

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

GERARDA HOGANA

przedstawiona w dniu 11 września 2019 r.(1).

Sprawy połączzone C-13/18 i C-126/18

Sole-Mizo Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry)]

i

Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Szekszardzie, Węgry)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Odpowiedzialność państwa członkowskiego – Prawo do pełnego odszkodowania lub prawo do odpowiedniego odszkodowania – Obliczanie odsetek należnych w celu zrekompensowania spowodowanej szkody – Zasady skuteczności i równoważności – Zakres zastosowania

1. Analizowane tu dwa odwołania prejudycjalne, złożone przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry) i przez Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Szekszardzie, Węgry), dotyczą zakresu prawa do uzyskania rekompensaty za uchybienie przez państwo członkowskie zobowiązaniom wynikających z prawa Unii.

2. Wnioski zostały złożone w postępowaniach 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, zwanej dalej

„dyrekcję ds. odwołań”, Węgry). Dotyczy one zgodnie z prawem praktyki krajowej przyjętej przez rząd węgierski w celu zrekompensowania podatnikom VAT stosowania warunku określonego przez prawo krajowe, który następnie Trybunał uznał za niezgodny z prawem Unii. Zgodnie z proponowanym przeze mnie wyjaśnieniem wspomniana praktyka krajowa zdaje się w niektórych aspektach wykraczać poza wymogi prawa Unii, w innych zaś ich nie spełnia.

3. Przed podjęciem analizy przedstawionych pytań należy jednak w pierwszej kolejności przytoczyć istotne przepisy prawa Unii i prawa krajowego.

I. Prawo Unii

A. Dyrektywa 2006/112

4. 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, że:

„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 jednak odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

B. Prawo krajowe

1. Przepisy regulujące procedurę odzyskania VAT

5. Altalános 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 wartości dodanej oraz o ustanowieniu szczególnego postępowania w sprawie zwrotu podatku, zwana dalej „ustawą zmieniającą”) zawiera następujące postanowienia:

„Paragraf 1

1. Kwoty, w odniesieniu do których podatnik nie mógł dochodzić w ostatniej deklaracji VAT, jak zobowiązany był złożyć przed wejściem w życie niniejszej ustawy ([...] zwanej dalej „deklaracją”), swojego prawa do odzyskania VAT na gruncie § 186 ust. 2–4 [ustawy o VAT] uchylonej niniejszą ustawą – wyjątkowo w kwocie jak ten podatnik wykazał jako podatek wynikający z zakupów, które nie zostały opłacone – mogą być przedmiotem wniosku o zwrot złożonego przez podatnika do organów podatkowych do dnia 20 października 2011 r., na przewidzianym do tego formularzu; niezależnie od tego okresu podatnik może, w deklaracji odpowiadającej reżimowi, któremu podlega, zaliczyć te kwoty jako element zmniejszający kwotę podatku do zapłaty lub skorzystać z prawa do zwrotu w deklaracji. Wniosek ten uznaje się za deklarację dla celów przepisów [ordynacji podatkowej]. Termin na jego złożenie nie podlega przedłużeniu.

2. We wniosku złożonym do dnia 20 października 2011 r. podatnik może jedynie wnieść do organów o przeprowadzenie nowego badania deklaracji za okres wcześniejszy niż wejście w życie niniejszej ustawy w celu zweryfikowania ustalonych wcześniej skutków prawnych jedynie w przypadku gdy nałożono na niego, w drodze decyzji, która stała się ostateczna na skutek poprzedniego badania, kar podatkowych lub ustawowe odsetki na podstawie § 186 ust. 2–4 [ustawy o VAT], uchylonego niniejszą ustawą, lub § 48 ust. 7 [poprzedniej ustawy o VAT].

Podatnik może złożyć taki wniosek nawet w przypadku gdy nie korzysta z postanowienia ust. 1 wyżej. Terminem na złożenie takiego wniosku jest okres przedawnienia, z którego podatnik nie może być zwolniony.

[...]

Paragraf 3

Paragraf 186 ust. 2–4 [ustawy o VAT], uchylony niniejszą ustawą, oraz § 48 ust. 7 [wcześniejszej ustawy o VAT] nie mają zastosowania do spraw będących w toku w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy lub wszczętych po tym dniu”.

2. **Węgierska ordynacja podatkowa**

6. Paragraf 37 ust. 4 i 6 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (ustawy nr XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa) w pierwotnej wersji, cytowanej przez rząd węgierski w swych uwagach i jedynej przedstawionej Trybunałowi(2), ma następujące brzmienie:

„4. Termin wypłaty dotacji budżetowej należącej podatnikowi będzie uregulowany w załącznikach do niniejszej ustawy lub w ustawie szczególnej. Dotacja budżetowa lub VAT, o którego zwrot wniesiono, musi zostać wypłacona w ciągu 30 dni od otrzymania wniosku (deklaracji), lecz nie wcześniej niż w terminie wypłaty, przy czym okres ten wydłuża się do 45 dni w przypadku gdy kwota VAT do odzyskania przekracza 500 000 HUF. [...]

[...]

6. W przypadku gdy organy podatkowe dokonają opóźnionej wypłaty, wypłaci również odsetki według stawki odpowiadającej stawce za opóźnienie płatności za każdy dzień zwłoki. [...]”.

7. Paragraf 124/C ordynacji w wersji cytowanej przez sądy odsyłające(3) przewiduje:

„1. Jeżeli Alkotmánybíróság [(trybunał konstytucyjny, Węgry)], Kúria [(sąd najwyższy, Węgry)] lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdza z mocą wsteczną, że przepis prawa przewidujący zobowiązanie podatkowe jest sprzeczny z ustawą zasadniczą lub z obowiązującym aktem Unii Europejskiej, lub jeżeli chodzi o przepis lokalny lub jakiegokolwiek 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 odnośnym orzeczeniu.

2. Podatnik może złożyć wniosek na piśmie do organu podatkowego w terminie 180 dni od opublikowania lub doręczenia orzeczenia Alkotmánybíróság [(trybunału konstytucyjnego)], Kúria [(sądu najwyższego)] lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej; niedopuszczalny jest jakiegokolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu. Organ podatkowy odrzuca wniosek w przypadku gdy w dacie ogłoszenia 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 jest należny w dniu, w którym decyzja o jego przyznaniu stała się ostateczna, i musi on zostać dokonany w ciągu 30 dni od dnia, w którym stał się należny.

Przepisy dotyczące dotacji budżetowych stosuje się odpowiednio do zwrotu regulowanego niniejszym przepisem, z wyjątkiem § 37 ust. 6”.

8. Paragraf 124/D, ust. 1–3 wspomnianej ordynacji w wersji cytowanej przez sądy odsyłające 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 [(trybunału 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 jakiegokolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu.

3. Jeżeli rozliczenie sprostowane w deklaracji korygującej wykazuje, że podatnik ma prawo do zwrotu ze względu na zmniejszenie podatku do zapłaty lub zwiększenie kwoty do odzyskania – tak jest biorąc pod uwagę wskazane w ustawie o VAT obowiązujące w dacie powstania prawa do odliczenia warunki zwrotu podatku określone w sposób negatywny – organ podatkowy stosuje do kwoty podlegającej zwrotowi stopę odsetek odpowiadającą stopie podstawowej banku centralnego, liczoną w odniesieniu do okresu pomiędzy datą wskazaną do zapłaty w deklaracji lub deklaracjach, których dotyczy deklaracja korygująca, lub terminem zapłaty – albo datą zapłaty podatku jeżeli jest ona późniejsza – a datą złożenia deklaracji korygującej. Zwrotu, do którego stosuje się przepisy dotyczące wypłaty dotacji budżetowych, dokonuje się w ciągu 30 dni od złożenia deklaracji korygującej”.

9. Pierwsze zdanie § 135 ust. 4 tej samej ordynacji w wersji cytowanej przez sądy odsyłające przewiduje, że:

„W przypadku gdy decyzja wydana przez organ podatkowy lub ustalenie przez organ podatku na podstawie przedstawionych mu informacji jest niezgodna lub niezgodne z prawem, w związku z czym podatnik ma prawo do zwrotu, organ podatkowy wypłaci odsetki od kwoty do zwrotu według stawki takiej samej jak odsetki za zwłokę, chyba że będzie w ustaleniu podatku wynika z okoliczności pozostającej w sferze odpowiedzialności podatnika lub osoby zobowiązanej do dostarczenia danych”.

10. Paragraf 164 ust. 1 ordynacji podatkowej w wersji cytowanej przez sądy odsyłające stanowi:

„Prawo do ustalenia podatku wygasa po pięciu latach od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym powinna zostać złożona deklaracja lub informacja dotycząca podatku albo, w przypadku braku takiej deklaracji lub informacji, w ciągu którego podatek powinien zostać zapłacony. O ile przepisy nie stanowi inaczej, prawo do wnioskowania o dotację budżetową i prawo do zwrotu nadpłaty wygasa po pięciu latach od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym powstało prawo do wnioskowania o dotację lub zwrot”.

11. Paragraf 165 ust. 2 ordynacji w wersji cytowanej przez sądy odsyłające przewiduje:

„Stawka odsetek za zwłokę za każdy dzień kalendarzowy równa się 1/365 dwukrotnie stawki podstawowej banku centralnego obowiązującej w dacie wniosku. Odsetki za zwłokę same w sobie nie stanowią podstawy naliczania odsetek za zwłokę. Centralny organ administracji podatkowej i celnej nie nakazuje zapłaty odsetek za zwłokę w kwocie niższej niż 2000 HUF

[forintów węgierskich]”.

II. Okoliczności sporu

12. Paragraf 48 ust. 7 dawnej węgierskiej ustawy o VAT, który obowiązywał od 1 stycznia 2005 r. do 31 grudnia 2007 r. oraz, następnie, § 186 ust. 2 węgierskiej ustawy o VAT, który obowiązywał od 1 stycznia 2008 r. do 26 września 2011 r., uzależniały zwrot nadwyżki VAT do odliczenia (tj. kwoty pozostałej po odliczeniu VAT należnego od VAT do odliczenia) od dokonania pełnej zapłaty za transakcje, w związku z którymi powstał VAT do odliczenia („zasada zapłaconych faktur zakupu”). W przypadku braku zapłaty nadwyżka ta podlegała przeniesieniu na kolejny okres rozliczeniowy, co oznacza, że pomniejszała kwotę VAT do zapłaty w kolejnym okresie.

13. W wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530) Trybunał stwierdził, że § 186 ust. 2 węgierskiej ustawy o VAT jest niezgodny z art. 183 dyrektywy VAT.

14. Ustawa zmieniająca, którą węgierski parlament uchwalił w następstwie tego wyroku, uchylił z dniem 27 września 2011 r. § 186 ust. 2–4 ustawy o VAT i obecnie dopuszcza zwrot nadwyżki VAT do odliczenia bez konieczności zapłaty wynagrodzenia należnego za transakcję, z tytułu której powstał VAT do odliczenia. Sąd odsyłający w sprawie C-126/18 stwierdził w tej kwestii, że zgodnie z tymi przepisami podatkowymi mogło:

- zwrócić się o nadzwyczajny zwrot VAT w drodze wniosku o zapłatę wstrzymanego zwrotu VAT, z którego w prekluzyjnym terminie,
- dochodził zwrotu w deklaracjach podatkowych lub
- wykorzystał wstrzymany zwrot VAT do obniżenia podatku należnego w deklaracjach podatkowych.

15. W postanowieniu z dnia 17 lipca 2014 r. Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (sprawa C-654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127, zwanym dalej „postanowieniem w sprawie Delphi”, pkt 39) Trybunał orzekł, że prawo Unii, a w szczególności art. 183 dyrektywy VAT, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on istnieniu przepisów i praktyce państwa członkowskiego, wykluczających wypłatę odsetek od kwoty nadwyżki VAT, która nie mogła zostać zwrócona w rozsądnym terminie wskutek zastosowania przepisu krajowego uznanego za niezgodny z prawem Unii. Trybunał dalej stwierdził jednak, że w przypadku braku prawodawstwa Unii Europejskiej w tym zakresie, to w prawie krajowym należy określić – przy poszanowaniu zasady równowagi i skuteczności – procedury wypłacania takich odsetek.

16. W następstwie postanowienia w sprawie Delphi węgierska administracja podatkowa wypracowała praktykę administracyjną, w przedmiocie której Kúria (sąd najwyższy) wydał wyrok nr Kfv.I.35.472/2016/5 z dnia 24 listopada 2016 r. stanowiący podstawę dla przyjęcia orzeczenia co do zasady (nr EBH2017.K18) zatytułowanego „Badanie (w odniesieniu do stawki i terminu prekluzyjnego) kwestii odsetek od VAT powstałych w sposób konieczny ze względu na zasadę zapłaconych faktur” (zwanego dalej „orzeczeniem co do zasady sądu najwyższego nr 18/2017”).

17. Zgodnie z orzeczeniem co do zasady sądu najwyższego nr 18/2017 dla celów obliczenia odsetek za zwłokę od kwoty VAT, która nie została należycie odzyskana z uwagi na obowiązujący wcześniej zasadę zapłaconych faktur zakupu, wyróżnił należy dwa okresy:

- w odniesieniu do okresu od dnia następującego po ostatnim dniu terminu na złożenie deklaracji VAT do dnia wygaśnięcia terminu na złożenie kolejnej deklaracji stosuje się

odpowiednio § 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, odnoszące się do sytuacji, gdy Alkotmánybíróság (trybuna konstytucyjny) lub Kúria (sąd najwyższy) stwierdzi naruszenie przez daną normę wyżej w hierarchii krajowej normy prawnej. W obu [analizowanych] przypadkach organy podatkowe faktycznie nie dopuściły się, w myślnym przywołanego rozstrzygnięcia, naruszenia prawa, lecz zastosowały obowiązuje wówczas zasady prawa krajowego. Zgodnie ze wspomnianymi dwoma przepisami zastosowanie znajduje zatem stawka równa podstawowej stawce banku centralnego;

– w odniesieniu do okresu od dnia, w którym odsetki od organu podatkowego stały się należne do dnia w którym właściwe organy podatkowe faktycznie zapłaciły odsetki stosuje się § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej. Co za tym idzie, stopa odsetek odpowiada stopie odsetek za zwłokę za każdy dzień zwłoki, tj. dwukrotnie stawki podstawowej banku centralnego. Odsetki te oblicza się poczynieszy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o zwrot nadzwyczajny lub deklaracji podatkowej, w której wnioskowano o zwrot.

III. Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

A. Sprawa C-13/18

18. W dniu 30 grudnia 2016 r. Sole-Mizo złożyła do organu podatkowego wniosek o zapłatę odsetek od kwot nadwyżki VAT do odliczenia, które nie zostały zwrócone w terminie w związku z zastosowaniem zasady zapłaconych faktur zakupu, w oparciu o postanowienie w sprawie Delphi. Wniosek ten dotyczy różnych okresów rozliczeniowych na przestrzeni okresu od grudnia 2005 r. do czerwca 2011 r. W związku ze zwłoką w wypłacie tych odsetek spółka wniosła również o wypłatę odsetek skądanych.

19. Decyzją z dnia 3 marca 2017 r. organ podatkowy pierwszej instancji częściowo uwzględnił wniosek Sole-Mizo i przyznał wypłatę odsetek w kwocie 99 630 000 HUF (około 321 501 EUR), oddalił jednak wniosek spółki w części dotyczącej wypłaty odsetek skądanych, w związku ze zwłoką w zapłacie przyznanych odsetek.

20. 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, orzekając na korzyść Sole-Mizo, i zarządził zapłatę tytułem odsetek kwoty 104 165 000 HUF (około 338 891 EUR). Kwota ta została ustalona przy zastosowaniu stawki odsetek odpowiadającej podstawowej stopie procentowej banku centralnego. W zakresie, w jakim decyzja organu pierwszej instancji odmawiała zapłaty odsetek skądanych, organ podatkowy drugiej instancji uchylił to rozstrzygnięcie i nakazał organowi podatkowemu pierwszej instancji ponowne obliczenie odsetek.

21. Sole-Mizo wniosła do sądu odsyłającego skargę na decyzję organu podatkowego drugiej instancji z dnia 19 czerwca 2017 r. twierdząc, że odsetki należne w celu zrekompensowania straty poniesionej wskutek zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu tak powinny być ustalane w oparciu o dwukrotność podstawowej stopy procentowej banku centralnego, zgodnie z § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

22. Sąd odsyłający zwraca się w związku z tym z pytaniem, czy należne odsetki powinny być obliczone przy zastosowaniu stawki odpowiadającej podstawowej stopie procentowej banku centralnego, czy te stawki odpowiadającej dwukrotnie tej stopy. Sąd odsyłający ma w szczególności wątpliwości co do zgodności z ustanowioną w prawie Unii zasadą równoważności orzeczenia co do zasady sądu najwyższego nr 18/2017, zgodnie z którym § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej nie stosuje się odpowiednio do „pierwszego okresu”, ponieważ organy podatkowe nie dopuściły się naruszenia, jako że zastosowały jedynie obowiązujące wówczas przepisy prawa

krajowego. W ocenie sądu odsyłającego prawo Unii sprzeciwia się takiemu rozumowaniu.

23. W tych okolicznościach Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania w trybie prejudycjalnym:

„1. Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że przy badaniu wątpliwych przepisów dotyczących [odsetek] wychodzi się z założenia, że krajowy organ podatkowy nie popełnił naruszenia (zaniechania) – czyli że nie popadł w zwłokę w odniesieniu do nieodzyskiwalnej części podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) [...] za niezapłacone zakupy podatników – ponieważ w chwili, w której krajowy organ podatkowy 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 członkowskiego, polegająca na tym, że przy badaniu wątpliwych przepisów dotyczących [odsetek] 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 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 pierwszym okresie podatnicy mają jedynie prawo do otrzymania [odsetek] 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 drugim okresie należy wypłacić odsetki w wysokości dwukrotnie podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego – która zresztą ma w przypadku zwłoki zastosowanie w porządku prawnym danego państwa członkowskiego – 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 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zasada równoważności stoi na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, 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?”

B. Sprawa C-126/18

24. W dniu 30 grudnia 2016 r. Dalmandi Mezőgazdasági złożyła do organów podatkowych pierwszej instancji wniosek o wypłatę odsetek od kwoty VAT, której nie można było odzyskać w okresie od 2005 r. do 2011 r. ze względu na zastosowanie zasady zapłaconych faktur zakupu. Wnioskowana kwota wynosiła 74 518 000 HUF (ok. 240 515 EUR). Przy wyliczaniu kwoty odsetek mających na celu rekompensatę bezpośrednio poniesionej szkody we wniosku uwzględniono cały okres pomiędzy terminem płatności dla danego okresu sprawozdawczego a terminem płatności wynikającym z przepisów ustawy zmieniającej, tj. 5 grudnia 2011 r. Przy

wyliczeniu zastosowano równie? stawki odpowiadaj?ce dwukrotnie?ci stawki podstawowej banku centralnego, zgodnie z § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej. Ponadto Dalmandi Mez?gazdasági za??da?a wyp?aty dodatkowych odsetek za okres od dnia 5 grudnia 2011 r. do daty faktycznej zap?aty, równie? stosuj?c stop? okre?lon? w § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

25. Decyzj? z dnia 10 marca 2017 r. organ podatkowy pierwszej instancji uwzgl?dni? w cz??ci wniosek Dalmandi Mez?gazdasági i ustali? na jej rzecz odsetki w kwocie 34 673 000 HUF (ok. 111 035 EUR) odnosz?ce si? do zatrzymanej niezgodnie z prawem nadwy?ki VAT do odliczenia za okres od czwartego kwarta?u 2005 r. do wrze?nia (trzeciego kwarta?u) 2011 r., odrzuci? jednak wniosek w pozosta?ym zakresie.

26. Decyzja organu uzasadniona by?a zasadami okre?lonymi w orzeczeniu co do zasady s?du najwy?szego nr 18/2017. W pierwszej kolejno?ci, w odniesieniu do ??dania odsetek, organ zastosowa? § 124/C i 124/D ordynacji podatkowej. W drugiej kolejno?ci uzna? za bezzasadny wniosek skar??cej o zap?at? odsetek sk?adanych, gdy? skar??ca nie z?o?y?a ani wniosku o zwrot nadzwyczajny ani deklaracji podatkowej zawieraj?cej wniosek o zwrot. W trzeciej kolejno?ci, w odniesieniu do 2005 r., oddali? ??danie odsetek skar??cej, gdy? uzna?, ?e nast?pi?o przedawnienie w odniesieniu do trzech pierwszych kwarta?ów tego roku.

27. W decyzji z dnia 12 czerwca 2017 r. organ podatkowy drugiej instancji, do którego skar??ca skierowa?a odwo?anie, obni?y? kwot? odsetek naliczonych na rzecz skar??cej do 34 259 000 HUF i utrzyma? w mocy rozstrzygni?cie organu podatkowego pierwszej instancji w pozosta?ym zakresie.

28. Dalmandi Mez?gazdasági zaskar?y?a t? decyzj? do s?du odsy?aj?cego. Tytu?em g?ównym powtórzy?a ??dania przedstawione poprzednio organom podatkowym. Podnios?a w szczeg?ólnoci, ?e orzeczenie co do zasady s?du najwy?szego nr 18/2017, na którym organ drugiej instancji opar? uzasadnienie swojej decyzji z 12 czerwca 2017 r., jest niezgodne z zasadami równowa?no?ci, skuteczno?ci i bezpo?redniej skuteczno?ci prawa Unii w zakresie w jakim, po pierwsze, uznaje, ?e § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania z tego powodu, i? organy podatkowe nie dopu?ci?y si? naruszenia [prawa] stosuj?c obowi?zuj?ce wówczas prawo krajowe, po drugie, wyklucza mo?liwo?? zarzucenia organowi podatkowemu zaniechania w sytuacji gdy nie z?o?ono wniosku o zwrot nadzwyczajny i, po trzecie, ustala jako dat? pocz?tku biegu przedawnienia dat? wcze?niejszy? ni? data, od której ??dane odsetki sta?y si? nale?ne.

29. W tych okoliczno?ciach Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (s?d administracyjny i do spraw socjalnych w Szekszardzie, W?gry) zdecydowa? si? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1. Czy praktyka s?downicza pa?stwa cz?onkowskiego polegaj?ca na tym, ?e przy badaniu w?a?ciwych przepisów dotycz?cych [odsetek] wychodzi si? z za?o?enia, ?e krajowy organ podatkowy nie pope?ni? naruszenia (zaniechania) – czyli ?e nie popad? w zw?ok? w odniesieniu do nieodzyskiwalnej cz??ci VAT (...) za niezap?acone faktury zakupu podatników – poniewa? w chwili, w której wskazany organ wyda? rozstrzygni?cie, obowi?zywa?y naruszaj?ce prawo [Unii] przepisy krajowe, a Trybuna? 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?ólnoci na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami skuteczno?ci, bezpo?redniej skuteczno?ci i równowa?no?ci? W opisany sposób 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] rozró?nia si?, czy krajowy organ podatkowy nie zwróci? podatku w zastosowaniu obwi?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 Trybuna? Sprawiedliwo?ci uzna? za niezgodny z prawem Unii, wskazuje si? dwa oddzielne okresy, w taki sposób, ?e:

- w pierwszym okresie podatnicy maj? jedynie prawo do otrzymania [odsetek] w wysoko?ci podstawowej stopy procentowej 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 drugim okresie nale?y wyp?aci? odsetki w wysoko?ci dwukrotno?ci podstawowej stopy procentowej banku centralnego – która zreszt? ma w przypadku zw?oki 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 szczególno?ci z przepisami dyrektywy VAT (maj?c w szczególno?ci na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami równowa?no?ci, skuteczno?ci i proporcjonalno?ci?

3. Czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego polegaj?ca na tym, ?e jako dat? rozpocz?cia naliczania [...] odsetek sk?adanych [...] nale?nych zgodnie z przepisami pa?stwa cz?onkowskiego dotycz?cymi opó?nienia w zap?acie odsetek za zw?ok? od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii zwrotu podatku (odsetki od VAT; w tym przypadku – od kwoty g?ównej) ustala si? nie pierwotn? dat?, w której odsetki od VAT (kwoty g?ównej) sta?y si? nale?ne, tylko pó?niejszy? chwil?, zwa?ywszy w szczególno?ci, ?e dochodzenie odsetek od przetrzymanych lub niezwróconych w sposób sprzeczny w prawem Unii podatków stanowi prawo podmiotowe wynikaj?ce bezpo?rednio z prawa Unii, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasad? skuteczno?ci?

4. Czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego polegaj?ca na tym, ?e podatnik musi z?o?y? oddzielny wniosek w razie dochodzenia odsetek nale?nych z powodu naruszenia z tytu?u zw?oki organu podatkowego, a w innych przypadkach dochodzenia odsetek za zw?ok? nie wymaga si? takiego niezale?nego wniosku, poniewa? odsetki przyznawane s? z urz?du, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasad? skuteczno?ci?

5. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej na poprzednie pytanie, czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego polegaj?ca na tym, ?e odsetki sk?adane (odsetki od odsetek) za opó?nienie w sp?acie odsetek za wstrzymany niezgodnie z prawem Unii, wedle stwierdzenia Trybuna?u Sprawiedliwo?ci (odsetki od VAT; w tym przypadku kwoty g?ównej), zwrot podatku mo?na przyzna? wy??cznie, je?eli podatnik z?o?y nadzwyczajny wniosek, w drodze którego nie dochodzi si? konkretnie odsetek, tylko kwoty podatku odpowiadaj?cego niezap?aconym fakturom zakupu stanowi?cej przedmiot d?ugu akurat w chwili uchylenia w prawie wewn?trznym sprzecznego z prawem Unii unormowania, które wymaga?o wstrzymania zwrotu VAT wynikaj?cego z tego braku zap?aty faktur, cho? sta?y ju? si? nale?ne odsetki od VAT s?u??ce za podstaw? dochodzenia odsetek sk?adanych w odniesieniu do okresów rozliczeniowych sprzed nadzwyczajnego wniosku, a jeszcze nie zosta?y one wyp?acone, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasad? skuteczno?ci?

6. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej na poprzednie pytanie, czy praktyka pa?stwa cz?onkowskiego, która oznacza utrat? prawa do otrzymania odsetek sk?adanych

(odsetek od odsetek) za opóŹnienie w zapłaćcie odsetek od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii, wedle stwierdzenia Trybunału SprawiedliwoŹci (odsetki od VAT; w tym przypadku kwoty góównej), zwrotu podatku w odniesieniu do dochodzenia odsetek od VAT, które nie były przedmiotem okresu rozliczeniowego VAT, którego dotyczy prekluzyjny termin ustanowiony do celów zóożenia nadzwyczajnego wniosku, gdy odsetki te stały się wymagalne wczeŹniej, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skutecznoŹci?

7. Czy praktyka państwa czónkowskiego ostatecznie pozbawiająca podatnika moŹliwoŹci dochodzenia odsetek od wstrzymanego zwrotu podatku na podstawie przepisów krajowych, które póŹniej zostały uznane za niezgodne z prawem [Unii], a które zabraniały dochodzenia VAT w odniesieniu do okreŹlonych niezapłaconych faktów zakupu, przez co

– [zgodnie z tą praktyką] nie uznawano za zasadne dochodzenia odsetek w chwili, w której wymagalny był [zwrot] podatku, powoóując się przy tym na obowózywanie przepisu, który został nastópnie uznany za niezgodny z prawem [Unii] (ze wzglódu na to, że nie było opóŹnienia i że organ podatkowy ograniczył się do zastosowania obowózującego prawa),

– a póŹniej, gdy w krajowym porzódku prawnym przepis uznany za niezgodny z prawem [Unii], który ogranicza prawo do zwrotu został uchylony, powoóując się na przedawnienie,

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

8. Czy praktyka państwa czónkowskiego polegająca na tym, że moŹliwoŹć dochodzenia [odsetek], które powinny zostać wypłacone od odsetek od VAT (kwoty góównej), które naleŹy się podatnikowi za niezwrócony podatek w chwili, w której był on wymagalny pierwotnie z racji przepisu prawa wewnótrznego, który został póŹniej uznany za niezgodny z prawem [Unii], uzaleŹnia się, dla całego okresu trwającego od 2005 r. do 2011 r. od tego, czy podatnik obecnie znajduje się w sytuacji pozwalającej na wystópienie o zwrot VAT odpowiadający okresowi rozliczeniowemu VAT, w którym uchylony został w wewnótrznym porzódku prawnym rozpatrywany niezgodny z prawem [Unii] przepis (wrzesień 2011 r.), choć zapłaćta odsetek od VAT (kwoty góównej) nie nastópiła przed tą chwilą ani też nie nastópiła potem, przed wniesieniem do sądu krajowego skargi, jest zgodna z prawem wspólnotowym, z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skutecznoŹci?”

