

62016CC0387

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 5 października 2017 r. ( 1 )

Sprawa C-387/16

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

przy udziale:

Nidera B.V.,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (naczelny sąd administracyjny, Litwa)]

Odesanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 183 – Odliczenie podatku naliczonego – Zwrot nadpłaty podatku – Zapłata odsetek z tytułu zwrotu nadpłaty po terminie – Możliwość obniżenia należnych odsetek z przyczyn niezależnych od podatnika – Neutralność podatku – Zasada równoważności i skuteczności – Pewność prawa i ochrona uzasadnionych oczekiwań

Wprowadzenie

1.

Nadpłacony podatek należy zwrócić podatnikowi w rozsądnym terminie. W razie zaż przekroczenia tego terminu podatnikowi należy się odszkodowanie w postaci odsetek za zwłokę. Takie zasady wynikają z przepisów prawa Unii oraz orzecznictwa Trybunału. W skrajnych wypadkach jednak zastosowanie tych zasad może prowadzić do otrzymania przez podatnika tytułem odsetek kwot w znacznej wysokości w stosunku do kwoty podatku podlegającej zwrotowi. Sąd odsyłający w niniejszej sprawie stawia więc pytanie, czy w takich szczególnych okolicznościach powyższe zasady doznają ograniczenia. Moim zdaniem nie – a to z powodów, które przedstawię w niniejszej opinii.

Ramy prawne

Prawo Unii

2.

Zgodnie z art. 183 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ( 2 ):

„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”.

Prawo litewskie

3.

W prawie litewskim zasada zwrotu nadpłaconego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) ustanowiona została w art. 91 ust. 10 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (ustawy o podatku od wartości dodanej). Zwrotu tego dokonuje się na zasadach określonych w Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (ustawie o administracji podatkowej).

4.

Zgodnie z art. 87 ust. 6, 7 i 9 tej ustawy, nienależnie pobrane podatki są zwracane na wniosek podatnika, co do zasady w terminie 30 dni. W sytuacjach wymagających przeprowadzenia procedur kontrolnych zwrot powinien nastąpić w terminie 20 dni od wydania decyzji stwierdzającej, w wyniku kontroli, zasadność zwrotu. W razie niedochowania powyższych terminów zwrotu nadpłaconego podatku do kwoty zwrotu dolicza się odsetki w wysokości równej odsetkom, jakie pobierane są za zwłokę w zapłacie podatku przez podatnika.

5.

Zgodnie z art. 99 tej samej ustawy wysokość odsetek ustala minister finansów, uwzględniając średni roczny stopę oprocentowania obligacji skarbowych wyemitowanych w okresie ostatnich trzech miesięcy. Wysokość odsetek oblicza się poprzez podwyższenie tej średniej stopy oprocentowania o dziesięć punktów procentowych.

Stan faktyczny, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

6.

Nidera B.V., spółka prawa niderlandzkiego (zwana dalej „spółką Nidera”), nabyła w lutym i maju 2008 r. od producentów litewskich partie zboża, płaćc podatek VAT od tych dostaw w wysokości 11743259 LTL (około 3400000 EUR). Spółka Nidera dokonała następnie wywozu tego zboża do krajów trzecich, z zastosowaniem stawki podatku VAT 0%.

7.

W dniu 12 sierpnia 2008 r. spółka Nidera została zarejestrowana jako podatnik VAT na Litwie i zażądała, w deklaracji VAT za okres od 12 sierpnia do 31 sierpnia 2008 r., zwrotu podatku VAT zapłaconego przy okazji transakcji zawartych w lutym i maju 2008 r. Litewskie organy podatkowe, decyzją z dnia 19 marca 2009 r., odmówiły jej jednak zwrotu, twierdząc, że ponieważ spółka Nidera nie była zarejestrowana jako podatnik VAT w dniu dokonania transakcji, nie przysuguje jej prawo odliczenia podatku naliczonego.

8.

