

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 21 stycznia 2021 r.(1).

Sprawa C-844/19

CS,

Finanzamt Graz-Stadt

przy udziale:

Finanzamt Judenburg Liezen,

technoRent International GmbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 183 – Zwrot nadwyżki podatku naliczonego – Odsetki w przypadku następczego zwiększenia nadwyżki podatku naliczonego lub następczego zmniejszenia zobowiązania podatkowego – Brak przepisów krajowych dokonujących transpozycji – Bezpośrednie zastosowanie dyrektywy – Zastosowanie dyrektywy, która nie jest właściwa w sprawie, w drodze analogii – Dyrektywa 2008/9/WE – Artykuł 27 – Wykładnia prawa krajowego zgodna z prawem Unii

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu pojawia się pytanie, czy dyrektywa VAT przyznaje podatnikowi bezpośrednie prawo do odsetek od wypłaconych dopiero następnie nadwyżki podatku naliczonego lub zwrotu nadpłaty podatku. Z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że Republika Austrii nie przewidziała takiego uregulowania odsetek w przypadku VAT. Istniejących uregulowań w zakresie odsetek w dziedzinie innych rodzajów podatku nie da się jego zdaniem zinterpretować zgodnie z prawem Unii i zastosować do VAT.

2. Inna dyrektywa (dyrektywa 2008/9) przewiduje jednak mające bezpośrednie zastosowanie prawo do odsetek od zwróconych następnie nadwyżek podatku naliczonego podatnikom mającym siedzibę za granicą, którzy nie dokonali żadnych transakcji na terytorium kraju. Powstaje pytanie, czy dyrektywę tę można zastosować w niniejszej sprawie w drodze analogii.

3. Nawet w przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi przeczącej i braku możliwości wywiedzenia znajdującego bezpośrednie zastosowanie prawa do odsetek również z dyrektywy VAT Trybunał jest jednak być może w stanie udzielić dalszych użytecznych wskazówek, które będą pomocne w znalezieniu możliwości rozstrzygnięcia niniejszej sprawy w sposób zgodny z prawem Unii.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Artykuł 90 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) dotyczy obniżenia podstawy opodatkowania i stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

5. Artykuł 183 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„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”.

6. Dyrektywa 2008/9/WE określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE(3) (zwana dalej „dyrektywą 2008/9”) dotyczy warunków zwrotu podatku naliczonego podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy nie dokonali tam transakcji.

7. Artykuł 27 dyrektywy 2008/9 dotyczy odsetek od wspomnianego zwrotu i ma następujące brzmienie:

„1. Odsetki są naliczane od dnia następującego po terminie wypłaty zwrotu określonym w art. 22 ust. 1 do dnia, w którym został on faktycznie dokonany.

2. Stopy odsetek odpowiadają obowiązującej stopie procentowej stosowanej w odniesieniu do zwrotów VAT podatnikom mającym siedzibę w państwie członkowskim zwrotu zgodnie z prawem krajowym tego państwa członkowskiego.

Jeżeli zgodnie z prawem krajowym nie wypłaca się odsetek w przypadku zwrotów na rzecz podatników mających siedzibę w danym państwie członkowskim, należne odsetki odpowiadają odsetkom lub równoważnym należnościom, jakie dane państwo członkowskie zwrotu stosuje

względem opóŹnionych płaćci VAT przez podatników”.

B. Prawo austriackie

8. W Austrii przysługujace podatnikowi prawo do odsetek uregulowano w Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung) (ustawie federalnej o przepisach ogólnych i postępowaniu w przedmiocie danin, którymi zarządzać organy skarbowe federacji, krajów związkowych i gmin, federalnej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „BAO”).

9. Paragraf 205 BAO dotyczy przysługującego podatnikowi prawa do odsetek w przypadku prawa do zwrotu w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych:

„(1) Od różnic w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych wynikających z decyzji podatkowych przy pominięciu zaliczek (ust. 3) po dokonaniu porównania z dokonanymi z góry płatnościami lub ustalonym dotychczas podatkiem przysługujace odsetki za okres od dnia 1 października roku następującego po roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe, do momentu ogłoszenia tych decyzji (odsetki wynikajace z roszczenia). Przepis ten stosuje się odpowiednio do różnic wynikających z

a) uchylonych decyzji podatkowych, [...]