IV. Analiza

A. W przedmiocie dopuszczalnoŹci obydwu odwoóów prejudycjalnych

30. Rząd wógierski stoi na stanowisku, że przedstawione Trybunałowi pytania są niedopuszczalne, poniewaŹ ocena kwestii dotyczócych zapłaćty odsetek podniesiona w postópowaniach góównych nie leŹy w gestii Trybunału, lecz sądu krajowego. Choć prawo do otrzymania odsetek wynika, w przypadkach takich jak w przedmiotowych sprawach, z prawa Unii, to zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem państwa czónkowskie mogą okreólać metody obliczania i wypłaćty takich odsetek. Swoboda państw czónkowskich w tym wzglódzie faktycznie ograniczona jest potrzebą zapewnienia zgodnoŹci z zasadami równowaŹnoŹci i skutecznoŹci, ale badanie zgodnoŹci z tymi zasadami leŹy, przynajmniej w pierwszej instancji, wyóecznie w kompetencjach sądów krajowych.

31. Na wstópie naleŹy zauwaŹyć, że choć rząd wógierski odwoóuje się do niedopuszczalnoŹci pytań przedstawionych w odwoóaniach prejudycjalnych, to jego argumenty dotyczó w istocie wóaciwoŹci Trybunału do rozstrzygnięcia tych pytań w oparciu o przesóankę, że wyóecznie

sądy krajowe mogą orzekać w kwestii, czy prawo krajowe jest zgodne z zasadami równowagi i skuteczności.

32. Faktem jest, że art. 267 TFUE nie upoważnia Trybunału do analizowania zasad prawa Unii w kontekście konkretnych spraw, a jedynie do orzekania co do wykładni traktatów i aktów prawnych przyjętych przez instytucje UE(4). Można jednak zauważyć, że przedstawione pytania nie dotyczą ani konkretnego zastosowania prawa Unii w postępowaniach głównych, ani szczegółowego określenia kwoty rekompensaty należnej skarżącej, tylko interpretacji określonych przepisów lub zasad prawa Unii w okolicznościach takich jak w postępowaniach głównych. W szczególności to, czy i w jakim zakresie państwo członkowskie dysponuje swobodą do określenia metody obliczenia rekompensaty należnej z uwagi na zastosowanie przepisu niezgodnego z prawem Unii samo w sobie należy do zakresu interpretacji prawa Unii. Oznacza to, że Trybunał jest w pełni kompetentny do rozpatrywania tych zagadnień.

33. Co za tym idzie, uważam, że Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania przedstawione w odwołaniach prejudycjalnych i, w konsekwencji nie powinien uznać, iż pytania[te] niedopuszczalne.

B. Uwagi wstępne

34. Przed podjęciem analizy różnych kwestii wynikających z przedmiotowych spraw należy przedstawić kilka uwag wstępnych odnośnie do kontekstu, w jakim sprawy te zaistniały.

35. W wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530) Trybunał orzekł, że poprzez zastosowanie do wniosków o zwrot nadwyżki VAT do odliczenia zasady zapłaconych faktur zakupu Węgry naruszyły art. 183 dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności podatku. W tym kontekście nie zamierzam przywoływać przesłanek leżących u podstaw tego wyroku. Warto jednak zauważyć, że z uwagi na pierwszeństwo prawa Unii w następstwie tego wyroku po stronie Węgier powstało zobowiązanie do wycofania koniecznych wniosków.

36. Zobowiązania te obejmują uchylene przez to państwo członkowskie zasady zapłaconych faktur zakupu(5), zwrot nadwyżek VAT do odliczenia, występujących na dzień wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530)(6) i zrekompensowanie podatnikom strat, jakie ponieśli w związku ze stosowaniem wspomnianej zasady(7). Przedmiotowe sprawy dotyczą jedynie ostatniego z wymienionych zobowiązań. W tym względzie należy przypomnieć, że okoliczność naruszenia przez państwo członkowskie prawa Unii sama w sobie nie jest wystarczająca, by pociągnąć to państwo do odpowiedzialności za spowodowane szkody. Aby państwo członkowskie poniosło odpowiedzialność odszkodowawczą, muszą być spełnione [następujące] trzy przesłanki wskazane w sprawie Frankovich(8): naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnienia, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez jednostki szkodą(9). Dodatkowo, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dotyczącym odpowiedzialności instytucji UE, które w mojej ocenie stosuje się analogicznie w przypadku odpowiedzialności poszczególnych państw członkowskich(10), poniesiona szkoda musi mieć charakter rzeczywisty i pewny(11). Ponieważ w postępowaniach głównych nadwyżki VAT do odliczenia mogłyby być wykorzystane w kolejnych deklaracjach do zmniejszenia kwoty VAT należnego, mogą powstać wątpliwości, czy szkoda, za którą dochodzone jest odszkodowanie, jest rzeczywista i pewna(12).

37. Należy jednak podkreślić, że w postanowieniu w sprawie Delphi Trybunał wypowiedział się w tej kwestii bardzo jasno: „podatnicy, którzy otrzymali zwrot nadwyżki VAT [do odliczenia] po upływie rozsądnego terminu (...) mają prawo do uzyskania odsetek za zwłokę na gruncie prawa Unii”(13) [tę umaczenie w sprawie]. W świetle tego postanowienia nie ulega wątpliwości, że Węgry zobowiązane są wypłacić stosowne odsetki, aby zapewnić rekompensatę podatnikom, którzy

ponieśli straty finansowe na skutek naruszenia zasady zapłaconych faktur zakupu.

38. Co za tym idzie, jedyne kwestie pozostające do rozstrzygnięcia dotyczą zakresu odszkodowania, jakie powinno zostać przyznane, oraz środków, jakie Węgry powinny zapewnić, aby umożliwić podatnikom skorzystanie z prawa do rekompensaty przysługującego im na gruncie prawa Unii. Te wątki dwa zagadnienia rozpatrywane są w przedmiotowych sprawach połączonych. Sprawy te powinny zatem być traktowane zgodnie ze swym faktycznym przedmiotem, tj. jako dwie sprawy dotyczące zakresu zobowiązania państwa członkowskiego do zapłaty za szkody spowodowane wskutek nieprawidłowego zastosowania prawa Unii. Co do pierwszego zagadnienia, należy przypomnieć, że jeżeli warunki wskazane w sprawie Frankovich są spełnione, to państwo członkowskie może uniknąć odpowiedzialności tylko w trzech konkretnych przypadkach.

39. Po pierwsze, zobowiązanie do wypłaty odszkodowania mogło zostać ograniczone w czasie na gruncie prawa krajowego. Proponuję przyjrzeć się tej kwestii w dalszej części w kontekście pytania siódmego.

40. Po drugie, osoba poszkodowana mogła przyczynić się do poniesionej szkody(14). Ten wyjątek nie ma oczywiście zastosowania w postępowaniach głównych.

41. Trzeci wyjątek mógłby potencjalnie znaleźć zastosowanie jeżeli kwota odnośnych rekompensat wiążąca byłaby się dla danego państwa z tak daleko idącymi kosztami finansowymi, że zagrażałaby stabilności jego finansów publicznych. Jednakże, poza, być może, wyjątkowymi przypadkami(15)wyższczy Trybunał ma kompetencje do ograniczenia lub zawieszenia skutków prawa Unii w celu uwzględnienia zaistnienia nadzwyczajnych okoliczności(16). Tym samym, państwa członkowskie nie mogą powoływać się przed sądami krajowymi na wąską dobrą wiarę lub istnienie wyjątkowych okoliczności, takich jak ryzyko naruszenia stabilności finansów publicznych, w celu uzyskania obniżki rekompensaty, która w innym przypadku byłaby należąca – zakładając oczywiście, że warunki określone w sprawie Frankovich są spełnione(17). Ponieważ w niniejszej sprawie Węgry nie powołały się na te okoliczności przed Trybunałem, oraz biorąc pod uwagę, że nic nie wskazuje na wystąpienie okoliczności nadzwyczajnych, takich jak te wskazane w orzecznictwie Trybunału, wyjątek ten nie jest istotny w rozpatrywanych sytuacjach.

42. Jako że dwa ostatnie wyjątki nie mają w tym przypadku zastosowania, a państwo członkowskie zostało uznane za zobowiązane do wypłaty odszkodowania, wątpliwość powstaje wyższczy co do zakresu rekompensaty, jakiej należy udzielić.

43. W tym względzie można zauważyć, że zgodnie z niektórymi wyrokami jednostki mają prawo uzyskać pełną rekompensatę za poniesione szkody(18), natomiast w myśli innych wyroków, zwłaszcza dotyczących spraw podatkowych, w których w grę wchodziły istotne kwoty, państwa członkowskie zobowiązane są jedynie zapewnić stosowne odszkodowanie za poniesione szkody(19).

44. Ze swej strony uważam, że te dwie linie orzecznicze nie pozostają ze sobą w sprzeczności. W mojej ocenie używając słowa „stosowny” Trybunał chciał podkreślić, że w niektórych konkretnych przypadkach zobowiązanie *prima facie* do udzielenia pełnego odszkodowania za szkody spowodowane naruszeniem [prawa] Unii może podlegać względom wykonalności i ogólnej praktyczności. Innymi słowy, nawet jeżeli warunki określone w sprawie Francovich są spełnione, to wywodzone przez jednostki z prawa Unii uprawnienie do uzyskania pełnej rekompensaty za jakiegokolwiek naruszenie prawa nie jest absolutne. Stoję na takim stanowisku z uwagi na następujące przesłanki.

45. Po pierwsze, w niektórych przypadkach już samo prawo Unii przewiduje szczególnie

zasad? obliczenia nale?nego odszkodowania. Jednak?e, jak wskaza? Trybuna?, ani dyrektywa VAT ani ?aden inny akt prawa Unii nie okre?la metody obliczania odsetek nale?nych w przypadku opó?nionego zwrotu nadwy?ki VAT. Wyj?tek ten nie znajduje zatem w tym przypadku zastosowania.

46. Po drugie, zgodnie z orzecnictwem dotycz?cym odpowiedzialno?ci instytucji UE w przypadku gdy ustalenie poniesionej szkody jest nadmiernie trudne, nale?ne odszkodowanie mo?e by? obliczone w oparciu o metod?, która nie musi konieczn?e by? dok?adna, lecz ma na celu zapewni? pe?ne naprawienie odniesionej szkody tak dalece, jak to mo?liwe(20).

47. Po trzecie, je?li wprowadzone przez pa?stwa cz?onkowskie zasady dotycz?ce odszkodowa? musz? mie? na celu zapewnienie ?wiadczenia przynajmniej bliskiego pe?nej rekompensacie za szkody poniesione na skutek naruszenia prawa Unii, to praktyczne ustalenia co do osi?gni?cia tych celów nale?? ju? do zakresu odpowiedzialno?ci pa?stw cz?onkowskich, poniewa? tego rodzaju cel musi uwzgl?dnia? okre?lone zmienne z zakresu gospodarki krajowej. Pa?stwa cz?onkowskie s? wi?c uprawnione do okre?lenia, w ?wietle istniej?cych wska?ników ekonomicznych, jakie wska?niki lub stawki b?d? brane pod uwag?. Nie mog? oczywi?cie wybra? stawki, której stosowanie nie mia?oby przynajmniej na celu pe?nej rekompensaty za rzeczywist? i pewn? strat? lub poniesion? szkod?.

48. Co za tym idzie, uwa?am, ?e gdy w postanowieniu z dnia 7 lipca 2014 r., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C?654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127), Trybuna? odwo?a? si? do swojego wyroku z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in. (C?591/10, EU:C:2012:478), w którym stwierdzi?, ?e „do pa?stw cz?onkowskich nale?y ustanowienie w krajowym porz?dku prawnym przes?anek, zgodnie z którymi takie odsetki powinny by? wp?acane, a w szczególno?ci stawki i sposobu obliczania takich odsetek (odsetki proste lub sk?adane)”, intencj? Trybuna?u nie by?o odej?cie od zasady pe?nego odszkodowania, a raczej odwo?anie si? do okoliczno?ci, ?e konkretna stawka znajduj?ca zastosowanie – odpowiadaj?ca pe?nemu odszkodowaniu – uzale?niona jest od sytuacji faktycznie wyst?puj?cej w ka?dym pa?stwie cz?onkowskim(21).

49. Z wyj?tkiem tych sytuacji, o ile opisane w sprawie Francovich trzy warunki poniesienia przez pa?stwo cz?onkowskie odpowiedzialno?ci s? spe?nione, ka?da jednostka, która ponios?a szkod? spowodowan? naruszeniem prawa UE ma prawo do pe?nego odszkodowania. Udzielenie ?wiadczenia przynajmniej zbli?onego do pe?nego odszkodowania jest niezb?dne dla zapewnienia pe?nej skuteczno?ci prawa Unii, zgodnie z wymogami zasady pierwsze?stwa prawa Unii(22) oraz z uwagi na podstawowe prawo do skutecznej ochrony s?dowej zapisane w pierwszym akapicie art. 47 karty.

50. W zwi?zku z tym, w post?powaniach g?ównych podatnicy, którzy ponie?li strat? finansow? na skutek stosowania zasady zap?aconych faktur zakupu co do zasady s? uprawnieni do [uzyskania] kwoty pieni??nej równej pe?nej rekompensacie. W szczególno?ci, poniewa? w czasie gdy toczy?a si? sprawa Komisja/W?gry rz?d w?gierski nie powo?a? si? przed Trybuna?em na argument, ?e szczególne okoliczno?ci uzasadnia?y, aby zastosowanie prawa Unii w czasie by?o zawieszone, teraz nie mo?e ju? powo?ywa? si? na tak? okoliczno??. W ka?dym razie kwoty, o których mowa, cho? znaczne, nie s? a? tak istotne, aby zagra?a? stabilno?ci finansów publicznych tego pa?stwa cz?onkowskiego.

51. Ponadto, o ile w sytuacjach takich jak rozważane powstała szkoda przyjmuje formę pozbawienia korzyści [dysponowania] określonej kwoty pieniędzy przez ograniczony okres, wartość tej szkody musi być obliczona przez odniesienie do ceny, jaką ktoś musiałby zapłacić aby pozyskać taką samą kwotę pieniędzy od instytucji kredytowej. Odszkodowanie to musi więc przyjąć formę odsetek. Nie są to jednak, ściśle rzecz ujmując, odsetki za zwłokę w znaczeniu, w jakim pojęcie to stosowane jest typowo w orzecznictwie Trybunału.

52. W tym względzie należy zauważyć, że rodzaje odsetek i ich nazwy są w różnych państwach członkowskich różne, i w orzecznictwie Trybunału niektóre pojęcia nie zawsze były stosowane konsekwentnie. W szczególności wydaje się, że pojęcie „odsetki za zwłokę” czasami stosowane było w znaczeniu francuskiego pojęcia „*intérêt moratoire*”(23), które wymaga istnienia uznanego długu, a czasami w znaczeniu bardziej ogólnym, odnoszącym się do każdego rodzaju odsetek związanych z opóźnieniem w zapłacie, czy to o charakterze karnym, czy wyrównawczym(24). Proponuję zatem skupić się na celu różnych rozważanych odsetek, a nie na ich nazwach lub opisach, które mogą być różne w zależności od prawa krajowego lub praktyki.