Spółka Nidera wszczęła w tej sprawie postępowanie sądowe, które doprowadziło do wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym ( 3 ). W wyniku tego orzeczenia spółka Nidera otrzymała w dniu 22 grudnia 2010 r. zwrot podatku VAT w wysokości 11743259 LTL, czyli

w kwocie odpowiadającej kwocie zapłaconego podatku. Spółka Nidera zwróciła się następnie o zapłatę odsetek z tytułu zwrotu podatku VAT. Organy podatkowe wypłaciły jej kwotę 214902,27 LTL (około 60000 EUR) tytułem odsetek za okres od dnia wydania orzeczenia Trybunału do dnia zwrotu podatku. Odwołanie spółki Nidera od tej decyzji do organu podatkowego wyższej instancji zostało oddalone.

9.

Spółka Nidera wniosła następnie skargę do Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, Litwa), żądając uchylecia wspomnianej decyzji i zasądzenia od organów administracji kwoty 3864706,66 LTL (około 1100000 EUR) tytułem odsetek za okres od dnia 21 listopada 2008 r., czyli dnia rozpoczęcia kontroli podatkowej, do dnia zwrotu podatku VAT. Sąd ten uwzględnił częściowo skargę spółki Nidera, zasądził wypłatę odsetek za okres od dnia 17 lutego 2009 r. Organ podatkowy wniosł apelację od tego wyroku do Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (naczelnego sądu administracyjnego, Litwa), który jest sądem odwoławczym w niniejszej sprawie.

10.

Sąd odwoławczy powziął wątpliwość co do tego, czy jest wadny ograniczony wysokość odsetek z tytułu zwrotu podatku VAT w związku ze znaczną wysokością odsetek w stosunku do kwoty głównej oraz w stosunku do straty, jaką podatnik rzeczywiście poniósł. W tych okolicznościach Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (naczelnego sądu administracyjnego) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 183 dyrektywy [2006/112] 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, które 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?”.

11.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 12 lipca 2016 r. Uwagi na piśmie złożyły: spółka Nidera, rząd litewski i czeski oraz Komisja Europejska. Spółka Nidera, rząd litewski i Komisja reprezentowane były na rozprawie w dniu 8 czerwca 2017 r.

Analiza

12.

Występując z pytaniem prejudycjalnym w niniejszej sprawie, sąd odwoławczy dążył w istocie do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że dopuszcza on obniżenie kwoty odsetek należnych podatnikowi z tytułu zwrotu podatku nadpłaconego VAT w stosunku do kwoty odsetek, do jakiej miałby on prawo na zwykłych zasadach, nie z przyczyn związanych z działaniem tego podatnika, lecz wynikających ze znacznej wysokości tych odsetek w stosunku do kwoty głównej i w stosunku do strat rzeczywiście poniesionych przez podatnika.

## Obowiązek zwrotu nadpłaconego podatku

13.

Na wstępie należy przypomnieć, że obowiązek zwrotu, na podstawie art. 183 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej, nadpłaconego podatku VAT – wraz z odsetkami, w wypadku gdy zwrot ten nie nastąpi w rozsądnym terminie – wynika z dobrze ugruntowanego orzecznictwa Trybunału ( 4 ). Za punkt wyjścia przy obliczaniu wysokości odsetek należy przy tym przyjmować co do zasady dzieło, w którym zwrot powinien być nastąpić ( 5 ). Termin zwrotu może zostać odsunięty w czasie z powodu konieczności przeprowadzenia kontroli w celu ustalenia prawa do zwrotu podatku, jednakże w sytuacji gdy czas trwania tej kontroli przekracza czas niezbędny do jej przeprowadzenia, podatnikowi również należy się odsetki ( 6 ).

14.

Podobne zasady, to znaczy obowiązek zwrotu wraz z odsetkami, znajdują zastosowanie w odniesieniu do podatku pobranego niezgodnie z prawem Unii ( 7 ). Należy uznać, że dotyczy to również podatku, który, jak w niniejszej sprawie, został wprowadzony zgodnie z prawem Unii, ale odmowa zwrotu którego była z tym prawem niezgodna.

15.

Uważam więc za bezsporne, że spółka Nidera ma na podstawie art. 183 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej prawo do zwrotu podatku VAT będącego przedmiotem postępowania głównego, wraz z odsetkami liczonymi od, określonego zgodnie z przepisami litewskimi, terminu zwrotu tego podatku po zakończeniu kontroli podatkowej ( 8 ). Litewskie organy podatkowe wydały zaś, w dniu 19 marca 2009 r., będącą i niezgodną z prawem Unii decyzję o odmowie zwrotu podatku.

