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

5)

W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie: czy praktyka państwa czonkowskiego polegająca na tym, że odsetki składane (odsetki od odsetek) za opóźnienie w zapłacie odsetek od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii – wedle stwierdzenia Trybunału Sprawiedliwości (odsetki od VAT; w tym przypadku kwota gówna) – zwrotu podatku, można przyznać, wyjątkowo jeżeli podatnik złoży nadzwyczajny wniosek, w drodze którego nie dochodzi się konkretnie odsetek, lecz kwoty podatku odpowiadające niezapłaconym fakturom stanowi przedmiot dęgu akurat w chwili uchylecia w prawie wewnętrznym sprzecznego z prawem Unii unormowania, które wymagaó wstrzymania zwrotu VAT wynikającego z tego braku zapłaty faktur, choć stały już się wymagalne odsetki od VAT sąuące za podstawę dochodzenia odsetek składanych w odniesieniu do okresów rozliczeniowych sprzed nadzwyczajnego wniosku, a jeszcze nie zostały wypłacone, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

6)

W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie: czy praktyka państwa czonkowskiego, która oznacza utratę prawa do otrzymania odsetek składanych (odsetek od odsetek) za opóźnienie w zapłacie odsetek od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii – wedle stwierdzenia Trybunału Sprawiedliwości (odsetki od VAT; w tym przypadku kwota gówna) – zwrotu podatku w odniesieniu do dochodzenia odsetek od VAT, które nie były przedmiotem okresu rozliczeniowego VAT, którego dotyczy termin przedawnienia ustanowiony do celów zóżenia nadzwyczajnego wniosku, gdy odsetki te stały się wymagalne wcześniej, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

7)

Czy praktyka państwa czonkowskiego ostatecznie pozbawiająca podatnika możliwości dochodzenia odsetek od wstrzymanego zwrotu podatku pobranego na podstawie przepisów krajowych, które później zostały uznane za niezgodne z prawem [Unii], a które zabraniały dochodzenia zwrotu VAT w odniesieniu do określonych niezapłaconych faktur, przez co

—
zgodnie z tą praktyką nie uznawano za zasadne dochodzenia odsetek w chwili, w której wymagalny był zwrot podatku – powołując się przy tym na obowiązujące przepisy, który został następnie uznany za niezgodny z prawem [Unii] (ze względu na to, że nie było opóźnienia i że organ podatkowy ograniczył się do zastosowania obowiązującego prawa),

—
a później, gdy w krajowym porządku prawnym przepis uznany za niezgodny z prawem [Unii], który ogranicza prawo do zwrotu, został uchylony – powołując się na przedawnienie,

jest zgodna z prawem [Unii] i z art. 183 dyrektywy VAT (mając zwłaszcza na uwadze zasadę skuteczności i fakt, że dochodzenie odsetek od niezwróconych w sposób sprzeczny z prawem podatków stanowi prawo podmiotowe)?

8)

Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że możliwości dochodzenia odsetek, które powinny zostać wypłacone od odsetek od VAT (kwoty głównej), które należały się podatnikowi za niezwrócony podatek w chwili, w której był pierwotnie wymagalny z racji obowiązującego przepisu prawa wewnętrznego, który został później uznany za niezgodny z prawem [Unii], uzależnia się, dla całego okresu trwającego od 2005 r. do 2011 r., od tego, czy podatnik znajduje się w sytuacji pozwalającej na wystąpienie o zwrot VAT odpowiadający okresowi rozliczeniowemu VAT, w którym uchylony został w wewnętrznym porządku prawnym rozpatrywany niezgodny z prawem [Unii] przepis (tzn. we wrześniu 2011 r.), choć zapłać odsetek od VAT (kwoty głównej) nie nastąpiła przed tą chwilą ani też nie nastąpiła potem, tzn. przed wniesieniem do sądu krajowego skargi, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?”.

26

Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 12 marca 2018 r. sprawy C-13/18 i C-126/18 zostały połączzone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz do celów wydania wyroku.