53. Odnośnie do drugiej kwestii, a więc metody, według której państwa członkowskie mają wypłacić odszkodowanie, to zgodnie z utrwalonym orzecznictwem warunki te należą do zakresu autonomii procesowej każdego państwa członkowskiego(25). Biorąc pod uwagę brak przepisów prawa Unii w tym zakresie, ustalenie *warunków* – a nie kwot – wypłaty odsetek pozostaje w gestii wewnętrznego systemu prawnego każdego państwa członkowskiego(26). Warunki te muszą jednak być zgodne z zasadami równoważności i skuteczności stosowanych środków(27).

54. *Zasada skuteczności* wymaga, aby państwa członkowskie ustaliły system środków zaskarżenia i procedur prawnych, które nie powodują w praktyce, że korzystanie z uprawnień wynikających z prawa [Unii] stanie się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione(28). Co za tym idzie, procedury dla tych środków zaskarżenia nie mogą być ustalone w taki sposób, aby czyniły korzystanie z uprawnień nadanych jednostkom przez system prawa Unii niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym(29). Szerzej, zasada ta wymaga, by prawa jednostek wynikające z prawa Unii były stosowane skutecznie(30).

55. Jeśli chodzi o *zasadę równoważności*, to wymaga ona, aby rozpatrywana norma krajowa znajdowała zastosowanie bez różnicy do skarg opartych na naruszeniu prawa Unii oraz do skarg opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego mających podobny przedmiot i podstawę, uwzględniając przedmiot, jak i istotne elementy powództw wewnętrznych, które mają być podobne(31). W celu sprawdzenia, czy zasada równoważności jest przestrzegana w sprawie przed sądem krajowym należy w konsekwencji zbadać, czy istnieje, obok instytucji przedawnienia, takiej jak rozpatrywana w postępowaniu przed sądem krajowym, znajdującej zastosowanie do środków prawnych mających na celu zapewnienie w krajowym porządku prawnym ochrony praw, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii, instytucja przedawnienia, jakiej podlegają środki prawne o charakterze wewnętrznym i czy, zważywszy na ich przedmiot i istotne elementy, te dwie instytucje przedawnienia mogą być uznane za podobne(32).

56. Rozpatrywane pytania prejudycjalne należy przeanalizować w świetle tych dwóch zasad.

57. Wreszcie, ponieważ podatnicy uprawnieni są co do zasady do uzyskania świadczenia przynajmniej równającego się pełnemu odszkodowaniu za doznane szkody, proponuję przeanalizować również różne pytania dotyczące zgodności metody wyliczenia kwoty odszkodowania stosowanej w analizowanej praktyce krajowej z prawem Unii.

C. Trzy pytania w sprawie C-13/18 i pierwsze dwa pytania w sprawie C-126/18

58. Sąd odsyłający w sprawie C-13/18, poprzez trzy sformułowane w niej pytania, oraz sąd odsyłający w sprawie C-126/18, poprzez pierwsze dwa sformułowane w tej sprawie pytania dotyczące zasadniczo do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy VAT, jak również zasady skuteczności i równoważności środków oraz zasady bezpośredniej skuteczności i proporcjonalności należy interpretować, w okolicznościach takich jak w postępowaniach głównych, w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą odsetki należne w związku ze stosowaniem zasady zapłaconych faktur zakupu oblicza się przez odniesienie do stawki odpowiadającej stawce banku centralnego a nie dwukrotności tej stawki, jak przewiduje odpowiednie prawo krajowe w przypadku zwrotu w zapłaconie zobowiązania przez organy administracyjne.

59. Ponieważ prawo do uzyskania świadczenia odpowiadającego pełnemu odszkodowaniu albo zbliżonego do niego wynika z zasady pierwszeństwa prawa Unii, proponuję przeanalizować trzy pytania sformułowane w sprawie C-13/18 oraz pierwsze dwa pytania sformułowane w sprawie C-126/18 w tym wątku kontekście.

1. Zgodność praktyki krajowej z prawem do pełnego odszkodowania

60. Jak już wskazałem, prawo Unii co do zasady wymaga udzielenia pełnej rekompensaty za szkodę, zakładając oczywiście, że warunki sformułowane w sprawie Frankovich są spełnione. Aby ocenić zgodność analizowanej praktyki krajowej z prawem Unii należy ustalić w pierwszej kolejności szkodę spowodowaną skutkiem zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu, a następnie zbadać, czy rekompensata przewidziana w praktyce krajowej ma na celu pokrycie poniesionej straty i szkody w pełnym zakresie.

61. Jak wyjaśniłem wcześniej, szkoda spowodowana w postępowaniach głównych polega na nieuprawnionym pozbawieniu [podatnika] prawa do uzyskania zwrotu nadwyżki VAT do odliczenia w ramach okresu przewidzianego w prawie krajowym(33). Ponieważ podatnicy mieli jednak prawo wykorzystać ową nadwyżkę do obniżenia kwoty VAT do zapłaty w kolejnej deklaracji VAT, w praktyce można uznać, że tego rodzaju szkoda odpowiada opóźnionej zapłacie(34). W związku z tym, podobnie jak w przypadku zwrotu w pełni, aby określić kwotę należnej rekompensaty należy (i) ustalić okres, w którym podatnik pozbawiony był swoich praw (zwany dalej „okresem referencyjnym”) i (ii) zastosować do kwoty nadwyżki VAT do odliczenia, której dana osoba nie mogła uzyskać w formie zwrotu, stawki odsetek odzwierciedlającej skutki owego pozbawienia praw.

62. W okolicznościach występujących w postępowaniach głównych poczetek okresu referencyjnego odpowiada dacie, w której nadwyżka VAT do odliczenia powinna być za zwrócona podatnikowi w przypadku gdyby nie zastosowano zasady zapłaconych faktur zakupu.

63. W tym względzie należy przypomnieć, że ustalenie terminu dokonania zwrotu pozostaje w gestii państw członkowskich, termin ten musi jednak mieścić się w rozsądnym okresie licząc od daty złożenia deklaracji VAT (zwanym dalej „rozsądnym terminem zwrotu”)(35).

64. Jeżeli chodzi o datę końcową rozsądnego terminu zwrotu, to w świetle szkody występującej w postępowaniach głównych wyodrębnić należy dwie hipotezy, w zależności od tego, czy dana osoba ostatecznie spełniła warunek zapłaconych faktur zakupu czy też zmuszona była przenieść nadwyżkę VAT do odliczenia do kolejnej deklaracji.

65. W pierwszym przypadku, ponieważ poniesiona szkoda ustatkowana w dniu, w którym VAT został ostatecznie zwrócony, dzień ten wyznacza koniec rozsądnego terminu zwrotu.

66. W drugim przypadku data zakończenia rozsądnego terminu zwrotu zależy od tego, czy

przeniesiona nadwyżka VAT do odliczenia została w całości wykorzystana w kolejnej deklaracji do obniżenia VAT do zapłaty czy nie. Jeżeli tak, szkoda ustala się w dniu, w którym podatnik musiałby zapłacić VAT gdyby nadwyżka VAT do odliczenia nie pomniejszyła kwoty VAT do zapłaty. Jeżeli nadwyżka VAT do odliczenia nie została w pełni wykorzystana z uwagi na niewystarczające kwoty VAT do zapłaty, skutki zastosowania warunku zapłaconych faktur zakupu rozciągałyby się na kolejną deklarację VAT. Co za tym idzie co do zasady dla każdego z takich kolejnych kroków trzeba wprowadzić rozróżnienie na nowopowstałą czy nadwyżkę VAT do odliczenia i czy, która została przeniesiona z poprzednich deklaracji. W odniesieniu do czy odpowiadać kwocie przeniesionej z poprzednich deklaracji nie należy stosować rozstrzeganego terminu zwrotu, ponieważ gdyby podatnik otrzymał zwrot nadwyżki, dysponowałby odpowiadającą jej kwotą bez przerwy.

67. Okoliczności te wystarczająco pokazują, że dodatkowe skwantyfikowanie kwoty szkody doznanej w przedmiotowych postępowaniach jest dozwolone? [kwestia].

68. W tym kontekście można by uznać, że analizowana praktyka krajowa upraszcza niezbędne obliczenia. Z akt sprawy wynika, że za początek biegu rozstrzeganego terminu zwrotu stosowanego dla wyliczenia szkody Wzry uznają dzień następujący po terminie na złożenie deklaracji VAT. Oznacza to, że dla celów wyliczenia rekompensaty za datę początkową przyjmuje się nie dzień, w którym powinien zostać dokonany zwrot, ale dzień następujący po terminie na złożenie deklaracji VAT, w której podatnik wskazał ujemną kwotę VAT.

69. Jeżeli chodzi o datę końcową dla wyliczenia szkody, to w praktyce krajowej przyjmuje się termin na złożenie kolejnej deklaracji. Co za tym idzie, dla każdej deklaracji VAT oblicza się nową kwotę szkody, co sprowadza się do przyjęcia, że szkoda ulega skonsolidowaniu w ostatnim dniu terminu na złożenie deklaracji VAT, w której podatnik wykazał ujemną kwotę VAT.

70. Choć metoda ta jest inna niż metoda, jak można by zastosować aby obliczyć poniesioną szkodę z dodatkowej księgowości, to ma ona też zalety, że upraszcza kalkulację, ponieważ nie wprowadza rozróżnienia – w przypadku kolejnych wyliczeń – pomiędzy czy nadwyżką VAT do odliczenia, wynikającą z przeniesienia z poprzednich okresów, a nadwyżką nowopowstałą. Ponieważ nie stosuje się [tu] terminu zwrotu, istnienie kolejnych nadwyżek VAT do zwrotu nie ma znaczenia. Z tego powodu metoda ta jest dla podatników nawet korzystniejsza niż metoda zapewniająca pełną rekompensatę, ponieważ nie występuje tu okres odpowiadający terminowi zwrotu, jaki typowo znajduje zastosowanie.

71. Jak wspominał Trybunał zgadza się z podejściem, że w przypadku gdy dodatkowe ustalenie poniesionej szkody jest trudne, można stosować metodę zapewniającą rozsądny stopień przybliżenia, pod warunkiem, że nie wpływa to nadmiernie na kwotę odszkodowania. Ponieważ w tym przypadku dozwolone jest dodatkowe obliczenie poniesionej szkody uważam, że Wzry co do zasady miały prawo zastosować kalkulację uproszczoną.

72. Jeżeli chodzi o stopę odsetek, jak należy zastosować, aby zapewnić pełną rekompensatę, to powinna ona odpowiadać stopie, jaką podatnik musiałby zapłacić, aby uzyskać od instytucji kredytowej kwotę odpowiadającą nadwyżce VAT do odliczenia. W związku z tym można uznać, że stopa odsetek, jak należy ją zastosować, powinna równać się stopie stosowanej przez właściwy bank centralny dla pożyczek bardzo krótkoterminowych, zakładając, że stopa ta byłaby podwyższona tak, aby odzwierciedlała marżę typowo stosowaną przez instytucje kredytowe⁽³⁶⁾. Gdyby bowiem podatnik musiał położyć określone kwoty, aby rozwiązać problem związany z płynnością finansową spowodowany tym, że nie uzyskał zwrotu swojej nadwyżki VAT do odliczenia, to musiałby zapłacić więcej niż stopa stosowana przez właściwy bank centralny, jako że stopa ta jest dostępną jest jedynie dla instytucji kredytowych.

73. Na pierwszy rzut oka może wydawać się, że metoda stosowana w postępowaniach gównych jest zgodna z wymogami Unii. Jednak po bliższej analizie można stwierdzić, że metoda kalkulacji stosowana w rozpatrywanej praktyce krajowej zawiera dwa elementy, które – w mojej ocenie – nie są zgodne z zasadą pełnej rekompensaty.

74. Pierwszy z nich dotyczy zastosowanej stopy. Stopa przewidziana w praktyce krajowej to stopa stosowana przez bank centralny, niepowiększona w żaden sposób, jaki mógłby odzwierciedlać marżę nakładaną zwykle przez instytucje finansowe. Nawet jeżeli państwa członkowskie mogły decydować o stopie, jaka ma mieć zastosowanie z uwzględnieniem ich sytuacji gospodarczej(37), to pozostaje faktem, że aby wybrana stopa miała odpowiadać pełnej rekompensacie (lub choćby kwocie do niej zbliżonej), to nie może ona ograniczać się do podstawowej stopy stosowanej przez bank centralny.

75. Drugi, bardziej istotny element związany jest ze spadkiem wartości pieniądza, czy też upływem czasu. Pojęcie pełnej rekompensaty zakłada, że jeżeli, tak jak w postępowaniach gównych, szkoda obliczana jest w chwili jej konsolidacji – a nie wówczas, gdy została ustalona przez organy podatkowe lub sąd krajowy – do rekompensaty należy dodać dalsze odsetki odpowiadające spadkowi wartości pieniądza, jaki miał miejsce od tej konsolidacji(38).

76. Moim zdaniem Trybunał odnosi się do zapłaty tych właśnie odsetek w pkt 34 postanowienia z dnia 7 lipca 2014 r. w sprawie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127), gdy stwierdzić, że „podatnicy, którzy otrzymali zwrot nadwyżki VAT później niż w rozsądnym terminie, co zweryfikować powinien sąd krajowy, są na gruncie prawa Unii uprawnieni do odsetek za zwłokę”(39).

77. W tym względzie chciałbym zauważyć, że odsetki te powinny być obliczane nie w oparciu o stopę stosowaną przez instytucje kredytowe (lub bank centralny), ale przez odniesienie do stopy inflacji, analizowana sprawa dotyczy bowiem w swej istocie właśnie spadku wartości pieniądza w odniesieniu do kwoty poniesionej szkody od daty jej konsolidacji.

78. W analizowanej sprawie z informacji udzielonych przez sądy odsyłające, potwierdzonych przez strony w odpowiedzi na pisemne zapytanie, wynika, że przedmiotowa praktyka krajowa przewiduje zapłatę odsetek skądanych, jednak odsetki te naliczane są począwszy od dnia po upływie 45-dniowego terminu zwrotu dla deklaracji VAT z września 2011(40), który uwzględniając dni wolne od pracy miał miejsce 6 grudnia 2011 r.

79. Jednakże szkoda poniesiona przez podatnika mogła zaistnieć i zakończyć się tak przed tą datą, ponieważ, jak wspominałem wcześniej, podatnicy mogli spełnić warunek zapłaconych faktur zakupu zanim zobowiązani byli złożyć kolejną deklarację VAT, lub też wykorzystać nadwyżkę VAT do obniżenia VAT do zapłaty w kolejnej deklaracji VAT(41).