16.

Sąd odsyłający, nie kwestionując tego prawa co do zasady, stawia jednak pytanie, czy w szczególnych okolicznościach postępowania głównego, w których długi czas zwłoki w zwrocie podatku spowodował powstanie po stronie podatnika prawa do otrzymania bardzo wysokich w stosunku do kwoty głównej odsetek, przekraczających potencjalnie wysokość straty rzeczywiście poniesionej przez tego podatnika z powodu braku zwrotu podatku, istnieje możliwość ograniczenia wysokości tych odsetek w drodze orzeczenia sądowego.

Zasady równoważności i skuteczności

17.

To ustawodawstwo państw członkowskich, zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej, określa reguły zwrotu nadpłaconych lub nienależnie pobranych podatków, w tym wysokość ewentualnych odsetek. Reguły te muszą jednak pozostawać w zgodzie z zasadami równoważności i skuteczności ( 9 ).

Zasada równoważności

18.

Zasada równoważności wymaga, by reguły dotyczące zwrotów, do których podatnik nabywa prawo na podstawie prawa Unii, nie były mniej korzystne niż reguły odnoszące się do podobnych

uprawnienie wynikających z prawa krajowego.

19.

Z przepisów prawa litewskiego przytoczonych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika moim zdaniem jednoznaczne uprawnienie dla sądów do obniżania wysokości odsetek wypłacanych podatnikom z tytułu zwrotu podatku w stosunku do kwoty tych odsetek wynikających z przepisów prawa. Postanowienie sądu odsyłającego nie zawiera tej informacji na temat praktyki sądów litewskich w tej mierze. Trudno więc ocenić, czy obniżenie odsetek w wypadku zwrotu podatku na podstawie prawa Unii stanowiłoby traktowanie mniej korzystne niż zwrot podatków dokonywany na podstawie prawa krajowego.

20.

Kwestia poszanowania zasady równoważności pozostanie zatem ostatecznie do oceny przez sąd odsyłający. Uważam jednak, że jeżeli w prawie litewskim brak jest jednoznacznych przepisów uprawniających sądy do obniżania odsetek i jeżeli nie istnieje również utrwalona praktyka sądowa sankcjonująca takie działanie sądów w stosunku do zwrotów podatków dokonywanych na podstawie prawa krajowego, obniżenie odsetek należnych z tytułu zwrotu podatku na podstawie prawa Unii, szczególnie jeżeli miałoby mieć charakter precedensowy, byłoby sprzeczne z zasadą równoważności. Gdyby sąd odsyłający ustalił, że tak jest w istocie, już samo to wystarczyłoby moim zdaniem do udzielenia twierdzącej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

Zasada skuteczności

21.

Zasada skuteczności z kolei wymaga, by określone w prawie krajowym reguły dochodzenia roszczeń nie powodowały, że korzystanie z uprawnień wynikających z prawa Unii jest w praktyce niemożliwe lub nadmiernie utrudnione. Odpowiedź na pytanie o możliwość obniżenia odsetek należnych podatnikowi z tytułu zwrotu nadpłaconego podatku w świetle zasady skuteczności wymaga bardziej rozbudowanej analizy.

22.

Jak wynika z przytoczonego już powyżej orzecznictwa, podatnik VAT ma na podstawie art. 183 dyrektywy 2006/112 prawo do zwrotu podatku zapłaconego, w sytuacji gdy kwota tego podatku przekracza kwotę, do której odliczenia podatnik jest uprawniony. Wynika to z konstrukcji podatku VAT, którego ciężej obciąża ma konsumpcję towarów lub usług, a który ma być nieodczuwalny dla podmiotów gospodarczych. Z konstrukcji tej wynika zasada neutralności podatku VAT dla podatników.

23.

Zwrot podatku powinien nastąpić w rozsądnym terminie określonym w przepisach wewnętrznych państw członkowskich. Przekroczenie rozsądnego terminu zwrotu powinno wiązać się z naprawieniem poniesionej przez podatnika z tego powodu szkody, tak by nie ponosił on żadnego ryzyka finansowego z tym związanego (10).