W przedmiocie wątpliwości Trybunału

27

Rzód węgierski podnosi niedopuszczalność wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Jego zdaniem do Trybunału nie należy badanie podniesionych w postępowaniach głównych kwestii zapłaty odsetek, których wysokość, sposób obliczania i regulujące je zasady proceduralne nie są regulowane przez prawo Unii, lecz prawo krajowe.

28

W swojej argumentacji rzód węgierski kwestionuje w rzeczywistości wątpliwość Trybunału do udzielenia odpowiedzi na przedstawione pytania.

29

Trybunał rozpoznający sprawę na mocy art. 267 TFUE jest właściwy do orzekania w zakresie dokonywania wykadni traktatu FUE oraz w zakresie ważności i wykadni aktów wydanych przez

instytucje Unii. W tym względzie, o ile do Trybunału nie należy ocena zgodności przepisów krajowych z prawem Unii ani wykładnia krajowych przepisów ustawowych lub wykonawczych, o tyle jest on jednak właściwy by przedstawić sądowi odsyłającym wszystkie elementy wykładni prawa Unii, które umożliwi temu sądowi dokonanie oceny zgodności przepisów krajowych z prawem Unii w celu wydania orzeczenia w zawisłej przed nim sprawie (wyrok z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

30

W analizowanej sprawie należy przypomnieć, że państwa członkowskie są zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. O ile, wobec braku przepisów na poziomie Unii, do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków wypłaty takich odsetek, a w szczególności stawki i sposobu obliczania takich odsetek, o tyle warunki te muszą być zgodne z zasadami równoważności i skuteczności oraz z zasadą neutralności podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 kwietnia 2013 r., Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 22, 23; a także z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 22, 23, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

31

Poprzez swoje pytania sądy krajowe wnioskują do Trybunału o wykładnię prawa Unii, a dokładniej o wykładnię zasad prawa Unii przywołanych w poprzednim punkcie wyroku, co należy do zakresu właściwości Trybunału.

32

W świetle powyższego należy uznać, że Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na przedstawione pytania prejudycjalne.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do trzeciego w sprawie C-13/18 oraz pytań pierwszego, drugiego i pierwszej części pytania siódmego w sprawie C-126/18

33

Poprzez pytania od pierwszego do trzeciego w sprawie C-13/18 oraz poprzez pytania pierwsze, drugie i pierwszą część pytania siódmego w sprawie C-126/18, które należy zbadać szczególnie, sądy odsyłające zmierzają w istocie do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególności art. 183 dyrektywy VAT oraz zasady skuteczności, równoważności, bezpośredniej skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegającej na obliczaniu odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego przez państwo członkowskie z przekroczeniem rozsądnego terminu z naruszeniem prawa Unii, przy zastosowaniu stawki odpowiadającej stawce podstawowej krajowego banku centralnego.

34

W kwestii tej z orzecznictwa Trybunału wynika, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadał im wykładnia Trybunału. Państwa członkowskie są zatem co do zasady

zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

35

Trybunał orzekł również, iż w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysuguje uprawnienie do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. Dotyczy to również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedwczesnego pobrania podatku (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

36

Z przytoczonego orzecznictwa wynika, że zasada ciążąca na państwach członkowskich obowiązku zwrotu, wraz z odsetkami, kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii wynika z tego właśnie prawa (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

Wobec braku przepisów na poziomie Unii do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek, zgodnie z którymi takie odsetki powinny być wypłacone, a w szczególności stawki i sposobu obliczania takich odsetek (odsetek prostych lub składowanych). Przesłanki te muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne od przesłanek dotyczących podobnych przypadków opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Przesłanki te muszą poza tym być zgodne z zasadą neutralności podatkowej (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25 i przytoczone orzecznictwo).

38

W badanej sprawie sędziyażycze zastanawiają się, po pierwsze, czy praktyka organu podatkowego oparta na orzeczeniu sądu najwyższego nr 18/2017 ustanawiającym zasady prawne jest zgodna z zasadą równoważności w zakresie, w jakim przewiduje ona, że odsetki od kwot nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, których nie można odzyskać z powodu obowiązywania wymogu „zapłaconych faktur”, są obliczane na podstawie §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, a nie na podstawie § 37 ust. 4 i 6 owej ordynacji.