80. W istocie wydaje się, że odsetki skądane przewidziane w praktyce krajowej mają inny charakter, ponieważ są one należne z uwagi na opóźnioną zapłatę rekompensaty przez organy administracyjne po tym, jak wniosek o zapłatę został już złożony, a nie z powodu szkody powstałej po stronie podatników na skutek zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu.

81. Co za tym idzie, zwracam uwagę, że w postępowaniach głównych analizowana praktyka krajowa po prostu nie przewiduje wypłaty jakichkolwiek odsetek mających na celu zniwelowanie utraty wartości pieniądza pomiędzy datą skonsolidowania szkody, bądź datą w której oblicza się kwotę rekompensaty – w tym przypadku końcem terminu na złożenie kolejnej deklaracji – a datą, w której kwota rekompensaty jest uznana przez organy administracyjne lub sąd i staje się wymagalnym zobowiązaniem(42).

82. Z tego powodu praktyka krajowa nie zapewnia moim zdaniem odpowiedniej rekompensaty za szkody poniesione przez zainteresowanych podatników i w konsekwencji należy ją uznać za sprzeczną z prawem Unii.

2. **Rozwiązanie alternatywne**

83. Jednakże na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że wymagana rekompensata nie musi być zbliżona do pełnej rekompensaty lub w inny sposób nie zgodzi się z przedstawioną wyżej analizą, proponuję teraz rozwiązanie alternatywne dla podniesionych wyżej kwestii. Moim zdaniem jasne jest, że w ten czy inny sposób swoboda państw członkowskich w zakresie wyboru stosowanej metody kalkulacji jest jednak ograniczona zasadami skuteczności i równoważności. Pozostała część tej opinii opiera się na tym założeniu.

84. Zasada skuteczności wymaga, aby środki zaskarżenia przewidziane w prawie krajowym umożliwiają jednostkom dochodzenie praw, jakie wywodzi z prawa Unii, w sposób konstruktywny, a nie tylko teoretyczny. Co za tym idzie, zasadę tę należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona, aby środki zaskarżenia przewidziane w prawie krajowym zapewniały jednostkom prawo do dochodzenia rekompensaty za szkody poniesione wskutek naruszenia prawa Unii, pod warunkiem, każdorazowo, że wymagania określone w sprawie Frankovich są niezależnie spełnione.

85. Nawet jeżeli rekompensata, jak państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić zgodnie z rozstrzygnięciem w sprawie Frankovich, nie musiałyby odpowiadać pełnej rekompensacie, to tak czy inaczej uważam, że państwa członkowskie powinny zrekompensować jednostkom utratę wartości pieniądza w odniesieniu do kwoty rekompensaty w przypadku gdy była ona obliczona przez odniesienie do wydarzenia w przeszłości, tak jak miało to miejsce w postępowaniach głównych, tj. do daty konsolidacji szkody(43).

86. Co za tym idzie uważam, że w przypadku postępowania głównych nawet jeżeli poziom odszkodowania, jaki państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić, nie musiałyby zbliżyć się do pełnej rekompensaty, to należy uznać, że rozważana praktyka krajowa nie zapewnia stosownego odszkodowania.

87. Jeżeli chodzi o zasadę równoważności, to jak już wspominałem wymaga ona, by wszystkie uregulowania dotyczącej środków prawnych znajdowały zastosowanie jednakowo do środków prawnych opartych na naruszeniu prawa Unii z jednej strony oraz do podobnych środków opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego z drugiej(44). Jasne jest jednak, że zasada ta nie zobowiązuje państwa członkowskiego do rozcignięcia najkorzystniejszego systemu wewnętrznego dotyczącego zwrotu na wszystkie roszczenia o zwrot opłat lub należności naruszonych z naruszeniem prawa Unii(45).

88. Praktyka krajowa będąca przedmiotem postępowania głównych zakłada stosowanie nie § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej, który przewiduje zastosowanie stawki odsetek równej dwukrotności stawki węgierskiego banku centralnego, ale § 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, które przewidują zastosowanie stawki odpowiadającej stawce podstawowej węgierskiego banku

centralnego.

89. Z brzmienia § 124/C i 124/D ordynacji podatkowej wynika jednak jasno, że mają one zastosowanie nie tylko w przypadku wydania przez Trybunał Sprawiedliwości orzeczenia stwierdzającego, że prawo krajowe, takie jak to stosowane na Węgrzech, jest niezgodne z prawem Unii, ale także w przypadku gdy Alkotmánybíróság (trybunał konstytucyjny) lub Kúria (sąd najwyższy) stwierdzi, że przepis prawa krajowego jest niezgodny z węgierską ustawą zasadniczą lub, w przypadku przepisu prawa lokalnego, jakkolwiek inną zasadą prawa.

90. W tych okolicznościach wydaje się, choć potwierdzenie tego wniosku leży po stronie sądu krajowego, że § 124/C i 124/D ordynacji podatkowej stanowi *lex specialis*, mające wprost na celu regulowanie skutków wyroku, w którym sąd wyższej instancji uzna normę prawa krajowego za sprzeczną z normą wyszą w hierarchii, stosując się zarówno do środków prawnych wniesionych w oparciu o prawo Unii, jak i tych opartych wyłącznie na prawie krajowym.

91. Faktem jest, że wskazana przez Kúria (sąd najwyższy) przesłanka uzasadniająca zastosowanie § 124/C i 124/D, a nie § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej może z pewnego punktu widzenia wydawać się nieco zaskakująca. Jak wskazuje ten sąd, zastosowanie wspomnianych dwóch przepisów uzasadnione jest tym, że w okolicznościach takich jak w postępowaniach górných organy podatkowe nie dopuściły się naruszenia obowiązujących przepisów prawa stosując warunek zapłaconych faktur zakupu, ponieważ warunek ten był w tamtym czasie w mocy. Sformułowane w ten sposób wyjaśnienie zdaje się sprowadzać do zaprzeczenia, że warunek zapłaconych faktur zakupu był *ab initio* sprzeczny z prawem Unii.

92. Choć wyjaśnienie Kúria (sądu najwyższego) może wydawać się nieco zaskakujące, to okoliczności ta sama w sobie nie ma wpływu na zgodność praktyki krajowej z prawem Unii. Dochodzi do takiego wniosku, ponieważ o ile środki zaskarżenia zapewnione jednostkom przez państwa członkowskie są zgodne z prawem Unii, to fakt, że przesłanki ich zastosowania są niewłaściwe nie czyni ich sprzecznymi z prawem Unii. W związku z tym, ponieważ § 124/C i 124/D znajdują tak samo zastosowanie zarówno do środków prawnych opartych na prawie Unii z jednej strony, jak i wyłącznie na prawie krajowym z drugiej, to nie występuje w tym przypadku naruszenie zasady równoważności(46).

93. Biorąc pod uwagę przedstawioną wcześniej argumentację proponuję udzielić na trzy pytania przedstawione w sprawie C-13/18 i pierwsze dwa pytania przedstawione w sprawie C-126/18 następującej odpowiedzi: zasada pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować, w okolicznościach takich jak przedstawione przez sądy [odsyłające], w ten sposób, że sprzeciwia się ona praktyce krajowej, polegającej na tym, że odsetki należne w celu rekompensaty szkody spowodowanej zastosowaniem zasady zapłaconych faktur zakupu obliczane są przy zastosowaniu stawki odpowiadającej stawce stosowanej przez właściwy bank centralny do górných operacji refinansowania, bez powiększenia tej stawki tak, aby odpowiadała ona stawce, jak? podatnik niebędący instytucją kredytową mógłby uzyskać [dla operacji] pożyczania takiej samej kwoty, czy też wprowadzenia odsetek dla zniwelowania utraty wartości pieniądza w odniesieniu do kwoty należnej rekompensaty, w przypadku gdy rekompensata ta byłaby obliczana od dnia konsolidacji szkody.

D. Ostatnie sześć pytań przedstawionych przez sąd odsyłający w sprawie C-126/18

94. Zanim przystąpię do analizy ostatnich sześciu pytań sformułowanych przez sąd odsyłający w sprawie C-126/18 przedstawię kilka uwag wstępnych.

95. Po pierwsze, w sformułowanych przez siebie pytaniach sąd odsyłający w sprawie C-126/18 wskazuje art. 183 dyrektywy VAT, będący tym właściwym przepisem, który Węgry

naruszyły w zakresie warunku zapłaconych faktur zakupu. Ponieważ nie zawiera on żadnych uregulowań proceduralnych, nie wydaje się, aby był istotny. Ponadto, choć w przedstawionych pytaniach sąd odsyłający odwołuje się jedynie do zasady skuteczności, wydaje mi się konieczne przeanalizować te pytania także z perspektywy zasady równowagi, ponieważ te dwie zasady wyznaczają granice autonomii proceduralnej państw członkowskich w zakresie ustalania środków o charakterze rekompensaty.

96. Po drugie, jako że analizowana praktyka krajowa przewiduje zapłatę odsetek skądanych jedynie w przypadku zwłoki w zapłacie odsetek mających na celu rekompensatę za stosowanie zasady zapłaconych faktur zakupu, uważam, że o ile pytania te odnoszą się do odsetek skądanych, intencją tych pytań jest w istocie odwołanie do odsetek za zwłokę należnych w związku z opóźnieniem w zapłacie rekompensaty – w niniejszej sprawie obliczanych od daty, w której ustalono szkodę(47). W każdym razie w świetle mojej odpowiedzi w pkt 78–80 niniejszej opinii do zbadania pozostają warunki, na jakich należy wypłacić tego rodzaju odsetki za zwłokę.

97. Po trzecie, ostatnie sześć pytań przedstawionych w sprawie C-126/18 może sugerować, że warunki uzyskania odsetek są bardzo restrykcyjne. Przedstawiony przez sąd odsyłający opis okoliczności faktycznych wskazuje jednak, że analizowana praktyka krajowa nie jest aż tak restrykcyjna, jak pytania te zdają się sugerować. Wydaje się w istocie, że podatnicy, którzy ucierpieli na skutek zastosowania tak zwanego warunku zapłaconych faktur zakupu byli jednak uprawnieni do uzyskania odsetek za zwłokę, nawet jeżeli nie składali o to konkretnego wniosku, o ile po wniesieniu przez nich roszczenia administracja podatkowa nie wypłaciła należnej rekompensaty w terminie wynikającym z § 37 ust. 4 ordynacji podatkowej(48).

98. Jednakże to sąd odsyłający w sprawie C-126/18 powinien zweryfikować, czy hipotezy zawarte w pytaniach odpowiadają rzeczywistym okolicznościom faktycznym w postępowaniu gównym.

1. **Pytanie trzecie**

99. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający w sprawie C-126/18 dąży w istocie do ustalenia, czy zasady skuteczności i równowagi należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, w której, w okolicznościach takich jak w postępowaniu gównym, za datę poczynków dla obliczenia odsetek za zwłokę należnych w związku z opóźnieniem w zapłacie rekompensaty nie przyjmuje ani daty, w której powstała szkoda, ani daty, w której odsetki wypłacone jako rekompensata za szkodę gówną stały się po raz pierwszy należne, ale datę późniejszą.

100. W tym względzie chciałbym zauważyć, że, moim zdaniem, obowiązek zapewnienia [świadczona], które w istocie zbliża się do pełnej rekompensaty za szkodę spowodowaną naruszeniem prawa Unii, sam w sobie nie skutkuje powstaniem po stronie danego państwa członkowskiego obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę w przypadku opóźnienia w zapłacie odszkodowania. Wypłata takich odsetek nie wynika bowiem wprost z naruszenia prawa Unii przez dane państwo członkowskie, ale z obiektywnych okoliczności, i państwo to spóina się z zapłatą wymagalnego zobowiązania.

101. W tym względzie uważam, że zasada skuteczności wymaga, aby państwa członkowskie przewidziały w swoim prawie wewnętrznym wypłatę odsetek za zwłokę w przypadku opóźnienia w wypłacie rekompensaty należącej w związku z naruszeniem przez dane państwo jego zobowiązań wynikających z prawa Unii. W przeciwnym razie państwa członkowskie nie miałyby motywacji, aby wypłacać odszkodowania jednostkom, które poniosły negatywne skutki naruszenia prawa Unii, co skutkowałoby pozbawieniem prawa jednostek do pełnej rekompensaty jakiegokolwiek skuteczności(49).

102. Wydaje się, że w postępowaniu głównym Dalmadi Mezőgazdasági ugr, i odsetki za zwłokę powinny być naliczane od daty, w której warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony, lub wręcz od daty, w której Trybunał wydał wyrok z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530), ponieważ organy podatkowe powinny być udzielić spórcze rekompensaty za stosowanie wspomnianego warunku z własnej inicjatywy.

103. Istotnie, jeżeli Trybunał orzeknie, że stosując prawo krajowe państwo członkowskie uchybia swoim zobowiązaniom wynikającym z prawa Unii, to zasada pierwszeństwa prawa Unii wymaga, aby to państwo członkowskie niezwłocznie podjęło niezbędne kroki w celu uchylecia takiego prawa, i aby organy krajowe natychmiast zaprzęstały jego stosowania(50).

104. Jednakże ani zasada pierwszeństwa prawa Unii ani zasada skuteczności orodków nie wymagają, aby państwa członkowskie z własnej inicjatywy zapewniały rekompensatę szkody, jak spowodowały skutek naruszenia prawa Unii, czy choćby przerywały okresy przedawnienia poprzez wprowadzenie, tak jak zrobiły to Węgry, administracyjnej procedury odszkodowawczej.

105. Faktem jest, że jeżeli Trybunał orzeknie, iż orodek ustawodawczy lub administracyjny przyjęty przez organy państwa członkowskiego jest sprzeczny z prawem Unii, to państwo to zobowiązane jest uchylić taki orodek i, zakładając, że spełnione są zasady sformułowane w sprawie Frankovich, zapewnić zadośćuczynienie za jakiegokolwiek niezgodne z prawem konsekwencje takiego orodka(51).

106. Jak jednak Trybunał wielokrotnie wskazywał, normy proceduralne regulujące wypłatę odszkodowania za naruszenie prawa Unii zależą od prawa krajowego, które może wprowadzić wymóg, aby wniesiono roszczenie o odszkodowanie(52). A więc sam fakt, że natychmiast po wydaniu wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530), czy nawet po przyjęciu ustawy zmieniającej, Węgry nie wypłaciły z własnej inicjatywy rekompensaty podatnikom, którzy ucierpieli na skutek zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu, nie powoduje automatycznie konieczności stosowania odsetek za zwłokę w odniesieniu do tej rekompensaty. Dane państwo członkowskie jest zobowiązane zastosować odsetki za zwłokę z własnej inicjatywy, w oparciu o zasadę równoważności, jedynie w przypadku, gdy prawo krajowe przewiduje, że jeżeli określony element prawa krajowego zostanie uznany przez sąd za naruszający wyżej w hierarchii norm prawnych, to takie odsetki nalicza się *ipso iure* od daty wydania wyroku.