(2) Odsetki wynikajace z roszczenia przysługujace w wysokości 2% powyżej stawki podstawowej w skali roku. Nie ustala się odsetek wynikających z roszczenia, które nie osiągać kwoty 50 EUR. Odsetki wynikajace z roszczenia ustala się za okres maksymalnie 48 miesięcy. [...]”.

10. Paragraf 205a BAO przewiduje od dnia 1 stycznia 2012 r. przysługujace podatnikowi prawo do odsetek od nadpłaconych podatków, jeżeli nastąpi ustala się je wskutek zaskarżenia w niższej niż pierwotnie wysokości, i ma następujace brzmienie:

„(1) W zakresie, w jakim obniża się wykonane już zobowiązanie podatkowe, którego wysokość bezpośrednio lub pośrednio zależy od rozstrzygnięcia skargi na decyzję, na wniosek podatnika ustala się odsetki za okres od wykonania zobowiązania podatkowego do ogłoszenia decyzji lub orzeczenia, na mocy których obniża się wysokość tego zobowiązania (odsetki wynikajace z zaskarżenia). [...]

(4) Odsetki przysługujace w wysokości 2% powyżej stawki podstawowej w skali roku. Nie ustala się odsetek, które nie osiągać kwoty 50 EUR”.

III. Postępowanie główne

11. Podstawę wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są dwa odrębne postępowania rewizyjne toczace się przed sądem odsyłającym.

– W przedmiocie pierwszego postępowania rewizyjnego (Ro 2017/15/0035)

12. CS, skarżący w pierwszym postępowaniu (zwany dalej „skarżącym nr 1”), powołał się w swojej wstępnej deklaracji VAT za sierpień 2007 r. na nadwyżkę podatku naliczonego w wysokości 60 689,28 EUR. Finanzamt (urząd skarbowy) określił jednak tę nadwyżkę jedynie na kwotę 14 689,28 EUR. Skarżący nr 1 zaskarżył tę decyzję do sądu, a jego skarga została uwzględniona. Nadwyżkę podatku naliczonego „wypłacono” mu w pełnej wysokości w dniu 22 maja 2013 r.

13. W dniu 30 maja 2013 r. skarżący nr 1 wniosł zgodnie z § 205a BAO o zapłatę odsetek od tej nadwyżki podatku naliczonego od dnia wejścia w życie wspomnianego przepisu (1 stycznia 2012 r.) do dnia wypłaty, to jest 22 maja 2013 r. Finanzamt (urząd skarbowy) nie uwzględnił tego wniosku. Skarżący nr 1 zaskarżył tę decyzję przed Bundesfinanzgericht (federalnym sądem do spraw finansowych, Austria), ale jego skarga nie została uwzględniona.

14. Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) uzasadnił oddalenie skargi tym, że § 205a BAO nie dotyczy przypadku dochodzonej na drodze sądowej nadwyżki podatku naliczonego, lecz jedynie skutecznego zaskarżenia przed sądem określonego w nadmiernej wysokości i wykonanego zobowiązania podatkowego. Skarżący nr 1 wniosł na ten wyrok skargę rewizyjną.

– W przedmiocie drugiego postępowania rewizyjnego (Ro 2018/15/0026)

15. Skarżący w drugim postępowaniu (technoRent International, zwana dalej „skarżącym nr 2”) jest przedsiębiorstwem z siedzibą w Niemczech. W latach 2003 i 2004 dokonała sprzedaży maszyn w Austrii i opodatkowała te transakcje VAT w Austrii. W 2005 r. podniosła we wstępnej deklaracji VAT za maj 2005 r. zaliczenie na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT w kwocie 367 081,58 EUR. Podstawą było nastąpienie obniżenie wynagrodzenia w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT, ponieważ za niektóre maszyny najwyraźniej nie uiszczono zapłaty lub nie uiszczono jej w pełnej wysokości.

16. To obniżenie podstawy opodatkowania poddano kontroli urzędowej (w okresie od lipca 2006 r. do czerwca 2008 r.). Najpierw skarżącemu nr 2 „wypłacono” nadpłatę w dniu 10 marca 2008 r. Na zakończenie kontroli Finanzamt (urząd skarbowy) stanął jednak na stanowisku, że nie należy mimo wszystko obniżyć podstawy opodatkowania. Decyzję z dnia 13 października 2008 r. Finanzamt (urząd skarbowy) określił zatem zaległością w wysokości 367 081,58 EUR. Skarga wniesiona na tę decyzję podatkową w zakresie VAT została uwzględniona.