39

Zgodnie ze wskazaniami zawartymi w postanowieniach odsyłających §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej przewidującej, że stopa odsetek mająca zastosowanie do kwot podlegających zwrotowi na rzecz podatnika po wydaniu orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości lub Alkotmánybíróság (trybunał konstytucyjny) lub Kúria (sąd najwyższy), w których stwierdzono, że przepis prawa krajowego ustanawiający zobowiązanie podatkowe jest sprzeczny z prawem Unii lub z węgierskimi ustawami zasadniczymi, lub, jeżeli chodzi o uregulowanie lokalne, z jakimkolwiek innym przepisem prawa, jest równa stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego. Natomiast zgodnie z tymi samymi wskazaniami § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej przewiduje stosowanie stawki

odpowiadającej dwukrotnie ci stawki podstawowej węgierskiego banku centralnego w przypadku, gdy organ podatkowy nie dokonuje zwrotu VAT, o który wystąpiono w terminie 30 lub 45 dni od otrzymania wniosku o zwrot.

40

Ostatecznie to do sądów odsyłających, które jako jedyne posiadają bezpośredni wiedzę na temat zasad proceduralnych regulujących kierowane przeciwko państwu powództw o zwrot, należy sprawdzenie, czy zasady proceduralne mające na celu zapewnienie w prawie krajowym ochrony praw wynikających dla jednostek z prawa Unii są zgodne z tymi zasadami, oraz zbadanie zarówno przedmiotu, jak i istotnych elementów powództw jakoby podobnych ze względu na ich cechy. Z tego względu wspomniane sądy krajowe powinny zbadać podobieństwo odnośnych powództw, biorąc pod uwagę ich przedmiot, podstawę oraz ich istotne elementy (wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 31).

41

Z zastrzeżeniem wyniku weryfikacji, której mają dokonać sądy odsyłające, należy zauważyć, że odsetki, o których mowa w §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, wydają się znajdować podstawę w wyroku Trybunału, względnie krajowego sądu najwyższej instancji, stwierdzającym z mocą wsteczną, że przepis prawa ustanawiający zobowiązanie podatkowe jest sprzeczny z normą prawną wyższej rangi. Z kolei § 37 ust. 4 i 6 owej ordynacji podatkowej wydaje się dotyczyć sytuacji, w której administracja nie uwzględniła wniosku o zwrot VAT w wyznaczonym terminie. W konsekwencji przepis ten ustanawia sankcję za nieprzestrzeganie przez administrację podatkową terminu, w którym powinna być dokonana zwrotu, do którego dokonania była zobowiązana.

42

Należy dodać, że – jak zauważyła w istocie Komisja w przedstawionych przez siebie uwagach na piśmie – podczas gdy odsetki za opóźnienie przewidziane w § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej wydają się znajdować zastosowanie do okresu następującego po złożeniu przez podatnika wniosku o zwrot należnej mu kwoty, odsetki przewidziane w §§ 124/C i 124/D owej ordynacji podatkowej wydają się znajdować zastosowanie w szczególności do okresu poprzedzającego wystąpienie z takim wnioskiem. Wydaje się zatem, że §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej oraz § 37 ust. 4 i 6 owej ordynacji nie mają podobnego przedmiotu ani podstawy, czego zbadanie należy jednak do sądów odsyłających.

43

Po drugie, zasada skuteczności wymaga, aby krajowe przepisy dotyczące obliczania odsetek ewentualnie należnych w przypadku wniosku o zwrot nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, nie prowadziły do pozbawienia podatnika stosownego odszkodowania za straty spowodowane utratą możliwości dysponowania owymi kwotami (zob. podobnie wyrok z dnia 18 kwietnia 2013 r., Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

W tym kontekście należy przypomnieć, że mając na uwadze cel zapłaty odsetek od nadpłaconego VAT niezwróconego przez państwo członkowskie z naruszeniem prawa Unii, polegający na skompensowaniu strat finansowych spowodowanych utratą przez podatnika możliwości dysponowania odnośnymi kwotami, zasada neutralności podatkowej wymaga, by warunki wypłaty odsetek były sformułowane w taki sposób, by obciążenie ekonomiczne

związane z kwotami nienależnie niezwróconego podatku mogły zostać zrekompensowane (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 maja 2013 r., *Alakor Gabonatermel és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 24, 27; a także z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera*, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 24, 25, 29).