107. W związku z tym państwa członkowskie nie mają obowiązku z własnej inicjatywy zapewniać rekompensaty w odniesieniu do szkód, jakie spowodowały na skutek naruszenia prawa Unii, a w konsekwencji, państwo członkowskie może co do zasady wprowadzić regulację, zgodnie z którą odsetek za zwłokę nie nalicza się od daty, w której zaistniała szkoda.

108. Podobnie, państwa członkowskie nie są zobowiązane do ustanowienia, że tego rodzaju odsetki powinny być płacone natychmiast po stwierdzeniu przez dany organ lub sąd, że należy zrekompensować ową szkodę.

109. Prawdą jest, że w przypadku opóźnienia w zapłacie rekompensaty należy na gruncie prawa Unii państwa członkowskie muszą przewidzieć wypłatę tego rodzaju odsetek. Nie można jednak oczekiwać, że organy wypłacą to odszkodowanie natychmiast po uznaniu szkody(53). W związku z tym, zasada skuteczności nie zobowiązuje państw członkowskich, by przyjąć, że odsetki za zwłokę nalicza się poczynieszy od dnia, w którym powstała szkoda lub w którym odsetki wypłacone jako rekompensata za szkodę główną po raz pierwszy stały się należne, lecz do tego, by poczynieszy okresu naliczania odsetek przypadł w różnym terminie od uznania szkody przez dany organ administracyjny lub przez sąd.

110. W postępowaniu głównym praktyka krajowa, zgodnie z moim rozumieniem, przewiduje wypłatę tego rodzaju odsetek w sytuacji gdy organy nie wypłaciły odsetek mających zrekompensować szkodę w ciągu 30 dni (w niektórych przypadkach 45 dni) od złożenia wniosku o rekompensatę, co wydaje się być dla organów różnym terminem na rozpatrzenie zasadności wniosku. Takiego okresu nie można zatem uznać za sprzeczny z zasadą skuteczności.

111. Jeśli chodzi o zasadę równoważności, to ponieważ jedynie sąd odsyłający w sprawie C-126/18 wie, w jaki sposób tego rodzaju odsetki stosowane są w innych okolicznościach, to właśnie ten sąd powinien zweryfikować, czy w analizowanym przypadku nie stosuje się krótszych terminów w sytuacji, gdy odnośne państwo członkowskie musi wypłacić rekompensatę ze względu na wynikających wyjątkowo z krajowego prawa podatkowego.

112. W tym kontekście proponuję na pytanie trzecie odpowiedzieć, że zasady skuteczności i równoważności środków należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej polegającej na tym, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym jako datę rozpoczęcia naliczania odsetek za zwłokę należy w związku z opóźnieniem w zapłacie rekompensaty ustalać nie datę, w której odsetki stanowiące rekompensatę za szkodę główną po raz pierwszy stały się należne, lecz datę późniejszą, pod warunkiem, z jednej strony, że data ta nie wykracza poza różny termin od momentu, w którym zobowiązanie do wypłaty tej rekompensaty zostało uznane, oraz, z drugiej strony, że ta sama data stosuje się w przypadku zwłoki w wypłacie rekompensaty wynikającej wyjątkowo z prawa krajowego.

2. Pytanie czwarte

113. Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający w sprawie C-126/18 dąży w istocie do ustalenia, czy zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce państwa członkowskiego polegającej na tym, iż w celu uzyskania odsetek za zwłokę podatnicy muszą złożyć specjalny wniosek, a w innych przypadkach, gdy odsetki za zwłokę równie są należne, nie wymaga się takiego wniosku, ponieważ odsetki przyznawane są z urzędu.

114. W tym względzie uważam, że wymaganie, aby podatnicy składali szczególny typ wniosku nie jest samo w sobie sprzeczne z zasadą skuteczności. Taki wymóg nie musi skutkować, zgodnie ze sformułowaniem ujętym przez Trybunał, uczynieniem praktycznie niemożliwym wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii(54). Jednakże jeśli wymóg ten miałby zostać zastosowany ze skutkiem wstecznym do podatników, którzy wnieśli swoje roszczenia zanim Trybunał wydał orzeczenie co do zgodności warunku zapłaconych faktur zakupu z prawem Unii, to pozbawiałby on (lub przynajmniej mógłby pozbawiać) wniesionych roszczeń jakiegokolwiek efektu w praktyce(55), i w związku z tym powinien zostać uznany za sprzeczny z zasadą skuteczności.

115. Jeśli chodzi o zasadę równoważności, to sposób w jaki pytanie zostało sformułowane sugeruje, że zasada ta została naruszona. Istotnie, jak wskazywałem wcześniej, zasada

równoważności wymaga, by do środków prawnych opartych na naruszeniu prawa Unii oraz do podobnych środków opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego stosowano te same przepisy proceduralne(56).

116. Jednakże w postępowaniu głównym pewne elementy zawarte w aktach sprawy sugerują, że inaczej niż przesądka, na której opiera się pytanie czwarte w brzmieniu sformułowanym przez sąd odsyłający, złożenie specjalnego wniosku wymagane jest nie tylko w okolicznościach takich, jak analizowane (tj. naruszenia prawa Unii), ale także w pewnych innych sytuacjach, które mieszczą się wyjącznie w zakresie prawa krajowego.

117. W związku z tym proponuję przeformułować pytanie czwarte i udzielić na nie odpowiedzi wskazującej, że zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej polegającej na nałożeniu wymogu, by podatnicy ubiegający się o odsetki za zwroty złożyli specjalny wniosek, o ile wymóg ten obowiązuje w ten sam sposób niezależnie od tego, czy szkoda leżąca u podstaw zobowiązania, którego zapłata jest opóźniona, wynika z naruszenia prawa Unii czy prawa krajowego.

3. *Pytanie piąte i ósme*

118. Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą odsetki za zwroty można przyznać wyjącznie jeżeli podatnik złoży wniosek, w drodze którego nie dochodzi się konkretnie odsetek, tylko zwrotu nadwyżki VAT do odliczenia nadal istniejącej w chwili uchYLENIA warunku zapłaconych faktur zakupu.

119. Pytanie to zbliżone jest do pytania ósmego, poprzez które sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy zasady skuteczności i równoważności sprzeciwiają się praktyce krajowej, zgodnie z którą odsetki za zwroty wnioskować można jedynie wtedy, gdy podatnik znajduje się w sytuacji umożliwiającej wnioskowanie o zwrot nadwyżki VAT do odliczenia za objęty deklaracją okres, w trakcie którego zasada zapłaconych faktur została uchylona.

120. Przeanalizuję zatem oba te pytania łącznie, choć zgodnie z tym, jak je zrozumiałem jest między nimi nieznaczna różnica: pytanie piąte dotyczy wymogu formalnego, tj. wymogu, aby podatnik złożył wniosek niezwiązany ze zobowiązaniem, którego wypłata jest opóźniona, natomiast pytanie ósme dotyczy przesądki materialnej, tj. tego, aby podatnik znajdował się w sytuacji umożliwiającej wystąpienie o zwrot nadwyżki VAT do odliczenia za objęty deklaracją okres, w trakcie którego przepis sprzeczny z prawem Unii został uchylony.

121. W tych aspektach muszę przyznać, że praktyka, zgodnie z którą od podatnika wymaga się, aby złożył oddzielny wniosek w zakresie odsetek za zwroty, choć jest nietypowa, to sama w sobie nie skutkuje tym, że wykonanie praw nadanych na mocy porządku prawnego Unii staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie skomplikowane. W związku z tym taki warunek nie jest sprzeczny z zasadą skuteczności, o ile spełnione są dwie przesłanki.

122. Po pierwsze, podatnik musi zostać poinformowany o tym, że w celu uzyskania odsetek za zwroty konieczne jest zgłoszenie tego rodzaju roszczenia we względnie zrozumiałej formie i względnie wcześnie.

123. Po drugie, wymóg ten nie może kryć w sobie żadnych przesadek materialnych. W szczególności, wymóg ten nie może skutkować ograniczeniem w wypłacie odsetek za zwroty podatnikom, którzy nadal mieli nadwyżki VAT do odliczenia w momencie gdy warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony. Szkoda będąca podstawą zobowiązania i w konsekwencji roszczenia o odsetki za zwroty mogła powstać dużo wcześniej niż w wyliczeniu

VAT poprzedzającym okres, w trakcie którego warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony. W takiej sytuacji podatnik powinien być uprawniony do uzyskania odsetek za zwłokę w przypadku opóźnienia w wypłacie rekompensaty za te szkody – jeżeli nie zostały one ustanowione – nawet jeżeli już nie ma nadwyżki VAT do odliczenia.

124. W związku z tym uważam, że zasada skuteczności sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie ograniczały możliwość wypłaty odsetek za zwłokę jedynie do podatników, którzy nadal mieli nadwyżki VAT do odliczenia w momencie, gdy warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony.

125. Jeżeli chodzi o zasadę równoważności, to może ona być naruszona również wówczas, gdy wymogi, o których mowa w pytaniach piątym i ósmym, stosowane są jedynie w przypadku opóźnienia w zapłacie rekompensaty w związku z naruszeniem prawa Unii, nie zaś w przypadku naruszenia prawa krajowego. Brakuje jednak informacji wystarczających do stwierdzenia, czy tak faktycznie było w przypadku postępowania górnego(57).

126. Oczywiście byłoby inaczej, w odniesieniu do wymogu istnienia możliwości dochodzenia zwrotu nadwyżki VAT do odliczenia za okres zgłoszenia, w którym uchylono rozpatrywany przepis sprzeczny z prawem Unii, gdyby miało on zastosowanie jedynie do roszczeń o odsetki za zwłokę w związku z opóźnieniem płatności rekompensaty należącej w odniesieniu do ściśle określonego okresu, kiedy nadwyżka VAT do odliczenia została wskazana w deklaracji VAT poprzedzającej przyjęcie ustawy zmieniającej.

127. W takim przypadku, ponieważ analizowany wymóg nie utrudniałby wypłaty odsetek za zwłokę w wypłacie rekompensaty należącej za szkody powstałe przed tym okresem na rzecz podatnika, który nie miał już nadwyżki VAT do odliczenia, gdy uchylono zasadę zapłaconych faktur, to w mojej ocenie nie można faktycznie dopatrzeć się naruszenia zasady skuteczności. Wymóg ten byłby po prostu odpowiednikiem weryfikacji, czy istnieje faktyczna szkoda, poprzez poproszenie osób zainteresowanych o wskazanie, czy mają oni nadwyżki VAT do odliczenia w bieżącej kalkulacji VAT.

128. W świetle powyższych uwag na pytania piąte i ósme proponuję odpowiedzieć, iż zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą odsetki za zwłokę można przyznać tylko w przypadku gdy podatnik złoży wniosek, którego treść nie dotyczy wypłaty rekompensaty za wszelkie szkody powstałe na skutek stosowania zasady zapłaconych faktur zakupu, lecz zwrotu, w dacie uchylenia tego warunku, nadwyżki VAT do odliczenia występującej w tamtym momencie, pod warunkiem, że w celu złożenia takiego wniosku podatnik nie musi w momencie składania wniosku wykazywać nadwyżki VAT do odliczenia, a także że wymóg ten znajduje również zastosowanie w przypadku opóźnienia w zapłacie rekompensaty za naruszenie przepisu prawa krajowego.

4. **Pytanie szóste**

129. Poprzez pytanie szóste sęd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce państwa członkowskiego polegającej na tym, że odsetki za zwłokę nalicza się wyjątkowo w odniesieniu do kwoty straty finansowej powstałej w okresie rozliczeniowym VAT poprzedzającym złożenie wniosku.

130. W tym względzie należy przypomnieć, że w okolicznościach takich, jak w sporze przed sądem krajowym szkoda powstała wtedy, gdy nadwyżka VAT do odliczenia wykazana w deklaracji podatkowej nie została zwrócona przez organ podatkowy w terminie przewidzianym w

prawie krajowym.

131. W związku z tym, poprzez wprowadzenie regulacji, że odsetki za zwłokę nalicza się jedynie w odniesieniu do kwoty szkody, jaka powstała w okresie raportowania VAT poprzedzającym złożenie wniosku, praktyka krajowa taka jak analizowana w niniejszej sprawie z jednej strony wymaga złożenia wniosku w odniesieniu do każdorazowego wyliczenia VAT, a z drugiej ustanawia okres przedawnienia. Okres ten odpowiada pozostałemu okresowi wyliczenia VAT w trakcie którego powstała strata finansowa, powiększony o okres kolejnego wyliczenia. Proponuję przeanalizować teraz wspomniane wyżej dwa skutki praktyki krajowej oddzielnie.

132. W zakresie w jakim praktyka krajowa skutkuje zobowiązaniem podatników do złożenia wniosku w konkretnym przypadku, kiedy twierdzi, że ponieśli stratę i szkodę, praktyka ta nie wydaje się sprzeczna z zasadami skuteczności i równoważności, o ile taki sam warunek stosuje się również w przypadku opóźnienia w wypłacie zobowiązania wynikającego z naruszenia przepisu prawa krajowego(58).

133. W zakresie w jakim praktyka krajowa skutkuje ustaleniem okresu przedawnienia może ona być sprzeczna z zasadą skuteczności, jeżeli ten okres przedawnienia jest zbyt krótki, by przeciwstawnie ostrożna i rozważna jednostka mogła złożyć wniosek o odsetki za zwłokę, biorąc pod uwagę zakres wymogów formalnych przewidzianych w tym względzie oraz zakres istotnych informacji przedstawionych tej osobie.

134. Miałoby to również miejsce, gdyby krajowa praktyka miała zastosowanie wstecz – czyli do okresów przed jej przyjęciem – i stanowiłaby przeszkodą dla zapłaty odsetek za zwłokę w zapłacie odszkodowania w związku z jakimkolwiek okresem poprzedzającym wniesienie roszczenia. W takiej sytuacji podatnicy w sposób oczywisty nie mogliby dochować tego terminu przedawnienia, ponieważ nie mogliby przewidzieć, że zostanie on przyjęty. Te dwie kwestie należą jednak do oceny sądu krajowego.

135. W odniesieniu do zasady równoważności, to sąd odsyłający powinien ocenić, czy w przypadku przynajmniej jednej podobnej sytuacji stosuje się podobny okres do zobowiązania wynikającego wyjątkowo z prawa krajowego.