24.

Straty, jakie podatnik może ponieść z powodu zwrotu podatku, mogą być różnorodne. Wynikają one przede wszystkim z niemożności dysponowania środkami pieniężnymi, które w normalnych warunkach, czyli w przypadku otrzymania zwrotu w terminie, byłyby do jego

dyspozycji, a które pozostają „zamrożone” na koncie organu podatkowego.

25.

Straty tego rodzaju nie są łatwe do precyzyjnego wyliczenia, jako że polegają głównie na utracie korzyści (*lucrum cessans*), jakie podatnik mógłby uzyskać, inwestując środki pieniężne, czy to w ramach swojej działalności, czy też w instrumenty finansowe. Pojawiają się więc tutaj trudności typowe dla wyliczania przyszłych, z natury niepewnych i nie bezwarunkowych, dochodów.

26.

Z tego względu ogólnie przyjętą formą wynagrodzenia za tego rodzaju straty jest wypłata odsetek, które stanowią formę zryczałtowanego odszkodowania. Taka forma odszkodowania pozwala wierzycielowi (w tym wypadku podatnikowi) uzyskać godziwe wynagrodzenie bez konieczności przeprowadzania bardzo trudnego dowodu wysokości rzeczywistej straty, a z drugiej strony nie naraża dłużnika na konieczność zapłaty kwot w nieprzewidywalnej, potencjalnie bardzo znacznej wysokości.

27.

Odsetki za zwłokę odgrywają równieś dodatkową rolę, stanowią bowiem sankcję, która ma skłonić dłużnika do zapłaty należnej wierzycielowi kwoty w terminie, w przeciwnym bowiem razie kwota ta zostanie powiększona o odsetki. Uważam jednak, że w sytuacji gdy dłużnikiem jest państwo, a wierzycielem podatnik, dysproporcja potencjału finansowego stron powoduje, że to funkcja kompensacyjna odsetek odgrywa najistotniejszą rolę. O ile bowiem dla budżetu państwa pojedyncza należność wobec konkretnego podatnika stanowi wielkość pomijalną, o tyle w budzie podatnika stanowi zwykle istotną pozycję, a niekiedy może nawet przesądzać o jego płynności finansowej.

28.

Odsetki za zwłokę są zwykle określone na poziomie średnich kosztów uzyskania środków pieniężnych na rynku bankowym. Odszkodowanie w postaci odsetek ma więc jeszcze tę dodatkową zaletę, że pozwala wierzycielowi uzyskać potrzebne mu środki w postaci pożyczki bankowej, z gwarancją, że odzyska w postaci odsetek za zwłokę kwotę odpowiadającą z grubsza kosztom uzyskania tej pożyczki.

29.

Wysokość odsetek za zwłokę jest zwykle ustalana w przepisach prawa krajowego państw członkowskich. Z punktu widzenia prawa Unii, o ile wysokość ta nie zostanie ustalona na rażąco niskim poziomie, co stałoby w sprzeczności z zasadą skuteczności, państwa członkowskie swobodnie ustalają wysokość odsetek obowiązującą w ich prawie krajowym w ramach swojej autonomii proceduralnej. Tak określona wysokość odsetek pozwala zarówno wierzycielom, jak i dłużnikom przewidzieć w sposób precyzyjny wysokość ich przyszłych uprawnień lub, odpowiednio, zobowiązań finansowych. Stanowi to więc gwarancję pewności prawa.

30.

