

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 maja 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 – Obniżenie podstawy opodatkowania – Artykuł 183 – Zwrot nadwyżki VAT – Odsetki za zwłokę – Brak uregulowania krajowego – Zasada neutralności podatkowej – Bezpośrednie stosowanie przepisów prawa Unii – Zasada wykładni zgodnej

W sprawie C-844/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria) postanowieniem z dnia 24 października 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 listopada 2019 r., w postępowaniach:

CS,

Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt, dawniej Finanzamt Graz-Stadt

przeciwko

Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen, dawniej Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, A. Kumin, T. von Danwitz, P.G. Xuereb (sprawozdawca) i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu austriackiego – A. Posch i F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 stycznia 2021 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 90 ust. 1 i art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”) oraz art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. okre?laj?cej szczegó?owe zasady zwrotu podatku od warto?ci dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112, podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, lecz maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

2 Wniosek ten z?o?ono w ramach dwóch sporów, z których pierwszy toczy si? pomi?dzy CS, osob? fizyczn?, a Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (austriackim urz?dem skarbowym, oddzia? Judenburg Liezen, Austria), dawniej Finanzamt Judenburg Liezen (urz?dem skarbowym Judenburg Liezen), za? drugi pomi?dzy Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz?Stadt (austriackim urz?dem skarbowym, oddzia? w mie?cie Graz, Austria), dawniej Finanzamt Graz?Stadt (urz?dem skarbowym dla miasta Graz), a technoRent International GmbH, spółka z siedzib? w Niemczech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie”.

4 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

5 Artyku? 183 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odlicze? przekracza kwot? [podatku od warto?ci dodanej (VAT)] nale?nego, pa?stwa cz?onkowskie mog? dokona? zwrotu lub przenie?? nadwy?k? na nast?pny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e odmówi? zwrotu lub przeniesienia, je?li wysoko?? nadwy?ki jest nieznaczna”.

Dyrektywa 2008/9

6 Motywy 1–3 dyrektywy 2008/9 maj? nast?puj?ce brzmienie:

„(1) Zarówno dla w?adz administracyjnych pa?stw cz?onkowskich, jak i dla podmiotów gospodarczych powa?ny problem stanowi wdra?anie przepisów wykonawczych ustanowionych w dyrektywie Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju [(Dz.U. 1979, L 331, s. 11)].

(2) Ustalenia zawarte w tej dyrektywie należą zmieni? pod wzgl?dem terminu, w jakim podmioty gospodarcze s? powiadamiane o decyzjach dotycz?cych wniosków o zwrot. Jednocze?nie należą ustanowi? obowi?zek przedstawiania odpowiedzi w okre?lonych terminach tak?e przez te podmioty. Ponadto należą upro?ci? i unowocze?ni? procedur? przez uwzgl?dnienie wykorzystania nowoczesnych technologii.

(3) Nowa procedura powinna poprawi? sytuacj? podmiotów gospodarczych, poniewa? pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do wyp?aty odsetek, je?eli zwrot zosta? zrealizowany z opó?nieniem, a prawo podmiotów gospodarczych do odwo?ania zostanie wzmocnione”.

7 Dyrektywa 2008/9, jak wynika z jej art. 1, okre?la szczegó?owe zasady zwrotu VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, którzy spe?niaj? warunki okre?lone w art. 3 tej dyrektywy.

8 Artyku? 19 ust. 2 wspomnianej dyrektywy przewiduje, ?e pa?stwo cz?onkowskie zwrotu powiadamia podatnika o decyzji o przyj?ciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesi?cy od jego otrzymania przez to pa?stwo cz?onkowskie.

9 Zgodnie z art. 21 dyrektywy 2008/9 termin na podj?cie decyzji w przedmiocie przyznania takiego zwrotu wynosi co najmniej sze?? miesi?cy, je?eli pa?stwo cz?onkowskie zwrotu ??da dodatkowych informacji, oraz osiem miesi?cy, je?eli owo pa?stwo cz?onkowskie ??da dalszych dodatkowych informacji.