17. W październiku 2013 r. skarżący nr 2 złożył wniosek o odsetki od kwoty 367 081,58 EUR za okres od lipca 2005 r. do maja 2013 r. Finanzamt (urząd skarbowy) rozstrzygnął ten wniosek w ten sposób, że na podstawie § 205a BAO roszczenie o odsetki przysuguje tylko za okres od dnia 1 stycznia 2012 r. do dnia 8 kwietnia 2013 r. (w wysokości 10 021,32 EUR). W dniu 29 maja 2017 r. sąd cząstkowo uwzględnił skargę wniesioną na tę decyzję, przyznając skarżącemu nr 2 odsetki za zwłokę również za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r. Skarga rewizyjna wniesiona na ten wyrok przez Finanzamt (urząd skarbowy) dotyczy wyłączenie przyznania odsetek za zwłokę za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

18. Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny, Austria), który jest właściwy w przypadku obu postępowań rewizyjnych, uważa, że nie jest w stanie dokonać zgodnej z prawem Unii wykładni przepisów dotyczących odsetek zawartych w § 205 i 205a BAO, w związku z czym postanowieniem z dnia 24 października 2018 r. przedłożył Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy z prawa Unii wynika mające bezpośrednio zastosowanie uregulowanie przyznające podatnikowi – któremu w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym organ podatkowy nie zwraca we właściwym terminie nadpłaconego VAT – roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę, tak aby mógł on dochodzić tego roszczenia przed organem podatkowym lub sądami administracyjnymi, mimo iż prawo krajowe nie przewiduje takiego uregulowania dotyczącego

odsetek?

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

2. Czy również wtedy, gdy podatnikowi przysuguje wierzytelność podatkowa z tytułu VAT powstała wskutek następczego obniżenia wysokości świadczenia wzajemnego na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jest dopuszczalne, aby odsetki naliczane były dopiero po upływie odpowiedniego terminu przysługującego organowi podatkowemu na przeprowadzenie kontroli zasadności roszczeń dochodzonych przez podatnika?

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

19. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez Republikę Austrii oraz Komisję Europejską.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20. Wszystkie trzy pytania prejudycjalne dotyczą w istocie kwestii tego, czy – a jeżeli tak, to w jakim zakresie – prawo Unii wymaga wypłaty odsetek od nadwyżki podatku naliczonego lub przysługującego zwrotu nadpłaty VAT (zwanego często również nadpłaconym VAT). Ponieważ pytania drugie i trzecie są uzależnione od udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, zajmę się najpierw pytaniem pierwszym.

21. W przypadku tego pytania sąd odsyłający wydaje się zakładać, że prawo austriackie nie przewiduje odsetek od nadwyżki podatku naliczonego lub przysługującego zwrotu nadpłaty VAT lub też przewiduje je wyjątkowo w bardzo szczególnych sytuacjach. Zastosowanie w drodze analogii przepisu zawartego w § 205 BAO, który co do zasady znajduje zastosowanie do podatku dochodowego, nie jest przy tym możliwe. Również § 205a BAO dotyczy od dnia 1 stycznia 2012 r. jedynie sytuacji, w której na podstawie decyzji następuje obniżenie kwoty podatku należnego, a nie zwiększa kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. Z tego powodu sąd pyta o „wynikające z prawa Unii” uregulowanie znajdujące bezpośrednie zastosowanie.

22. W niniejszej sprawie chodzi o odsetki od nadwyżki podatku naliczonego lub o przysługujący zwrot nadpłaty VAT. Właściwym prawem Unii, które wchodzi w grę, jest zatem przede wszystkim dyrektywa VAT, a w szczególności jej art. 183 i art. 90.

23. W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy zatem najpierw wyjaśnić zakres obowiązywania prawa do odsetek na podstawie art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT (zob. w tej kwestii czynniki B.1) oraz jego bezpośrednie zastosowanie (zob. w tej kwestii czynniki B.2). Następnie trzeba odnieść się do bezpośredniego zastosowania w drodze analogii art. 27 dyrektywy 2008/9, który sam w sobie nie jest właściwy (zob. w tej kwestii czynniki B.3), oraz do możliwości zgodnej z prawem Unii wykładni § 205 i § 205a BAO (zob. w tej kwestii czynniki C).