Jeżeli więc z art. 183 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej wynika prawo podatnika do otrzymania w rozsądnym terminie zwrotu nadpłaconego podatku, a w razie przekroczenia tego rozsądnego terminu równieś prawo do wynagrodzenia strat poniesionych w związku ze zwłoką w zwrocie podatku, oznacza to moim zdaniem prawo do otrzymania odsetek z tytułu zwłoki w zwrocie podatku w pełnej wysokości określonej w prawie krajowym

zainteresowanego państwa członkowskiego. Ograniczenie prawa do otrzymania odsetek należy zatem uznać za sprzeczne z zasadą skuteczności, gdy oznacza ono, że skorzystanie z uprawnienia wynikającego z prawa Unii – a polegającego na prawie do odszkodowania za straty poniesione w wyniku zwrotu podatku – stanie się niemożliwe lub co najmniej nadmiernie utrudnione. Co więcej, takie ograniczenie będzie stało się w sprzeczności z zasadą pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, jako że podatnik będący w tej sytuacji wierzycielem organów podatkowych ma prawo spodziewać się otrzymania odsetek w pełnej wysokości przewidzianej przepisami prawa. Ograniczenie prawa do otrzymania odsetek w pełnej wysokości byłoby możliwe jedynie w szczególnych sytuacjach, kiedy to zwrot podatku wynikałby z przyczyn leżących po stronie podatnika. Taka sytuacja nie zachodzi jednak w niniejszej sprawie.

31.

Za sprzeczne z zasadą skuteczności ograniczenie należy moim zdaniem uznać również możliwość sądowego obniżenia kwoty należnych podatnikowi odsetek, w sytuacji gdy znaczna, ale niezawiniona przez podatnika zwrot podatku spowodowała powstanie po stronie podatnika prawa do otrzymania szczególnie wysokich w stosunku do kwoty głównej odsetek, przekraczających potencjalnie rzeczywistą szkodę poniesioną przez podatnika z powodu zwrotu podatku.

32.

Takie obniżenie kwoty należnych odsetek wiązałoby się bowiem nieuchronnie z koniecznością udowodnienia przez podatnika wysokości owej rzeczywistej szkody ( 11 ). Jak zaś wskazałem powyżej, dowód taki jest szczególnie trudny, jako że chodzi o straty w postaci niezyskanych przychodów, a więc z natury rzeczy trudne do jednoznacznego obliczenia i udowodnienia. Konieczność przeprowadzenia takiego dowodu czyniłaby więc nadmiernie utrudnionym, a w wielu wypadkach prawdopodobnie wręcz niemożliwym skorzystanie przez podatników z prawa do otrzymania zwrotu podatku wraz z odszkodowaniem za ewentualny zwrot w dokonaniu tego zwrotu. Trudności związane z takim trybem dochodzenia odszkodowania za owy zwrot widzą najlepiej, jeżeli porówna się go z bardzo prostym mechanizmem zapłaty odsetek za zwrot w określonej z góry wysokości.

33.

Rzeczywiście, jak zauważył sędzia odsyłający, w niektórych wypadkach kwota odsetek może przekraczać rzeczywistą szkodę poniesioną przez podatnika. Jest to jednak normalne zjawisko związane ze stosowaniem odszkodowania w zryczałtowanej wysokości, które z natury rzeczy odzwierciedla przybliżony i statystycznie prawdopodobny straty, jak podatnik mógł ponieść, a nie straty rzeczywiście poniesione. Odszkodowanie w postaci odsetek może być w konkretnych wypadkach wyższe lub niższe od rzeczywistej straty, nie uzasadnia to jednak moim zdaniem rezygnacji z jego stosowania.

34.

W szczególnych sytuacjach, na przykład gdy zwrot w zapłacie długu spowoduje upadłość wierzyciela, może on (lub jego następcy prawni) dochodzić odszkodowania wyższego niż kwota odsetek za zwrot. Dotyczy to również stosunków między państwem a podatnikami. Decyzja taka uzależniona jest jednak wyjątkowo od woli wierzyciela. Możliwość dochodzenia odszkodowania przewyższającego kwotę odsetek nie pozbawia jednak wierzyciela gwarancji, jak stanowi odsetki.

35.