10 Artyku? 22 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku przyj?cia wniosku o zwrot pa?stwo cz?onkowskie zwrotu wyp?aca zatwierdzon? kwot? zwrotu nie pó?niej ni? w terminie 10 dni roboczych od up?ywu terminu, o którym mowa w art. 19 ust. 2, lub – gdy ??dano przedstawienia dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji – od up?ywu terminów, o których mowa w art. 21”.

11 Artyku? 26 wspomnianej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Odsetki od kwoty zwrotu nale?nej wnioskodawcy s? mu nale?ne od pa?stwa cz?onkowskiego zwrotu w przypadku wyp?aty zwracanej kwoty po terminie okre?lonym w art. 22 ust. 1.

[...]”.

12 Artyku? 27 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Odsetki s? naliczane od dnia nast?puj?cego po terminie wyp?aty zwrotu okre?lonym w art. 22 ust. 1 do dnia, w którym zosta? on faktycznie dokonany.

2. Stopy odsetek odpowiadaj? obowi?zuj?cej stopie procentowej stosowanej w odniesieniu do zwrotów VAT podatnikom maj?cym siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu zgodnie z prawem krajowym tego pa?stwa cz?onkowskiego.

Je?eli nie zgodnie [Je?eli zgodnie] z prawem krajowym nie wyp?aca si? odsetek w przypadku zwrotów na rzecz podatników maj?cych siedzib? w danym pa?stwie cz?onkowskim, nale?ne odsetki odpowiadaj? odsetkom lub równowa?nym nale?no?ciom, jakie dane pa?stwo cz?onkowskie zwrotu stosuje wzgl?dem opó?nionych p?atno?ci VAT przez podatników”.

Prawo austriackie

13 Bundesabgabenordnung (federalna ordynacja podatkowa) (BGBl. 194/1961), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniach gównych (zwana dalej „BAO”), w § 205, zatytułowanym „Odsetki od wierzytelności”, przewiduje:

„(1) Od nadwyżki podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych wynikającej z decyzji podatkowej, przy pominięciu zaliczek (ust. 3), po dokonaniu porównania z dokonanymi z góry płatnościami lub ustalonym dotychczas podatkiem przysługują odsetki za okres od dnia 1 października roku następującego po roku, w którym powstała wierzytelność podatkowa, do dnia doręczenia tej decyzji podatkowej (odsetki od wierzytelności). Przepis ten stosuje się odpowiednio do różnic wynikających z:

(a) uchylonych decyzji podatkowych,

[...]

(2) Roczna stopa odsetek odpowiada stopie podstawowej, podwyższonej o 2%. Jeżeli kwota odsetek od wierzytelności nie osiąga 50 EUR, odsetki nie przysługują. Odsetki od wierzytelności przysługują za okres nieprzekraczający 48 miesięcy.

[...]”.

14 Obowiązujący od dnia 1 stycznia 2012 r. § 205a BAO, zatytułowany „Odsetki w wypadku zaskarżenia”, stanowi:

„(1) W wypadku obniżenia zapłaconego już zobowiązania podatkowego, którego wysokość bezpośrednio lub pośrednio zależy od rozpatrzenia skargi na decyzję administracyjną, na wniosek podatnika ustala się odsetki za okres od dnia zapłaty do dnia doręczenia decyzji lub orzeczenia, na mocy których obniżono wysokość podatku (odsetki w wypadku zaskarżenia).

[...]

(4) Roczna stopa odsetek odpowiada stopie podstawowej, podwyższonej o 2%. Jeżeli kwota odsetek nie osiąga 50 EUR, odsetki nie przysługują”.