45

W badanej sprawie należy odsyłać i zastanawiać się nad zgodnością praktyki administracji podatkowej rozpatrywanej w postępowaniu głównym z zasadami przypomnianymi w dwóch poprzednich punktach niniejszego wyroku, biorąc pod uwagę, po pierwsze, wysokość odsetek przewidzianych w §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, a po drugie, okres, do którego znajduje zastosowanie rzeczony odsetek.

46

Jeżeli chodzi o wysokość odsetek, należy zauważyć, że §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej przewidują zastosowanie odsetek od nadpłaconego VAT według stawki równej stawce podstawowej węgierskiego banku centralnego, która odpowiada stawce stosowanej przez krajowy bank centralny do głównych operacji refinansowania. Jeżeli jednak, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 72 i 74 opinii, podatnik musiałby pokryć kwotę odpowiadającą kwocie nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT od instytucji kredytowej w celu wyrównania deficytu płynności finansowej wynikającego z braku zwrotu nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, musiałby ponieść koszty wyższej stopy procentowej niż stopa stosowana przez właściwy bank centralny, jako że stopa ta jest dostępna jest jedynie dla instytucji kredytowych.

47

Jeżeli chodzi o okres, do którego znajduje zastosowanie rzeczony odsetek, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że zgodnie z rozpatrywaną praktyką krajową odsetki od kwoty nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, który nie mógł zostać odzyskany ze względu na obowiązywanie zasady „zapłaconych faktur”, są obliczane za okres objęty deklaracją VAT. Zgodnie z orzeczeniem sądu najwyższego nr 18/2017 ustanawiającym zasadę prawną odsetki te są naliczane począwszy od dnia następującego po dniu złożenia deklaracji VAT, w której podatnik wskazał na nadpłacony VAT, który powinien zostać przeniesiony na następny okres rozliczeniowy ze względu na obowiązywanie zasady „zapłaconych faktur”, do ostatniego dnia terminu na złożenie kolejnej deklaracji VAT.

48

Z elementów przedstawionych Trybunałowi przez *Sole-Mizo* i *Dalmandi Mezgazdasági*, których weryfikacja należy do sądów odsyłających, wynika, że okres zawarty pomiędzy datą ustalenia kwoty odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niemożliwego do odzyskania z powodu obowiązywania zasady „zapłaconych faktur”, a datą faktycznej ich zapłaty wynosi – w przypadku wspomnianych dwóch przedsiębiorstw – pomiędzy 5 a niemal 11 latami, w stosunku do którego to okresu, wydaje się, iż nie zostały przewidziane żadne odsetki mające na celu zrekompensowanie podatnikowi spadku wartości pieniądza spowodowanego upływem czasu.

49

Otóż praktyka krajowa, zgodnie z którą w przypadku zwrotu na wniosek podatnika kwoty nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, odsetki naliczane od tej kwoty, po pierwsze, są obliczane według stawki niższej niż ta, którą podatnik,

który nie jest instytucją kredytową, musiałyby zapłacić, aby pożyczycy kwoty równo wspomnianej kwocie, a po drugie, są naliczane w ramach danego okresu rozliczeniowego, bez zastosowania odsetek w celu zrekompensowania podatnikowi spadku wartości pieniądza spowodowanego upływem czasu w okresie następującym po upływie rzeczoności okresu rozliczeniowego do momentu rzeczywistej zapłaty odsetek, które pozbawia podatnika stosownego odszkodowania z tytułu straty spowodowanej utratą możliwości dysponowania odpowiednimi środkami finansowymi i z tego względu narusza zasady skuteczności. Ponadto taka praktyka nie jest w stanie skompensować obciążenia ekonomicznego związanego z kwotami nienależnie niezwróconego podatku, co jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej.