136. W związku z tym proponuję na pytanie szóste udzielić odpowiedzi, że zasadą skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej polegającej na tym, że odsetki za zwłokę są stosowane jedynie w odniesieniu do kwoty straty, jaka powstała w okresie rozliczenia VAT poprzedzającym złożenie wniosku, o ile okres przedawnienia ustanowiony przez tę praktykę krajową nie jest zbyt krótki, by umożliwić ostrożnej i rozważnej jednostce złożenie wniosku o odsetki za zwłokę, jeżeli warunku tego nie stosuje się wstecz i jeżeli ma on zastosowanie również w przypadku opóźnienia w zapłacie zobowiązania wynikającego z naruszenia przepisu prawa krajowego.

5. Pytanie siódme

137. Poprzez pytanie siódme sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości ubiegania się o odsetki za zwłokę ze względu na to, z jednej strony, że zasada zapłaconych faktur była w mocy w momencie kiedy została zastosowana i z drugiej strony, że upłynął okres przedawnienia dla wniesienia takiego roszczenia.

138. Jeżeli chodzi o pierwsze cztery pytania to należy ponownie przypomnieć, że wypłata odsetek za zwłokę jest niezbędną dla zapewnienia skuteczności prawa jednostki do uzyskania pełnej

rekompensaty za szkody spowodowane naruszeniem przez państwo członkowskie prawa Unii. Co za tym idzie, uważam, że wątpliwe jest, aby okoliczności, iż przepis, który następnie został uznany za sprzeczny z prawem Unii był w mocy w momencie, kiedy został zastosowany, uzasadniała brak stosowania odsetek za zwłokę(59).

139. W odniesieniu do drugiej części pytania zwracam uwagę, że Trybunał orzekł już, iż ustalenie rozszerzonych terminów na wniesienie środka prawnego jest zgodne z prawem Unii(60), nawet jeżeli z istoty rzeczy upływ tych terminów powoduje odrzucenie wniesionego środka prawnego w całości lub w części(61). Jednakże aby okresy przedawnienia stosowane do postępowań o odszkodowania za naruszenie prawa Unii były zgodne z prawem Unii, muszą one być także zgodne z zasadami równowagi i skuteczności.

140. W postępowaniu głównym praktyka krajowa przewiduje podwójny okres przedawnienia(62).

141. Pierwszy z nich dotyczy okresu objętego deklaracją podatkową, za który można dochodzić odszkodowania. Zgodnie z informacjami zawartymi w aktach przedstawionych Trybunałowi praktyka krajowa przewiduje, w oparciu o § 164 ust. 1 ordynacji podatkowej, że odszkodowanie może być udzielone jedynie za szkody powstałe licząc od ostatniego okresu rozliczeniowego w roku 2005.

142. Takie przedawnienie nie wydaje się być sprzeczne z zasadą skuteczności, ponieważ nie czyni skorzystania z uprawnień nadanych jednostkom na mocy porządku prawa Unii niemożliwym lub nadmiernie trudnym(63). Trybunał stwierdził już, że okresy przedawnienia wynoszące trzy(64) lub nawet dwa(65) lata są zgodne z prawem Unii. Co więcej, okres ten nie wydaje się być sprzeczny z zasadą równowagi, ponieważ ten sam pięcioletni okres przedawnienia zdaje się być stosowany w przypadku środków o charakterze rekompensaty opartych na naruszeniu prawa krajowego. Kwestię tę powinien jednak zweryfikować sąd krajowy.

143. Drugi okres przedawnienia dotyczy terminu, w jakim podatnicy musieli wnieść roszczenie o odszkodowanie.

144. W tym względzie z opisu okoliczności faktycznych w sprawie C-126/18, przywołanych również przez rzędną węgierską podczas rozprawy, można wnioskować, że nawet jeżeli podatnicy nie wnieśli specjalnego wniosku, to mieli pięć lat od uchylecia pierwotnej zasady zapłaconych faktur na wniesienie roszczenia o odszkodowanie.

145. Ponieważ okres przedawnienia nie biegnie od momentu zmaterializowania się szkody wydaje się, że praktyka krajowa doprowadziła w praktyce do wydłużenia pierwotnego okresu przedawnienia, wynikającego z § 164 ust. 1 ordynacji podatkowej(66). Jeżeli jest tak w istocie, to Węgry wykroczyły daleko poza to, co wymagane jest na gruncie prawa Unii, a mianowicie zapewnienie wystarczającego okresu przedawnienia umożliwiającego jednostkom skorzystanie z praw nadanych im przez porządek prawa Unii. Nie dostrzegam w jaki sposób w takim kontekście zasada skuteczności mogłaby zostać naruszona.

146. Jeżeli chodzi o zasadę równowagi, to z akt sprawy nie wynika, aby stosowano bardziej korzystny okres w przypadku gdy sąd najwyższy lub Kúria uzna dany przepis za sprzeczny z krajową normą prawną wyrażoną w hierarchii.

147. Proponuję zatem odpowiedzieć na pytanie siódme, iż zasady skuteczności i równowagi należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że zasada zapłaconych faktur była w mocy w momencie, kiedy została zastosowana. Zasady te nie sprzeciwia się jednak praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości

wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że upłynął okres przedawnienia dla tego rodzaju wniosku, o ile okres ten: i) nie jest nierozstrządnie krótki, oraz ii) ma zastosowanie również do opóźnienia w wypłacie zobowiązań dotyczących szkód spowodowanych przepisem naruszającym wyszły w hierarchii norm prawa krajowego. Aby uniknąć wszelkich wątpliwości zaznaczam, że jasne jest, iż mający w tym przypadku zastosowanie pięcioletni okres przedawnienia sam w sobie nie powinien zostać uznany za nierozstrządnie krótki.

V. Wnioski

148. W świetle przedstawionych wyżej rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił na pytania Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry) i Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i do spraw socjalnych w Szekszardzie, Węgry) następujących odpowiedzi:

1. Zasadę pierwszeństwa prawa Unii należy interpretować, w okolicznościach takich jak przedstawione przez te sądy, w ten sposób, że sprzeciwia się ona praktyce krajowej, polegającej na tym, że odsetki należyne w celu rekompensaty szkody spowodowanej zastosowaniem zasady zapłaconych faktur zakupu obliczane są przy zastosowaniu stawki odpowiadającej stawce stosowanej przez właściwy bank centralny do głównych operacji refinansowania, bez powiększenia tej stawki tak, aby odpowiadała ona stawce, jaką podatnik niebędący instytucją kredytową mógłby uzyskać [dla operacji] pożyczania takiej samej kwoty, czy też wprowadzenia odsetek dla zniwelowania utraty wartości pieniądza w odniesieniu do kwoty należnej rekompensaty, w przypadku gdy rekompensata ta została obliczona na dzień konsolidacji szkody.

2. Zasady skuteczności i równoważności środków należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej polegającej na tym, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym jako datę rozpoczęcia naliczania odsetek za zwłokę należynych w związku z opóźnieniem w zapłacie rekompensaty ustala się nie datę, w której odsetki stanowiące rekompensatę za szkodę główną po raz pierwszy stały się należne, lecz datę późniejszą, pod warunkiem, z jednej strony, że data ta nie wykracza poza rozstrządny termin od momentu, w którym zobowiązanie do wypłaty tej rekompensaty zostało uznane, oraz, z drugiej strony, że ta sama data stosuje się w przypadku zwłoki w wypłacie rekompensaty wynikającej wyłącznie z prawa krajowego.

3. Zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej polegającej na nałożeniu wymogu, by podatnicy ubiegający się o odsetki za zwłokę złożyli specjalny wniosek, o ile wymóg ten obowiązuje w ten sam sposób niezależnie od tego, czy szkoda leżyca u podstaw zobowiązania, którego zapłaćta jest opóźniona, wynika z naruszenia prawa Unii czy prawa krajowego.

(4) Zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, w okolicznościach takich, jak w sporze przed sądem krajowym, że nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej, zgodnie z którą odsetki za zwłokę można przyznać tylko w przypadku gdy podatnik złożył wniosek, którego treść nie dotyczy wypłaty rekompensaty za wszelkie szkody powstałe na skutek stosowania zasady zapłaconych faktur zakupu, lecz zwrotu, w dacie uchylenia tego warunku, nadwyżki VAT do odliczenia występującej w tamtym momencie, pod warunkiem, że w celu złożenia takiego wniosku podatnik nie musi w momencie składania wniosku wykazywać nadwyżki VAT do odliczenia, a także że wymóg ten znajduje również zastosowanie w przypadku opóźnienia w zapłacie rekompensaty wynikającej z naruszenia przepisu prawa krajowego.

5. Zasadę skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona praktyce krajowej polegającej na tym, że odsetki za zwłokę są stosowane jedynie w odniesieniu do kwoty straty, jaka powstała w okresie rozliczenia VAT poprzedzającym złożenie

wniosku, o ile okres przedawnienia ustanowiony przez tę praktykę krajową nie jest zbyt krótki, by umożliwić ostrożnej i rozważnej jednostce złożenie wniosku o odsetki za zwłokę, jeżeli warunku tego nie stosuje się wstecz i jeżeli ma ono zastosowanie również w przypadku opóźnienia w zapłacie zobowiązania wynikającego z naruszenia przepisu prawa krajowego.

6. Zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że zasada zapłaconych faktur byłaby w mocy w momencie, kiedy została zastosowana. Zasady te nie sprzeciwiają się jednak praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że upłynął okres przedawnienia dla tego rodzaju wniosku, o ile okres ten: i) nie jest nierozsądnie krótki, oraz ii) ma zastosowanie również do opóźnienia w wypłacie zobowiązań dotyczących szkód spowodowanych przepisem naruszającym normę prawa krajowego.

1 Język oryginału: angielski.

2 Jak się wydaje, pomimo wielu zmian treści tego przepisu pozostała zasadniczo taka sama z wyjątkiem tego, że okres 45 dni ma obecnie zastosowanie jeżeli roszczenie o zwrot przekracza kwotę 1 000 000 forintów [(HUF)].

3 Jak się wydaje, w wersji tego przepisu mającej zastosowanie do 31 grudnia 2011 r. Kúria nie był wskazany poród wymienionych sędów.

4 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480), pkt 71.

5 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału „zasada pierwszeństwa prawa Unii zobowiązuje sędziów krajowych do stosowania, w ramach swojej władzy, przepisów prawa Unii i zapewnienia pełnej skuteczności tych przepisów, w razie konieczności poprzez odstąpienie z własnej inicjatywy od stosowania wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, bez potrzeby zwracania się o ich uprzednie uchylenie w drodze prawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej lub oczekiwania na to uchylenie”. Wyrok z dnia 4 grudnia 2018 r., Minister for Justice and Equality i Commissioner of the Garda Síochána (C-378/17, EU:C:2018:979), pkt 35.

6 W tej kwestii Trybunał wypowiedział się jasno: podatnicy powinni co do zasady otrzymywać pełen zwrot, co jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków, opłat lub ceł. Wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 24). Sytuacja jest jednak inna jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty podatków lub opłat przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty bez zmian w zakresie jej udziałów w rynku lub zysków.. Zobacz wyrok z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in. (C-398/09, EU:C:2011:540), pkt 17 i 18.

7 Wywodzone przez jednostki z prawa Unii uprawnienie do uzyskania rekompensaty za naruszenie prawa Unii, jakiego dopuścił się państwo członkowskie, jest konsekwencją zasady pierwszeństwa prawa Unii. Wyroki: z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134), pkt 84 i 106; z dnia 13 marca 2007 r., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161), pkt 125. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału uprawnienie to „jest nieodłączną częścią systemu traktatów, na których Unia się opiera”. Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 22 kwietnia 1997 r., Sutton (C-66/95, EU:C:1997:207), pkt 31 i z dnia 19 czerwca 2014 r., Specht i in. (C-501/12-C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005), pkt 98.

- 8 Wyrok z dnia 19 listopada 1991 r., Francovich i in. (C?6/90 i C?9/90, EU:C:1991:428) pkt 40.
- 9 Zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r., Transportes Urbanos y Servicios Generales (C?118/08, EU:C:2010:39), pkt 30.
- 10 Bior?c pod uwag? zasad? ochrony uzasadnionych oczekiwa? czy zasad? *nemo potest venire contra factum proprium* zapisan? w prawie Unii – zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 6 listopada 2014 r., W?ochy/Komisja (C?385/13 P, niepublikowany, EU:C:2014:2350), pkt 67, które odpowiadaj? zasadzie estoppel znanej na gruncie common law, uwa?am, ?e orzecznictwo dotycz?ce dochodzenia odszkodowa? od instytucji UE mo?e by? stosowane do dochodzenia odszkodowa? od pa?stw cz?onkowskich..
- 11 Zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 14 pa?dziernika 2014 r., Giordano/Komisja (C?611/12 P, EU:C:2014:2282), pkt 36.
- 12 W istocie, gdyby podatnicy wnie?li roszczenie po odmowie zwrotu nadwy?ki VAT do odliczenia, mo?na by za?o?y?, ?e raczej zamierzali uzyska? taki zwrot, a nie przenie?? go i uwzgl?dni? w nast?pnej deklaracji podatkowej. Natomiast, o ile nie zostanie wykazane przeciwnie?stwo, w przypadku podatników, którzy wnie?li roszczenie po wydaniu wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/W?gry (C?274/10, EU:C:2011:530), nie mo?na za?o?y?, ?e zamierzali uzyska? tego rodzaju zwrot.
- 13 Postanowienie z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C?654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127, pkt 34). O ile kto? zosta? pozbawiony kwoty pieni??nej, nawet przez krótki okres, nale?y uzna?, ?e taka osoba ponios?a szkod?. Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera (C?387/16, EU:C:2018:121, pkt 32).
- 14 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 3 lutego 1994 r., Grifoni/Komisja (C?308/87, EU:C:1994:38), pkt 16.
- 15 Zobacz opini? rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Inter-Environnement Wallonie i Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C?411/17, EU:C:2018:972), pkt 201–205 oraz wyroki: z dnia 8 wrze?nia 2010 r., Winner Wetten (C?409/06, EU:C:2010:503), pkt 67 i z dnia 28 lutego 2012 r., Inter-Environnement Wallonie i Terre Wallonne (C?41/11, EU:C:2012:103), pkt 63, z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C?597/17, EU:C:2019:544), pkt 61.
- 16 Wyroki: z dnia 17 maja 1990 r., Barber (C?262/88, EU:C:1990:209, pkt 41); z dnia 8 wrze?nia 2010 r., Winner Wetten (C?409/06, EU:C:2010:503, pkt 67) oraz z dnia 28 lipca 2016 r., Association France Nature Environnement (C?379/15, EU:C:2016:603, pkt 33).
- 17 Aby tego rodzaju ograniczenie mog?o mie? miejsce, powinny zosta? spe?nione dwie istotne przes?anki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko wyst?pienia powa?nych trudno?ci. Zobacz wyrok z dnia 29 wrze?nia 2015 r., Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635), pkt 45. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konsekwencje finansowe, jakie mog?yby wynikn?? dla pa?stwa cz?onkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowi? same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie. Zobacz przyk?adowo wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Brouwer (C?577/08, EU:C:2010:449), pkt 34.
- 18 Zobacz przyk?adowo wyroki: z dnia 2 sierpnia 1993 r., Marshall (C?271/91, EU:C:1993:335), pkt 26 i z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C?397/98 i C?410/98, EU:C:2001:134), pkt 95.
- 19 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in. (C?591/10,

20 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., *Mulder i in./Rada i Komisja* (C-104/89 i C-37/90, EU:C:2000:38), pkt 63. Orzecznictwo dotyczące utraty możliwości stanowi dobrą ilustrację tego wyniku. Zobacz w szczególności wyrok Sądu ds. Sądby Publicznej z dnia 13 marca 2013 r. *AK / Komisja* (F-91/10, EU:F:2013:34, pkt 92). Moim zdaniem na to właśnie wskazywał Trybunał, gdy w kilku przypadkach odwoływał się do pojęcia „odpowiedniego odszkodowania”, lub stwierdził, że „[o]dszkodowanie w postaci odsetek może być w konkretnych wypadkach wyższe lub niższe od rzeczywistej straty” „w celu zapewnienia rekompensaty poprzez przepisy, które mogą być w łatwy sposób zarządzane i kontrolowane przez organy podatkowe”. Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121), pkt 36. Na taką interpretację wskazuje okoliczność, że w tym samym wyroku Trybunał stwierdził w pkt 37, że podatnik powinien mieć możliwość „odzyskać w odpowiednich okolicznościach całą wierzytelność wynikającą z nadpłaconego VAT bez ponoszenia żadnego ryzyka finansowego” – Podkreślenie dodane – co wskazuje na to, że Trybunał nie zamierza odstąpić od zasady prawa do pełnego odszkodowania.