15 W odniesieniu do podatników niemających siedziby w Austrii i niedokonujących w tym państwie transakcji § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (rozporządzenia federalnego ministra finansów w sprawie ustanowienia szczególnej procedury zwrotu zagranicznym przedsiębiorcom podlegającego odliczeniu podatku naliczonego) z dnia 21 kwietnia 1995 r. (BGBl. 279/1995), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniach gównych (BGBl. II, 158/2014), przewiduje – co się tyczy podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich – że jeżeli organ podatkowy w terminie 4 miesięcy i 10 dni roboczych, licząc od dnia otrzymania przez ów organ wniosku o zwrot, nie zapłaci kwoty podlegającej zwrotowi, podatnikowi przysuguje odszkodowanie z tytułu zwrotu w wysokości 2% kwoty podatku, która nie została zwrócona w terminie. W wypadku gdy organ podatkowy zażąda dodatkowych informacji, termin ten wynosi 6 miesięcy i 10 dni roboczych, a w razie kolejnego żądania – 8 miesięcy i 10 dni roboczych. Jeżeli kwota podatku nie zostanie zwrócona najpóźniej w terminie 3 miesięcy od upływu wspomnianego terminu, podatnikowi przysuguje drugie odszkodowanie z tytułu zwrotu w wysokości 1% niezwróconej kwoty. Jeżeli kwota podatku nie zostanie zwrócona najpóźniej w terminie 3 miesięcy od upływu terminu, którego niedochowanie uprawnia do drugiego odszkodowania z tytułu zwrotu, podatnikowi przysuguje wreszcie trzecie odszkodowanie z tytułu zwrotu, również w

wysokości 1% niezwróconej kwoty.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

16 CS prowadzi hotel w Austrii. We wstępnej deklaracji VAT za sierpień 2007 r. wykazał on nadwyżkę VAT w kwocie 60 689,28 EUR.

17 Urząd skarbowy Judenburg Liezen decyzją z dnia 18 października 2007 r., po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, określił jednak na rzecz CS nadwyżkę VAT na kwotę jedynie 14 689,28 EUR.

18 CS wniosł skargę na tę decyzję. W dniu 15 maja 2013 r. skarga ta została uwzględniona przez Unabhängiger Finanzsenat (niezależny izbę podatkową, Austria). Następnie rachunek podatkowy CS uznano całkowicie zadeklarowany przez niego kwotę nadwyżki.

19 W dniu 30 maja 2013 r. CS złożył na podstawie § 205a BAO wniosek o zapłatę odsetek od odnośnej nadwyżki VAT za okres od dnia 1 stycznia 2012 r., tj. dnia wejścia w życie tego przepisu. Urząd skarbowy Judenburg Liezen oddalił ten wniosek decyzją z dnia 10 czerwca 2013 r.

20 CS bezskutecznie zaskarżył tę decyzję do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych, Austria). Zdaniem tego sądu § 205a BAO nie ma zastosowania do sytuacji takich jak ta rozpatrywana w niniejszym wypadku, w których wskutek skargi wniesionej na pierwotną decyzję urzędu skarbowego podatnikowi przyznano zwrot nadwyżki VAT.

21 CS wniosł do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego, Austria) skargę rewizyjną na wydany przez wspomniany sąd wyrok.

22 W latach 2003–2004 technoRent International dokonał w Austrii sprzedaży maszyn, która podlegała w tym państwie członkowskim opodatkowaniu VAT. We wstępnej deklaracji VAT za maj 2005 r. wspomniana spółka wykazała nadpłatę VAT w kwocie 367 081,58 EUR w związku z obniżeniem ceny sprzedaży maszyn dokonany po ich sprzedaży.

23 Sprzedaż wspomnianych maszyn została poddana postępowaniu wyjaśniającemu, które wszczęto w lipcu 2006 r. W dniu 10 marca 2008 r. rachunek podatkowy technoRent International uznano wskazanym przez niego kwotą. W wyniku tego postępowania wyjaśniającego urząd skarbowy dla miasta Graz uznał jednak, że nie należało dokonywać korekty ceny sprzedaży i że w związku z tym nie było nadwyżki VAT podlegającej zwrotowi. Organ podatkowy odzyskał następnie kwotę wpłaconą na rachunek podatkowy technoRent International.

24 Wspomniana spółka wniosła na tę decyzję skargę, która została uwzględniona przez Unabhängiger Finanzsenat (niezależny izbę podatkową) w dniu 8 kwietnia 2013 r. W dniu 10 maja 2013 r. rachunek podatkowy technoRent International ponownie uznano kwotą 367 081,58 EUR.