50

W świetle powyższego nie ma potrzeby badania niniejszych pytań w świetle zasad bezpośredniej skuteczności i proporcjonalności.

51

W świetle powyższych rozważań na pytania od pierwszego do trzeciego w sprawie C-13/18 oraz na pytania pierwsze, drugie i na pierwszą cztery pytania siódmego w sprawie C-126/18 należy odpowiedzieć, że prawo Unii, a w szczególności zasady skuteczności i neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, polegającej na obliczaniu odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego przez państwo członkowskie z przekroczeniem rozsądnego terminu z naruszeniem prawa Unii, przy zastosowaniu stawki odpowiadającej stawce podstawowej krajowego banku centralnego, gdy, po pierwsze stawka ta jest niższa od stawki, którą podatnik, niebędący instytucją kredytową, musiałyby zapłacić, aby pożyczycy kwoty równo wspomnianej kwocie, a po drugie, odsetki od nadpłaconego VAT są naliczane w odniesieniu do danego okresu rozliczeniowego, przy czym nie są naliczane odsetki dla celów zrekompensowania podatnikowi spadku wartości pieniądza spowodowanego upływem czasu po upływie rzeczoności okresu rozliczeniowego do momentu faktycznej zapłaty owych odsetek.

W przedmiocie drugiej cztery pytania siódmego w sprawie C-126/18

52

W drugiej cztery pytania siódmego w sprawie C-126/18 sąd odsyłający dopyty w istocie do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególności zasady skuteczności i równoważności, należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która ustanawia pięcioletni termin przedawnienia w odniesieniu do wniosków o zapłatę odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z powodu zastosowania przepisu krajowego uznanego za sprzeczny z prawem Unii.

53

W kwestii tej z orzecznictwa przywołanego w pkt 37 niniejszego wyroku wynika, że wobec braku przepisów prawa Unii do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek wypłaty odsetek od kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, przy czym przesłanki te muszą być zgodne w szczególności z zasadami równoważności i skuteczności.

54

Jeżeli chodzi, po pierwsze, o zasadę skuteczności, Trybunał uznał za zgodne z prawem Unii ustalenie rozszdnych terminów na wniesienie skargi pod rygorem prekluzji w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego podatnika i organ administracji. Terminy takie nie czyni bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

55

Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że możliwość zżożenia wniosku o zwrot nadpłaconego VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą możliwość zakwestionowania sytuacji podatnika w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych nie może istnieć w nieskończoność (wyrok z dnia 21 stycznia 2012 r., *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16).

56

Trybunał orzekł już, że ustanowiony w prawie krajowym trzyletni termin prekluzyjny, biegnący od daty zakwestionowanej zapłaty, jest rozszdny (wyrok z dnia 11 lipca 2002 r., *Marks & Spencer*, C-62/00, EU:C:2002:435, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

57

W rozpatrywanej sprawie z postanowienia odsyłającego w sprawie C-126/18 wynika, że praktyka krajowa stanowiła przedmiot sporu w postępowaniu głównym, znajdując oparcie w § 164 ust. 1 ordynacji podatkowej, umożliwia podatnikowi dochodzenie odsetek mających zrekompensować straty poniesione w okresie, który nastąpi od czasu ostatniego okresu rozliczeniowego w 2005 r. z powodu stosowania zasady „zapłaconych faktur”. Zgodnie z przywołaną praktyką krajową wniosek o zapłatę odsetek należy zżożyć nie później niż ostatniego dnia piętego roku kalendarzowego po wejściu w życie, w dniu 27 września 2011 r., ustawy zmieniającej, która ustanowiła procedurę zwrotu nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z powodu obowiązywania zasady „zapłaconych faktur”, innymi słowy: do dnia 31 grudnia 2016 r.