21 Jak stwierdził Trybunał, „naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności”, „z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawą stanowi bezpośrednio prawo [Unii], jeżeli wskazane przesłanki zostaną spełnione”. Zobacz przykładowo postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r., *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239), pkt 126.

22 Zobacz podobnie wyrok z dnia 4 grudnia 2018 r., *Minister for Justice and Equality i Commissioner of [An] Garda Síochána* (C-378/17, EU:C:2018:979), pkt 39.

23 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., *Komisja/IPK International*, (C-336/13 P, EU:C:2015:83), pkt 30.

24 Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121), pkt 28 i 29. Co do zasady odsetki mające na celu rekompensatę za okres, jaki upłynął do momentu sądowej oceny kwoty szkody, niezależne od opóźnienia, które można by przypisać dłużnikowi, określa się jako „odsetki wyrównawcze” i są one elementem udzielonego odszkodowania. Zobacz wyrok z dnia 10 stycznia 2017 r., *Gascogne Sack Deutschland i Gascogne /Unia Europejska* (T-577/14, EU:T:2017:1), pkt 168 i przytoczone tam orzecznictwo.

25 Zobacz podobnie wyrok z dnia 6 października 2005 r., *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591), pkt 17.

26 Zobacz przykładowo postanowienie z dnia 21 października 2015 r., *Kovozber* (C-120/15, niepublikowane, EU:C:2015:730), pkt 30.

27 Gdy powstaje pytanie, czy krajowe przepisy proceduralne czyni w praktyce [niemożliwym] lub zbyt utrudnionym wykonywanie praw przyznanych jednostkom przez porządek prawny Unii, należy je rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w całości procedury, jej przebiegu i jej cech szczególnych, przed poszczególnymi sądami krajowymi. Wyrok z dnia 6 października 2015 r., *Târzia* (C-69/14, EU:C:2015:662), pkt 36.

28 Wyrok z dnia 13 marca 2007 r., *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163), pkt 43.

29 Wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation* (C-362/12, EU:C:2013:834), pkt 31 i 32.

- 30 Zobacz na przykład wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 41).
- 31 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail Ltd i in.* (C-591/10, EU:C:2012:478), pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 32 Wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., *Barth* (C-542/08, EU:C:2010:193), pkt 20.
- 33 Odmienne od stanowiska przedstawionego przez Komisję podczas rozprawy uważam, że odnośni podatnicy ponieśli szkody związane nie z utratą zysku, ale z ograniczeniem przepływów pieniężnych. Tak czy inaczej zaznaczam, że Trybunał orzekł już, iż utrata zysku powinna zostać zrekompensowana. Zobacz wyrok z dnia 8 marca 2001 r., *Metallgesellschaft i in.* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134), pkt 91.
- 34 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522), pkt 22.
- 35 Wyroki: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686), pkt 24, z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera* (C-387/16, EU:C:2018:121), pkt 25 oraz z dnia 6 lipca 2017 r., *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522), pkt 20. W przedmiotowych sprawach sądy krajowe nie określiły terminu, w jakim właściwa administracja podatkowa zwracała nadwyżkę VAT do odliczenia w przypadku gdy warunek zapłaconych faktur zakupu był od początku spełniony. *Sole Mizo* wskazała jednak, że okres ten wynosi 45 dni.
- 36 Dla porównania zobacz art. 99 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniającego rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012 (Dz.U. 2018, L 193, s. 1) oraz art. 2 ust. 6 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/7/UE z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych (Dz.U. 2011, L 48, s. 1).
- 37 Zobacz wyżej, pkt 48.
- 38 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., *Mulder i in./Rada i Komisja* (C-104/89 i C-37/90, EU:C:2000:38), pkt 51.
- 39 Truizm: umaczenie nieoficjalne. Zobacz także wyrok z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686), pkt 23. W tym względzie należy podkreślić, że dla zapewnienia pełnej rekompensaty konieczne jest, aby odsetki mające zrekompensować spadek wartości pieniądza naliczane były aż do momentu faktycznej zapłaty rekompensaty.
- 40 Deklaracja VAT z września 2011 r. jest deklaracją obejmującą okres, w którym przyjęto ustawę zmieniającą.
- 41 Z logicznego punktu widzenia, biorąc pod uwagę, że metoda kalkulacji stosowana w praktyce krajowej zakłada traktowanie wyliczenia do każdej deklaracji odrębnie, i tym samym przyjmując, że każda szkoda wynikająca z zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu ulega konsolidacji na koniec każdego wyliczenia, odsetki powinny być stosowane w celu zrekompensowania utraty wartości pieniądza powstającej od końca każdego wyliczenia.
- 42 Bardzo możliwe, że wynika to z faktu, iż § 165 ust. 2 ordynacji podatkowej przewiduje, że

„odsetki za zwłokę same w sobie nie stanowią podstawy naliczania odsetek za zwłokę”. Gdyby jednak przepis ten należało interpretować w ten sposób, że wyklucza on możliwość odsetek mających zrekompensować utratę wartości pieniądza, to jestem zdania, że należy uznać go za sprzeczny z prawem Unii.

43 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 2 sierpnia 1993 r., *Marshall* (C-271/91, EU:C:1993:335, pkt 31); z dnia 4 grudnia 2003 r., *Evans* (C-63/01, EU:C:2003:650), pkt 68.

44 Wyrok z dnia 28 stycznia 2015 r., *Starjakob* (C-417/13, EU:C:2015:38), pkt 71.

45 Wyrok z dnia 17 listopada 1998 r., *Aprile* (C-228/96, EU:C:1998:544), pkt 20.

46 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., *Caterpillar Financial Services* (C-500/16, EU:C:2017:996), pkt 40. Zaznaczam również, że w kontekście odwołań opartych na bezpośredniej skuteczności prawa Unii Trybunał orzekł, że jeżeli w uzasadnieniu wyroku dopuszczono się naruszenia prawa Unii, lecz sentencja tego wyroku jest zasadna w świetle innych względów prawnych, odwołanie podlega oddaleniu. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 7 czerwca 2018 r., *Ori Martin/Trybunał* (C-463/17 P, EU:C:2018:411), pkt 24.

47 W świetle typologii odsetek występujących na gruncie prawa Unii, przedstawionej przez rzecznika generalnego Y. Bota w jego opinii w sprawie *Komisja/IPK International* (C-336/13 P, EU:C:2014:2170) uważam, że odsetki należyne w celu rekompensaty szkody wynikającej z zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu, jak również odsetki, które należą do przewidzianej w celu rekompensaty utraty wartości pieniądza, mieszczą się w zakresie pojęcia odsetek wyrównawczych, a także, że w kontekście postępowania głównego w odniesieniu do odsetek za zwłokę należnych w przypadku zwłoki w zapłaconych odsetek wyrównawczych należy uważać pojęcie odsetek za zwłokę.

48 Ponadto wydaje się, że *Dalmandi Mezgazdasági* otrzymała odsetki za zwłokę z powodu opóźnienia w wypłacie rekompensaty, do której spółka ta byłaby uprawniona, po złożeniu wniosku o ich uzyskanie.

49 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., *Ciup* (C-288/14, niepublikowany, EU:C:2016:495), pkt 46. Ponieważ obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę wynika z zasady skuteczności i z prawa do pełnej rekompensaty, państwa członkowskie mają swobodę w zakresie ustalenia stopy odsetek za zwłokę, pod warunkiem, że stopa ta stanowi zachętę dla administracji do bezzwłocznej zapłaty odszkodowania.

50 Wyrok z dnia 13 lipca 1972 r., *Komisja/Włochy* (48/71, EU:C:1972:65), pkt 7. W postępowaniu głównym oznaczało to, że Włochy zobowiązane były jedynie z własnej inicjatywy zaprzestać stosowania zasady zapłaconych faktur zakupu oraz zwrócić nadwyżki VAT do odliczenia istniejące na dzień wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Włochy* (C-274/10, EU:C:2011:530).

51 Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 grudnia 1960 r., *Humblet/Belgia* (6/60-IMM, EU:C:1960:48), s. 569.

52 Wyrok z dnia 4 października 2018 r., *Kantarev* (C-571/16, EU:C:2018:807), pkt 123. Rozwiązanie to jest do pewnego stopnia logiczne, w zakresie w jakim dokładna rekompensata za poniesioną szkodę wymaga uwzględnienia, w celu ustalenia wartości szkody, pewnych zmiennych faktycznych, które znać mogą jedynie osoby zainteresowane.

53 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 15 marca 2018 r., *Deichmann* (C-256/16,

EU:C:2018:187), pkt 20.

54 Wyrok z dnia 11 kwietnia 2019 r., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), pkt 39.

55 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwa członkowskie mogą stosować nowe uregulowania do przyszłych skutków sytuacji powstałych w okresie obowiązywania wcześniejszego uregulowania. Zobacz wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r., Butterfly Music (C-60/98, EU:C:1999:333), pkt 25. Jednakże zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, by nowelizacja uregulowania krajowego pozbawiała podatnika ze skutkiem wstecznym prawa, które nabył na podstawie wcześniejszego uregulowania. Wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, (C-107/10, EU:C:2011:298), pkt 39.

56 Wyrok z dnia 28 stycznia 2015 r., Starjakob (C-417/13, EU:C:2015:38), pkt 71. Jednakże zasada ta nie będzie naruszona, jeżeli prawo krajowe wprowadzi wymóg składania specjalnego wniosku w celu uzyskania odsetek za zwłokę, podczas gdy w odniesieniu do innego rodzaju odsetek nie będzie podobnego wymogu. Ponieważ zasada równoważności wymaga jedynie, by te same przepisy proceduralne stosowano do rodzajów prawnych opartych na naruszeniu prawa Unii oraz do podobnych rodzajów opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego, nie wyklucza ona stosowania odmiennych przepisów proceduralnych do odmiennych rodzajów odsetek.

57 W szczególności, ponieważ taki wymóg sprowadza się do wprowadzenia określonego limitu czasowego na otrzymanie odsetek za zwłokę, należałoby potwierdzić, że tego rodzaju wymóg występuje również w podobnych przypadkach, opierających się jedynie na prawie krajowym.

58 Zobacz pkt 114 i 121 niniejszej opinii w zakresie głębszej analizy.

59 W sprawie będącej przedmiotem postępowania głównego na tę okoliczność powołano się jednak nie w celu uzasadnienia braku wypłaty odsetek za zwłokę, lecz zastosowania dla potrzeb obliczenia rekompensaty należącej za stosowanie warunku zapłaconych faktur zakupu stopy odsetek równej dwukrotnej stopie banku centralnego.

60 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 30 września 2003 r., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), pkt 46 lub wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Specht i in. (C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005), pkt 115.

61 Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996), pkt 42.

62 Podwójny okres przedawnienia sprowadza się do uznania, że przyjęcie ustawy zmieniającej przerwało bieg przedawnienia.

63 Co za tym idzie, jeżeli Trybunał uzna ustawodawstwo krajowe za sprzeczne z prawem Unii, odpowiednie państwa członkowskie nie są zobowiązane, by ponownie rozpatrywać okoliczności, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przyszłych rodzajów zaskarżenia lub po upływie przewidzianych dla tych rodzajów terminów. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 8 marca 1988 r., Brown/Trybunał (125/87, EU:C:1988:136), pkt 14 i analogicznie wyroki: z dnia 30 września 2003 r., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513), pkt 38, z dnia 16 marca 2006 r., Kapferer (C-234/04, EU:C:2006:178), pkt 20 oraz z dnia 10 lipca 2014 r., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067), pkt 58.

64 Wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 28.

65 Wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10,

EU:C:2011:844, pkt 25. W przypadku podatku wspólnotowego płaconego przez urzędników i pracowników instytucji okres na odwołanie to okres przewidziany w regulaminie pracowniczym dotyczącym urzędników Unii Europejskiej i warunków zatrudniania innych pracowników Unii Europejskiej. Zgodnie z orzecznictwem Sądu okres ten wynosi trzy miesiące od informacji o wysokości wynagrodzenia, która po raz pierwszy wyrażnie odzwierciedla decyzję o charakterze pieniężnym. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r., Campo i in./ESDZ (T-577/16, niepublikowany, EU:T:2017:909), pkt 34–36.

66 Na podstawie tego przepisu Węgry mogłyby odmówić rozpatrywania wniosków dotyczących szkód powstałych wcześniej niż pięć lat od ostatniego dnia roku kalendarzowego, w którym deklaracja lub informacja dotycząca podatku została złożona, lub – w przypadku braku takiej deklaracji lub informacji – w którym powinien zostać zapłacony podatek.