25 W dniu 21 października 2013 r. technoRent International, opierając się na orzecznictwie Trybunału w dziedzinie VAT, złożył wniosek o zapłatę odsetek od kwoty 367 081,58 EUR za okres od lipca 2005 r. do maja 2013 r. Decyzją z dnia 4 lutego 2014 r. urząd skarbowy dla miasta Graz częściowo uwzględnił ten wniosek i przyznał odsetki za okres od dnia 1 stycznia 2012 r., tj. dnia wejścia w życie § 205a BAO, do dnia 8 kwietnia 2013 r., tj. dnia wydania orzeczenia przez Unabhängiger Finanzsenat (niezależny izbę podatkową).

26 Na decyzję urzędu skarbowego dla miasta Graz – w zakresie, w jakim częściowo oddalono w niej wniosek technoRent International – spółka ta wniosła skargę do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych). Wyrokiem z dnia 29 maja 2017 r. sąd ten orzekł, że w

W świetle orzecznictwa Trybunału w dziedzinie VAT technoRent International był uprawniony do otrzymania odsetek za zwłokę również za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r.

27 Urząd skarbowy dla miasta Graz wniosł do Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) skargę rewizyjną na ów wyrok.

28 Sąd odsyłający zauważył, że austriackie prawo podatkowe nie zawiera żadnego ogólnego uregulowania dotyczącego stosowania odsetek do nadpłaty podatku, ponieważ § 205 BAO dotyczy wyłącznie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych, a § 205a tej ustawy przewiduje jedynie odsetki w wypadku zaskarżenia.

29 Zdaniem sądu odsyłającego Trybunał wielokrotnie orzekał już w odniesieniu do zwrotu nadwyżki VAT po terminie – takiego jak zwrot, którego dotyczy pierwsza wniesiona do owego sądu skarga rewizyjna – że podatnikowi należy zapłacić odsetki za zwłokę, jeżeli zwrotu tego nie dokonano w rozsądnym terminie. Otóż to orzecznictwo Trybunału odnosi się do sytuacji, w których odpowiednie porządki prawne państw członkowskich zawierały – w odróżnieniu od prawa austriackiego – ogólne uregulowanie, na podstawie którego dane państwo członkowskie było zobowiązane do zapłacenia podatnikowi odsetek w wypadku niezgodnej z prawem zwłoki w zwrocie nadwyżki VAT.

30 Powstaje zatem pytanie, czy w braku takiego uregulowania prawo Unii, a w szczególności art. 183 dyrektywy VAT, można interpretować w ten sposób, że stanowi ono uregulowanie mające bezpośrednio zastosowanie, na które podatnik może się powoływać w celu uzyskania odsetek za zwłokę w związku ze zwrotem nadwyżki VAT po terminie. Wspomniany sąd podkreśla w tym względzie, że art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 nie zakłada, że na podstawie prawa Unii podatnikowi koniecznie powinno przysługiwać uprawnienie do otrzymania takich odsetek za zwłokę. Gdyby jednak prawo Unii należało interpretować w ten sposób, że takie uprawnienie istnieje, przepis ten byłby pozbawiony zakresu stosowania.

31 Sąd odsyłający zauważył, że druga rozpatrywana przez niego skarga rewizyjna nie dotyczy nadwyżki VAT w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT, lecz obniżenia podstawy opodatkowania VAT w rozumieniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy. W związku z tym należałoby wyjaśnić, czy – na wypadek gdyby orzecznictwo Trybunału dotyczyło podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii znajdowało zastosowanie do takiego przypadku – prawo Unii zawiera mające bezpośrednio zastosowanie uregulowanie przyznające podatnikowi, któremu organ podatkowy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w niniejszym wypadku nie zwraca nadpłaty VAT w terminie, prawo do odsetek za zwłokę, którego podatnik może dochodzić przed owym organem i sądami administracyjnymi, mimo że prawo krajowe nie przewiduje odsetek za zwłokę w odniesieniu do porównywalnych nadpłat podatku.