58

Wydaje się zatem, że wspomniana praktyka krajowa uzależnia możliwość wykonania prawa dochodzenia odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego przez państwo z naruszeniem prawa Unii, od przestrzegania pięcioletniego terminu przedawnienia, który rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie przepisów krajowych ustanawiających procedurę zwrotu tej nadpłaty. Należy stwierdzić, że taka praktyka krajowa jest zgodna z zasadą skuteczności.

59

Co się tyczy, po drugie, zasady równoważności, Trybunał nie dysponuje żadnym elementem mogącym wzbudzić wątpliwości co do zgodności rozpatrywanej w postępowaniu głównym praktyki krajowej z tą zasadą, ponieważ żądanie zapłaty odsetek uzależnione jest od przestrzegania tego samego pięcioletniego terminu przedawnienia, niezależnie od tego, czy żądanie jest oparte na naruszeniu prawa Unii, czy też na – mającym podobny przedmiot i podstawę – naruszeniu prawa krajowego.

60

W świetle powyższego na drugie cztery pytania siódmego w sprawie C-126/18 należy odpowiedzieć, że prawo Unii, a w szczególności zasady skuteczności i równoważności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która ustanawia pięcioletni termin przedawnienia w odniesieniu do wniosków o zapłatę odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z powodu zastosowania przepisu krajowego uznanego za sprzeczny z prawem Unii.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego w sprawie C-126/18

61

Poprzez pytania trzecie i czwarte w sprawie C-126/18, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególności art. 183 dyrektywy VAT oraz zasady skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która, po pierwsze, uzależnia zapłatę odsetek za opóźnienie należnych ze względu na fakt, że organ podatkowy nie dokonał w wyznaczonym terminie zapłaty należności z tytułu zwrotu nadpłaconego podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, od złożenia specjalnego wniosku, podczas gdy w innych sytuacjach tego rodzaju odsetki są przyznawane z urzędu, a po drugie, nalicza owe odsetki począwszy od dnia, w którym upłynął termin 30 lub 45 dni, przyznany administracji na rozpatrzenie odnośnego wniosku, nie zaś od dnia, w którym nastąpiła nadpłata.

62

Tytułem wstępu należy zauważyć, że pytania te nie dotyczą odsetek mających zastosowanie do nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, lecz odsetek za opóźnienie przewidzianych w § 37 ust. 4 i 6 ordynacji podatkowej, który ma zastosowanie w przypadku opóźnienia organów administracji w zapłacie kwoty, której zwrotu żąda podatnik. W kwestii tej z postanowienia odsyłającego w sprawie C-126/18 wynika, że Dalmandi Mezgazdasági nie złożył wniosku o zapłatę odsetek od nadpłat dokonanych przez tę spółkę w odniesieniu do różnych okresów rozliczeniowych trwających od grudnia 2005 r. do czerwca 2011 r. od razu po wejściu w życie ustawy zmieniającej ustanawiającej procedurę zwrotu nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego przez państwo węgierskie ze względu na obowiązywanie zasady „zapłaconych faktur” w 2011 r., lecz dopiero w dniu 30 grudnia 2016 r. Tymczasem złożony przez Dalmandi Mezgazdasági wniosek o zapłatę, począwszy od daty wcześniejszej od daty złożenia tego wniosku i [wcześniejszej od] upływu terminu na rozpatrzenie przez organ administracji, odsetek za opóźnienie na podstawie § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej został oddalony przez organ podatkowy ze względu na to, że wobec braku złożenia wniosku organom administracji nie można przypisać żadnego opóźnienia.

63

Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 100 opinii, jako że odsetki za opóźnienie przewidziane w § 37 ust. 4 i 6 ordynacji podatkowej są należne z powodu opóźnionego zaspokojenia przed administracją podatkową wierzytelności dochodzonej przez podatnika, zapłata owych odsetek wynika bezpośrednio nie tyle z wywodzonego się z prawa Unii obowiązku rekompensaty strat spowodowanych przez niemożność dochodzenia nadpłaconego VAT niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, ile z przekroczenia przez organy podatkowe przewidzianego w prawie krajowym obowiązku je terminu proceduralnego.