Podobnie jeżeli chodzi o stosunek kwoty odsetek do kwoty głównej. Kwota odsetek jest pochodną wysokości kwoty głównej i czasu trwania zwłoki w zwrocie podatku. Jeżeli czas ten byłby szczególnie długi, kwota odsetek może zbliżyć się do wysokości kwoty głównej, a nawet ją przekraczać. Obrazuje to jednak tylko długi czas zwłoki. U podstaw instytucji odsetek za zwłokę leży założenie, że gdyby wierzyciel przez cały czas trwania zwłoki w zapłacie należności dysponował należnymi mu środkami pieniężnymi, to mógłby uzyskiwać z nich dochód, którego roczna akumulowana wysokość byłaby funkcją czasu i równieś mogłaby dorównać wysokości kwoty pierwotnie zainwestowanej lub ją przekroczyć. Uzyskanie przez niego podobnej kwoty z tytułu odsetek nie stanowi więc żadnego bezpodstawnego wzbogacenia, lecz jedynie wynagrodzenie braku możliwości uzyskiwania dochodów spowodowanego zwłoką w zwrocie kwoty głównej.

36.

Na koniec warto przypomnieć, że to państwa członkowskie określają, w ramach swojej autonomii proceduralnej, wysokość odsetek za zwłokę, w tym za zwłokę w zwrocie nadpłaconego podatku. Jeżeli więc państwo uzna, że wysokość odsetek określona w prawie krajowym przekracza godziwe wynagrodzenie szkody spowodowanej tą zwłoką, ma możliwość jej obniżenia w drodze ustawowej. Dopóki jednak takie ustawowe obniżenie nie nastąpi, podatnicy wywodzący swoje prawo do zwrotu podatku z prawa Unii mają prawo do otrzymania odsetek w pełnej wysokości wynikającej z obowiązujących przepisów.

Uwagi dotyczące argumentacji rzędu litewskiego

37.

Rząd litewski w swoich uwagach w niniejszej sprawie powołuje się jeszcze na argument, zgodnie z którym przewidziane w prawie litewskim odsetki za zwłokę w zwrocie nadpłaconego podatku nie stanowią wynagrodzenia szkody poniesionej przez podatnika z powodu zwłoki w zwrocie podatku, lecz mają jedynie charakter karny i służą skłonieniu organów podatkowych do jak najszybszego wykonania obowiązku zwrotu podatku. Rząd litewski powołuje się na fakt, że odsetki te są określone na takim samym poziomie jak odsetki karne należne od podatników z tytułu zwłoki w zapłacie podatku, który to poziom przewyższa dwukrotnie stawkę odsetek za zwłokę w stosunkach prywatnoprawnych. W związku z tym, zdaniem rzędu litewskiego, stawka odsetek o charakterze kompensacyjnym musiałaby dopiero zostać określona przez sąd odsyłający w postępowaniu głównym.

38.

Argumentacja ta nie przekonuje mnie z kilku powodów.

39.

Po pierwsze, żadne informacje zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ani w uwagach stron nie wskazują, by istniała jakakolwiek praktyka takiego sądowego ustalania stawki odsetek kompensacyjnych w miejsce stawki odsetek przewidzianej w przepisach prawa litewskiego na wypadek zwłoki w zwrocie podatku. Pełnomocnik rzędu litewskiego potwierdził zresztą na rozprawie, że według jego wiedzy niniejsza sprawa ma charakter precedensowy. Jak należy wobec tego rozumieć, w innych wypadkach, w tym wtedy gdy zwrot podatku następuje wyjątkowo na podstawie prawa krajowego, podatnicy otrzymują odsetki w wysokości

przewidzianej w przepisach prawa. Zastosowanie w niniejszej sprawie teorii przedstawionej przez rz?d litewski oznacza?oby zatem mniej korzystne potraktowanie roszczenia opartego na prawie Unii, co sta?oby w sprzeczno?ci z zasad? równowa?no?ci i by?oby z samego tylko tego powodu wykluczone ( 12 ).

40.