32 Gdyby takie prawo istniało – zarówno w odniesieniu do sytuacji, o których mowa w art. 183 dyrektywy VAT, jak i sytuacji, o których mowa w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy – należałoby ponadto odpowiedzieć na pytanie o to, od którego momentu należy naliczać odsetki, a także o to, czy w braku uregulowania tej kwestii w prawie austriackim skutki prawne przewidziane w art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 w odniesieniu do podatników niemających siedziby w Austrii powinny mieć zastosowanie, mimo że postępowania toczące się przed sądem odsyłającym nie są objęte zakresem stosowania tej dyrektywy.

33 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowania i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy z prawa Unii wynika mające bezpośrednio zastosowanie uregulowanie przyznające

podatnikowi – któremu w sytuacji takiej jak w postępowaniach głównych organ podatkowy nie zwraca we właściwym terminie nadpłaconego VAT – roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę, tak aby mógł on dochodzić tego roszczenia przed organem podatkowym lub sądami administracyjnymi, mimo iż prawo krajowe nie przewiduje takiego uregulowania dotyczącego odsetek?

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

2) Czy również wtedy, gdy podatnikowi przysuguje wierzytelność podatkowa z tytułu VAT powstała wskutek następczego obniżenia wysokości świadczenia wzajemnego na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT], jest dopuszczalne, aby odsetki naliczane były dopiero po upływie odpowiedniego terminu przysługującego organowi podatkowemu na przeprowadzenie kontroli zasadności roszczeń dochodzonych przez podatnika?

3) Czy okoliczność, że prawo krajowe państwa członkowskiego nie zawiera uregulowania dotyczącego odsetek przysługujących w przypadku opóźnionego zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT, oznacza, że sądy krajowe powinny przy obliczaniu odsetek zapewnić skutek prawny określony w art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy [2008/9], nawet jeżeli postępowanie główne nie jest objęte zakresem zastosowania tej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

34 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrzyć kolejno, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że zwrot wynikający z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT powinien, podobnie jak zwrot nadwyżki VAT na mocy art. 183 tej dyrektywy, prowadzić do zapłaty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano go w roszczeniowym terminie, a jeżeli tak, to na jakich zasadach.

W przedmiocie zapłaty odsetek za zwłokę

35 Jeżeli chodzi o zwrot nadwyżki VAT na mocy art. 183 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że – jak wielokrotnie podkreśla Trybunał – prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. tej dyrektywy stanowi integralny część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności prawo to wykonywane jest w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 38; a także z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 33).

36 System odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 38).

37 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu zasad, o których mowa w art. 183 dyrektywy VAT, o tyle zasady te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej poprzez przeniesienie na podatnika, w całości lub w części, ciężaru tego podatku (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33; a także z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, pkt 35).

38 W szczególności zasady te powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie, w odpowiednich

warunkach, ca?ej wierzytelno?ci wynikaj?cej z nadwy?ki VAT, co oznacza, ?e zwrot ma by? dokonany w rozs?dnym terminie, w drodze wyp?aty ?rodków pieni??nych lub w sposób równowa?ny, oraz ?e w ka?dym wypadku ustalony sposób zwrotu nie mo?e poci?ga? za sob? ?adnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C?107/10, EU:C:2011:298, pkt 33).

39 Otó? je?eli – w wypadku niezwrócenia nadwy?ki VAT w rozs?dnym terminie – podatnikowi nie przys?ugiwa?oby prawo do odsetek za zw?ok?, jego sytuacja uleg?aby pogorszeniu, co wi?za?oby si? z naruszeniem zasady neutralno?ci podatkowej.

40 Wynika st?d, ?e chocia? art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje obowi?zku zap?aty odsetek od nadwy?ki VAT podlegaj?cej zwrotowi ani nie precyzuje momentu, od którego takie odsetki by?yby nale?ne, to zasada neutralno?ci systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe wynik?e ze zwrotu nadwy?ki VAT dokonanego po przekroczeniu rozs?dnego terminu zosta?y zrekompensowane poprzez zap?at? odsetek za zw?ok? (wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera, C?387/16, EU:C:2018:121, pkt 25; a tak?e z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C?446/18, EU:C:2020:369, pkt 40).