64

Nie zmienia to faktu, że w sytuacji gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – podstawą dla powstania wierzytelności jest naruszenie przez państwo członkowskie prawa Unii, zasada skuteczności wymaga od niego zapłaty odsetek za opóźnienie w przypadku opóźnionej zapłaty tej wierzytelności przez organ administracji; w przeciwnym wypadku państwa członkowskie byłyby pozbawione zachęty do dokonania jak najszybszej rekompensaty skutków tego naruszenia, ponoszonych przez podatników.

65

W kwestii przesłanek zapłaty owych odsetek z orzecznictwa przywołanego w pkt 37 niniejszego wyroku wynika, że wobec braku przepisów prawa Unii do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym owych przesłanek wypłaty, przy czym muszą być one zgodne w szczególności z zasadami równoważności i skuteczności.

66

Co się tyczy zasady skuteczności, której jako jedynej dotyczą pytania trzecie i czwarte w sprawie C-126/18, wymóg dotyczący złożenia przez podatnika wniosku o zapłatę odsetek za opóźnienie w przypadku opóźnienia w zapłacie przez organ administracji wierzytelności wynikającej z naruszenia przez państwo prawa Unii nie może sam w sobie uczynić praktycznie niemożliwym wykonania prawa do zwrotu nadpłaconego VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii. Jak zauważył rzędnik, to poprzez złożenie takiego wniosku podatnik informuje organ podatkowy o swojej wierzytelności i to właśnie ten wniosek pozwala organom podatkowym upewnić się co do wysokości i podstawy prawnej danej wierzytelności.

67

Biorąc pod uwagę autonomię proceduralną, jaką dysponują państwa członkowskie w zakresie ustanowienia w prawie krajowym przesłanek proceduralnych dla zapłaty odsetek od kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, wymóg dotyczący złożenia przez podatnika wniosku o zapłatę odsetek za opóźnienie w przypadku opóźnienia w zapłacie przez organ administracji wierzytelności wynikającej z naruszenia przez państwo prawa Unii nie jest sprzeczny z zasadą skuteczności.

68

W konsekwencji praktyka krajowa, która stosuje odsetki za opóźnienie przewidziane w prawie krajowym w przypadku spóźnionej zapłaty przez organ podatkowy wierzytelności należącej na wniosek podatnika, począwszy od dnia, w którym upłynął termin 30 lub 45 dni na rozpatrzenie tego wniosku przez organ podatkowy, również nie jest sprzeczna z zasadą skuteczności, niezależnie od tego, czy wierzytelność powstała w kontekście zwrotu nadpłaconego VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii..

69

W tych okolicznościach na pytania trzecie i czwarte w sprawie C-126/18 należy odpowiedzieć, że prawo Unii, a w szczególności zasada skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która, po pierwsze, uzależnia zapłatę odsetek za opóźnienie należnych ze względu na fakt, że organ podatkowy nie dokonał w wyznaczonym terminie zapłaty należności z tytułu zwrotu nadpłaconego podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, od złożenia specjalnego wniosku, podczas gdy w innych sytuacjach tego rodzaju odsetki są przyznawane z urzędu, a po drugie,

nalicza owe odsetki poczynszczy od dnia, w którym upłynął termin 30 lub 45 dni, przyznany administracji na rozpatrzenie odnośnego wniosku, nie zaś od dnia, w którym nastąpiła nadpłata.

W przedmiocie pytania piątego i szóstego w sprawie C-126/18

70

Jako że, po pierwsze, pytanie piąte w sprawie C-126/18 zostało zadane na wypadek, gdyby Trybunał odpowiedział twierdząco na pytanie czwarte, a po drugie, pytanie szóste w tej sprawie zostało zadane na wypadek, gdyby Trybunał odpowiedział na pytanie piąte twierdząco, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na te pytania.