Po drugie, o ile odsetki za zw?ok? maj? zwykle, jak ju? wspomnia?em ( 13 ), zarówno funkcj? kompensacyjn?, jak funkcj? karn?, w stosunkach pa?stwa z podatnikami znaczenie tych dwóch funkcji jest ró?ne. Rzeczywi?cie, w sytuacji gdy to podatnik wyst?puje w roli d?u?nika, funkcja karna odsetek ma wi?ksze znaczenie, jako ?e straty bud?etu pa?stwa z powodu braku zap?aty podatku przez pojedynczego podatnika s? relatywnie niewielkie. Odmienne jest jednak w sytuacji odwrotnej, kiedy po pa?stwo jest d?u?nikiem podatnika w z tytu?u obowi?zku zwrotu podatku. W takim wypadku bowiem skuteczno?? funkcji karnej odsetek jest najcz??ciej do?? ograniczona, natomiast na pierwszy plan wysuwa si? ich funkcja kompensacyjna, jako ?e straty poniesione przez podatnika z powodu zw?oki w zwrocie podatku mog? by? potencjalnie bardzo istotne w stosunku do jego ogólnych zasobów finansowych. Nie mog? si? wi?c zgodzi? z twierdzeniem rz?du litewskiego, ?e odsetki za zw?ok? nale?ne od pa?stwa podatnikowi z tytu?u zw?oki w zwrocie nadp?aconego podatku pe?ni? t? sam? funkcj?, wy??cznie lub g?ównie karn?, co odsetki za zw?ok? w zap?acie podatku przez podatnika. Okoliczno??, ?e odsetki te zosta?y okre?lone na tym samym poziomie, jest technicznym wyborem ustawodawcy litewskiego.

41.

Po trzecie, teza przedstawiona przez rz?d litewski oznacza?aby, ?e prawo litewskie nie okre?la w istocie w ogóle stawki odsetek nale?nych podatnikom z tytu?u zw?oki w zwrocie podatku. By?oby to jednak, w sytuacjach gdy zwrot ten nast?puje na podstawie prawa Unii, sprzeczne z orzecznictwem przytoczonym powy?ej ( 14 ) i z zasad? skuteczno?ci. Prawo do zwrotu podatku wraz z odsetkami za zw?ok? nie oznacza bowiem jedynie prawa do ekspektatywy ewentualnego otrzymania odsetek w wysoko?ci, jak? s?d zechce okre?li? w toku post?powania, lecz prawo do otrzymania odsetek w wysoko?ci znanej z góry, okre?lonej a priori w przepisach prawa. Rz?d litewski zdaje si? natomiast przecenia? zakres swobody, jaki przys?uguje pa?stwom cz?onkowskim przy okre?laniu zasad zwrotu nadp?aconego podatku VAT. Je?eli bowiem art. 183 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 stanowi, ?e pa?stwa cz?onkowskie ustalaj? warunki, na jakich dokonuj? zwrotu nadp?aconego podatku VAT, to sposób ustalenia tych warunków musi spe?nia? pewne minimalne kryteria przewidywalno?ci i pewno?ci prawa. To samo dotyczy ustalenia wysoko?ci odsetek, do jakich podatnik jest uprawniony w razie zw?oki w zwrocie podatku, jako ?e prawo do otrzymania odsetek w razie zw?oki jest elementem prawa do zwrotu nadp?aconego podatku. Ustalenie warunków zwrotu, w tym wysoko?ci odsetek, nie mo?e wi?c nast?powa?, jak chcia?by rz?d litewski, ad hoc, w drodze orzecze? s?dowych w poszczególnych sprawach dotycz?cych konkretnych podatników. Taki mechanizm sta?by moim zdaniem w sprzeczno?ci z zasad? skuteczno?ci, jako ?e niezb?dnym elementem skutecznego dochodzenia uprawnie? wynikaj?cych z prawa Unii jest pewno?? co do zakresu tych uprawnie? i ochrona uzasadnionych oczekiwa? w tej materii.

42.

Rz?d litewski sugeruje wreszcie, ?e odsetki za zw?ok? w zwrocie podatku przewidziane w prawie litewskim mog?yby zosta? obni?one poprzez ograniczenie ich do jednego sk?adnika stawki tych odsetek, to jest do wysoko?ci ?redniego oprocentowania obligacji skarbowych.

43.

Jednakże, pomijając już problem prawdopodobnej niezgodności takiego rozwiązania z zasadą równowagi, obligacje skarbowe, jako instrumenty finansowe uznawane za szczególnie bezpieczne, są zwykle oprocentowane bardzo nisko, znacznie poniżej średniego oprocentowania pożyczek na rynku bankowym. Odsetki za zwórkę w zwrocie podatku w wysokości ograniczonej do poziomu oprocentowania obligacji skarbowych nie spełniałyby więc moim zdaniem swojej funkcji kompensacyjnej, gdy nie pozwalałyby nawet zrekompensować kosztu pozyskania brakujących środków finansowych na rynku bankowym. Odsetki takie nie spełniałyby więc roli wynagrodzenia za szkody poniesione przez podatnika z powodu zwórki w zwrocie podatku i przenosiłyby na niego czysto ryzyko finansowe związane z tą zwórką. Określenie odsetek na tak niskim poziomie stałoby więc w sprzeczności z zasadą skuteczności.