41 Podobnie jest, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 31 opinii, w wypadku zwrotu VAT wynikaj?cego z obni?enia podstawy opodatkowania VAT na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

42 W takiej bowiem sytuacji podatnik równie? obci??ony jest nadwy?k? VAT, która powinna zosta? mu zwrócona, co skutkuje ponoszeniem przez niego strat finansowych w zwi?zku z brakiem mo?liwo?ci dysponowania odno?nymi ?rodkami pieni??nymi. Otó? gdyby – w wypadku niezwrócenia owej nadwy?ki przez organ podatkowy w rozs?dnym terminie – podatnikowi nie przys?ugiwa?o prawo do odsetek za zw?ok?, jego sytuacja uleg?aby pogorszeniu, co wi?za?oby si? z naruszeniem zasady neutralno?ci podatkowej.

43 Artyku? 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 nie podwa?a tego wniosku.

44 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e o ile przepis ten wyra?nie dotyczy sytuacji, w której prawo pa?stwa cz?onkowskiego nie przewiduje stosowania odsetek w wypadku niedokonania zwrotu nadwy?ki VAT w rozs?dnym terminie, o tyle z brzmienia wspomnianego przepisu nie mo?na w ?aden sposób wywie??, ?e nieprzewidzenie w prawie krajowym zap?aty odsetek w takich sytuacjach by?oby zgodne z prawem Unii.

45 Po drugie, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 35 opinii, z motywów 1–3 dyrektywy 2008/9 wynika, ?e przepisy dotycz?ce zasad zwrotu VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, które obowi?zywa?y przed przyj?ciem tej dyrektywy, stwarza?y powa?ne problemy zarówno dla organów administracyjnych pa?stw cz?onkowskich, jak i podmiotów gospodarczych, oraz ?e w zwi?zku z tym pozycja tych ostatnich powinna zosta? wzmocniona, poniewa? pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do zap?aty odsetek w wypadku zw?oki w dokonywaniu zwrotu.

46 Wynika st?d, ?e art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 jest przepisem domykaj?cym, którego celem jest ochrona podatników niemaj?cych siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, w wypadku gdy w dniu przyj?cia tej dyrektywy prawo owego pa?stwa cz?onkowskiego wbrew zasadzie neutralno?ci podatkowej nie przewidywa?o obowi?zku stosowania odsetek za zw?ok? do zwrotu VAT.

W przedmiocie obowi?zków s?du krajowego

47 Co si? tyczy kwestii, na jakich zasadach zwrot wynikaj?cy z korekty podstawy

opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT lub zwrot nadwyżki VAT na mocy art. 183 tej dyrektywy powinny prowadzić do zapłaty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano ich w roszonym terminie, należy zauważyć, że wspomniane przepisy nie precyzują tej kwestii, w szczególności odnośnie do stopy odsetek, jak należy aby zastosować, oraz momentu, od którego takie odsetki byłyby należne.

48 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wprowadzanie w życie prawa do zwrotu nadwyżki VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT objęte jest zasadniczo autonomią proceduralną państw członkowskich, której ramy stanowi zasady równowagi i skuteczności. Otóż o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy określaniu zasad zwrotu nadwyżki VAT, o tyle zasady te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 22, 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Podobnie jest w odniesieniu do zasad stosowania odsetek w wypadku zwrotu VAT wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT na mocy art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, ponieważ zasady te nie zostały uregulowane we wspomnianej dyrektywie.

50 Jeżeli chodzi o sytuację rozpatrywaną w postępowaniach głównych, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że prawo austriackie nie zawiera uregulowania przewidującego uprawnienie podatników takich jak ci, których ów wniosek dotyczy, do odsetek, w wypadku gdy zwrotu wynikającego z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT lub zwrotu nadwyżki VAT na mocy art. 183 tej dyrektywy nie dokonano w roszonym terminie. Ponadto, co się tyczy art. 27 dyrektywy 2008/9, okoliczności faktyczne postępowania głównych nie są objęte zakresem stosowania tej dyrektywy, ponieważ, jak wynika z jej art. 1, reguluje ona jedynie szczegółowe zasady zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają określone warunki.