W przedmiocie pytania ósmego w sprawie C-126/18

71

Poprzez pytanie ósme w sprawie C-126/18 sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególności art. 183 dyrektywy VAT oraz zasad skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą zapłaćta odsetek za opóźnienie należy ze względu na to, że organ podatkowy nie dokonał w wyznaczonym terminie zapłaty należności z tytułu zwrotu nadpłaconego VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, może zostać przyznana za okres, w którym powstała nadpłata, tylko jeżeli deklaracja podatkowa złożona przez podatnika w odniesieniu do okresu, w którym państwo członkowskie popełniło kres owemu naruszeniu, wykazuje nadpłatę podlegającego odliczeniu VAT.

72

W kwestii tej z postanowienia odsyłającego w sprawie C-126/18 wynika, że Dalmandi Mezgazdasági otrzymała odsetki za opóźnienie w wysokości 7000 HUF (około 22 EUR) za przekroczenie terminu na rozpatrzenie jego wniosku z dnia 30 września 2016 r. dotyczącego zapłaty odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu VAT, niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, za okres po złożeniu przez nie wniosku, podczas gdy organ podatkowy odmówił zapłaty na jego rzecz takich odsetek za okres poprzedzający złożenie przez nie wniosku. Ponadto bezsporne jest, że deklaracja tej spółki dotycząca okresu, w którym państwo węgierskie popełniło kres naruszeniu prawa Unii, nie wykazywała nadpłaty VAT podlegającego odliczeniu.

73

Jak wynika z pkt 67 i 68 niniejszego wyroku, organ podatkowy mógł, nie naruszając zasady skuteczności, odmówić zapłaty takich odsetek za opóźnienie za okres poprzedzający złożenie wniosku.

74

W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie, czy biorąc pod uwagę wymogi wynikające z tej zasady, organ administracji mógł odmówić zapłaty takich odsetek za ten sam okres z powodu innego niż opóźnienie w złożeniu wniosku, nawiązującego do braku nadpłaty VAT wskazanej w deklaracji podatnika dotyczącej okresu, w którym państwo węgierskie popełniło kres owemu naruszeniu prawa Unii.

W przedmiocie kosztów

Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych przed sądami odsyłającymi, do nich zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1)

Prawo Unii, a w szczególności zasady skuteczności i neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego polegającej na obliczaniu odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego przez państwo członkowskie z przekroczeniem rozsądnego terminu z naruszeniem prawa Unii, przy zastosowaniu stawki odpowiadającej stawce podstawowej krajowego banku centralnego, gdy, po pierwsze, stawka ta jest niższa od stawki, której podatnik, niebędący instytucją kredytową, musiaby zapłacić, aby pokryć kwotę równą wspomnianej kwocie, a po drugie, odsetki od nadpłaconego VAT są naliczane w odniesieniu do danego okresu rozliczeniowego, przy czym nie są naliczane odsetki dla celów zrehabilitowania podatnikowi spadku wartości pieniądza spowodowanego upływem czasu po upływie rzeczoności okresu rozliczeniowego do momentu faktycznej zapłaty owych odsetek.

2)

Prawo Unii, a w szczególności zasady skuteczności i równoważności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która ustanawia pięcioletni termin przedawnienia w odniesieniu do wniosków o zapłatę odsetek od nadpłaconego, podlegającego odliczeniu podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego z powodu zastosowania przepisu krajowego uznanego za sprzeczny z prawem Unii.

3)

Prawo Unii, a w szczególności zasad skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która, po pierwsze, uzależnia zapłatę odsetek za opóźnienie należnych ze względu na fakt, że organ podatkowy nie dokonał w wyznaczonym terminie zapłaty należności z tytułu zwrotu nadpłaconego podatku od wartości dodanej (VAT), niezwróconego z naruszeniem prawa Unii, od złożenia specjalnego wniosku, podczas gdy w innych sytuacjach tego rodzaju odsetki są przyznawane z urzędu, a po drugie, nalicza owe odsetki począwszy od dnia, w którym upłynął termin 30 lub 45 dni, przyznany administracji na rozpatrzenie odnośnego wniosku, nie zaś od dnia, w którym nastąpiła nadpłata.

Podpisy

(*1) Język postępowania: węgierski.