## Podsumowanie

44.

Podsumowując, jestem zdania, że art. 183 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej i w świetle zasady równowagi i skuteczności wymaga, by w razie niedotrzymania przez organy podatkowe rozsądnego i przewidzianego w prawie krajowym terminu zwrotu nadpłaconego podatku VAT podatnik otrzymał zwrot tego podatku wraz z odsetkami w pełnej wysokości przewidzianej w obowiązujących przepisach krajowych, jeżeli zwórka w zwrocie podatku nie była spowodowana działaniem podatnika.

## Wnioski

45.

W związku z powyższym proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane przez Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (naczelný sąd administracyjny, Litwa):

Artykuł 183 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on obniżenia kwoty odsetek należnych podatnikowi z tytułu zwórki w zwrocie nadpłaconego podatku VAT w stosunku do kwoty, do jakiej miałby on prawo na zwykłych zasadach, z przyczyn niezwiązanych z działaniem tego podatnika.

( 1 ) Język oryginału: polski.

( 2 ) Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

( 3 ) Wyrok z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

( 4 ) Zobacz ostatnio wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 18–22 i przytoczone tam orzecznictwo).

( 5 ) Idem, pkt 23.

( 6 ) Idem, pkt 24.

( 7 ) Zobacz ostatnio wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horaşu-Vasile Cruduleci (C-205/15, EU:C:2016:499, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

( 8 ) Kwestia daty, od której należy liczyć sporne w postępowaniu główne odsetki, nie jest

przedmiotem pytania prejudycjalnego. Przypomn? tylko, ?e s?d pierwszej instancji w post?powaniu g?ównym uzna?, i? odsetki nale?y liczy? od dnia 17 lutego 2009 r. Warto natomiast podkre?li?, ?e wbrew twierdzeniu litewskich organów podatkowych brak zwrotu spornego podatku by? niezgodny z prawem Unii od pocz?tku, a nie dopiero od dnia wydania przez Trybuna? wyroku z dnia 21 pa?dziernika 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627). Wyroki Trybuna?u wydane w trybie prejudycjalnym maj? bowiem charakter deklaratoryjny i okre?laj? wyk?adni? przepisów prawa Unii, jaka powinna by? stosowana od dnia ich wej?cia w ?ycie (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 27 marca 1980 r., Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, pkt 16; z dnia 19 pa?dziernika 1995 r., Richardson, C?137/94, EU:C:1995:342, pkt 33; z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C?76/14, EU:C:2015:216, pkt 53). W wyj?tkowych wypadkach mo?liwe jest wprowadzenie ograniczenia skutków wyroku w czasie (zob. wyrok z dnia 14 kwietnia 2015 r., Manea, C?76/14, EU:C:2015:216, pkt 54), Trybuna? nie robi? tego jednak w odniesieniu do wyroku z dnia 21 pa?dziernika 2010 r., Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627).

( 9 ) Zobacz ostatnio wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Toma i Biroul Executorului Judec?toresc Hora?iu-Vasile Cruduleci (C?205/15, EU:C:2016:499, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

( 10 ) Zobacz wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, pkt 20, 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

( 11 ) Przypomn?, ?e w prawie litewskim brak precyzyjnych przepisów okre?laj?cych regu?y takiego s?dowego obni?enia odsetek, a trudno sobie wyobrazi?, by s?d dokonywa? ich obni?enia w sposób ca?kowicie arbitralny, bez uwzgl?dniania rzeczywistej straty poniesionej przez podatnika.

( 12 ) Zobacz pkt 20 powy?ej.

( 13 ) Zobacz pkt 27 powy?ej.

( 14 ) Zobacz pkt 13 i 14 powy?ej.