51 W związku z tym, zważywszy na swobodę, jak państwa członkowskie dysponują przy określaniu zasad zwrotu VAT, jak zauważono w pkt 48 niniejszego wyroku, zastosowanie art. 27 dyrektywy 2008/9 jest niemożliwe, nawet przez analogię, w tym w odniesieniu do okresu, za który na mocy tego przepisu odsetki za zwłokę byłyby należne. Ponadto, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 44 opinii, na poziomie prawa Unii nie istnieje luka normatywna, którą należy aby wypełnić poprzez takie analogiczne zastosowanie normy zawartej we wspomnianym przepisie.

52 Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zarówno krajowe organy administracji, jak i sądy krajowe, do których należy w ramach ich właściwości stosowanie przepisów prawa Unii, są zobowiązane zapewnić pełną skuteczność tych przepisów (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W szczególności zasada wykąadni zgodnej prawa wewnętrznego, na podstawie której sąd krajowy jest zobowiązany do dokonywania wykąadni prawa krajowego w możliwie najszerszym zakresie zgodnej z prawem Unii, jest nierozdzielnie związana z systemem traktatów, gdy pozwala sądowi krajowemu na zapewnienie, w ramach ich właściwości, pełnej skuteczności prawa Unii przy rozpoznawaniu zawisłych przed nimi sporów [wyrok z dnia 19 listopada 2019 r., A.K. i in. (Niezależność Izby Dyscyplinarnej Sądu Najwyższego), C-585/18, C-624/18 i C-625/18, EU:C:2019:982, pkt 159]. Ów obowiązek dokonywania wykąadni zgodnej prawa krajowego wymaga, aby w razie potrzeby sąd krajowy wziął pod uwagę całość prawa krajowego celem dokonania oceny, w jakim stopniu prawo to może zostać zastosowane w sposób, który nie prowadzi do rezultatu sprzecznego z prawem Unii (wyrok z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Zasada wyk?adni zgodnej prawa krajowego ma jednak pewne granice. I tak obowi?zek odniesienia si? przez s?d krajowy do tre?ci prawa Unii przy dokonywaniu wyk?adni i stosowaniu odpowiednich przepis?w prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w tym zasad? pewno?ci prawa, i nie mo?e s?u?y? jako podstawa do dokonywania wyk?adni prawa krajowego contra legem (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., P?pperl, C?187/15, EU:C:2016:550, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W niniejszym wypadku do s?du odsy?aj?cego nale?e? b?dzie w szczególno?ci zbadanie, czy zapewnienie pe?nej skuteczno?ci prawa Unii jest mo?liwe w drodze uwzgl?dnienia ca?oksza?tu prawa krajowego i zastosowania przez analogi? przepis?w tego prawa.

56 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na trzy przedstawione pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 90 ust. 1 i art. 183 dyrektywy VAT w zwi?zku z zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zwrot wynikaj?cy z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 tej dyrektywy powinien, podobnie jak zwrot nadwy?ki VAT na mocy art. 183 wspomnianej dyrektywy, prowadzi? do zap?aty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano go w rozs?dnym terminie. Do s?du odsy?aj?cego nale?y uczynienie wszystkiego, co le?y w zakresie jego kompetencji, aby zapewni? pe?n? skuteczno?? tych przepis?w poprzez dokonanie wyk?adni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

W przedmiocie koszt?w

57 Dla stron w post?powaniach g?ównych niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych 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?powaniach g?ównych, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?d?w Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 90 ust. 1 i art. 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 zwrot wynikaj?cy z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 tej dyrektywy powinien, podobnie jak zwrot nadwy?ki podatku od warto?ci dodanej na mocy art. 183 wspomnianej dyrektywy, prowadzi? do zap?aty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano go w rozs?dnym terminie. Do s?du odsy?aj?cego nale?y uczynienie wszystkiego, co le?y w zakresie jego kompetencji, aby zapewni? pe?n? skuteczno?? tych przepis?w poprzez dokonanie wyk?adni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.