B. W przedmiocie odsetek od nadwyżki podatku naliczonego i przysługującego zwrotu nadpłaty VAT

1. *Treść i zakres art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT*

a) *Odsetki od nadwyżki podatku naliczonego*

24. Należy najpierw wyjaśnić, czy prawo jednostki do odsetek wynika z dyrektywy VAT. Dyrektywa VAT nie zawiera żadnego konkretnego uregulowania dotyczącego odsetek. Również art. 183 dyrektywy VAT stanowi jedynie, że państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki, która wynika z dodatniej różnicy między podlegającym odliczeniu kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego, na następujący okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

25. W świetle swojego brzmienia przepis ten nie przewiduje w tym zakresie ani obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki są należne(4).

26. Artykuł 183 dyrektywy VAT należy jednak rozpatrywać w związku z art. 179. W myśl art. 179 dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej prawo do odliczenia. W konsekwencji art. 179 dyrektywy VAT przewiduje obowiązkowe odliczenie od podatku należnego za dany okres rozliczeniowy. Jeżeli kwota podatku należnego jest większa od kwoty podatku naliczonego dającego prawo do odliczenia, pozostaje (nijsza) kwota podatku nadal podlegająca zapłacie. Jeżeli natomiast kwota podatku należnego jest mniejsza od kwoty podatku naliczonego dającego prawo do odliczenia, pozostaje nadwyżka podatku naliczonego, której dotyczy art. 183 dyrektywy VAT.

27. Z tego związku między art. 183 dyrektywy VAT a prawem podatnika do odliczenia podatku naliczonego przy uwzględnieniu zasady neutralności wynika utrwalone orzecznictwo Trybunału, w myśl którego prawo do odliczenia podatku naliczonego stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest w sposób *bezpośredni* w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku(5).

28. Ponadto należy przypomnieć, że samo istnienie prawa do odliczenia objęte art. 167–172 dyrektywy VAT znajduje się w rozdziale zatytułowanym „ródło i zakres prawa do odliczenia”, podczas gdy art. 178–183 tej dyrektywy dotyczą samych warunków korzystania z tego prawa(6). W tym zakresie Trybunał orzekł już, że ustalone przez państwa członkowskie zasady wykonywania tego prawa nie mogą podważać zasady neutralności systemu VAT, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku(7). W konsekwencji, jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadwyżki VAT następuje po przekroczeniu roszczonego terminu, to zasada neutralności systemu VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty możliwości dysponowania danymi środkami finansowymi zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę(8).

29. W związku z powyższym z art. 183 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności wynika prawo podatnika – jak w tym przypadku prawo skarżącego nr 1 – do odsetek od niewypłaconej mu nadwyżki podatku naliczonego.

b) *Odsetki od przysługującego zwrotu nadpłaty VAT*

30. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji nic innego nie obowiązuje też w przypadku podatnika, który – jak w niniejszej sprawie skarżącego nr 2 – najpierw prawidłowo odprowadził VAT, ale ze względu na obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT teraz – to jest od momentu tego obniżenia – przysuguje mu wobec wierzyciela podatkowego prawo do zwrotu

nadpłaty (tak zwany nadpłaty VAT).

31. W obu przypadkach podatnik został obciążony zbyt wysoką kwotą VAT, którą odprowadził albo pośrednio poprzez swojego dostawcę, albo bezpośrednio państwu. W świetle zasady neutralności obciążenie związane z opóŹnionym uwzględnieniem obniżenia podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 dyrektywy VAT nie różni się zatem pod żadnym względem od opóŹnionej wypłaty nadwyżki podatku naliczonego na podstawie art. 183. Z tego względu Trybunał orzekł, że już w przypadku zmniejszenia podstawy opodatkowania(9), że „zasada ciŹŹcego na państwach członkowskich obowiązkowi zwrotu, wraz z odsetkami, kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii wynika z tego właśnie prawa”(10).

32. W konsekwencji wraz z odsetkami od tego momentu należy zwracać również kwoty VAT, które zostały najpierw sukcesywnie pobrane, ale podlegają zwrotowi ze względu na następstwo obniżenia podstawy opodatkowania, ponieważ nie istnieje już podstawa prawna zapłaty tego podatku.

c) **Wyłączenie odsetek na mocy art. 27 dyrektywy 2008/9**

33. Wbrew temu, co zasugerowano we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i za czym opowiada się również Republika Austrii, z brzmienia art. 27 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2008/9 nie można natomiast wywnioskować, że państwa członkowskie mogą w całości znieść odsetki przysługujące w przypadku omawianych wyżej roszczeń. Przepis ten ma następujące brzmienie: „Jeżeli zgodnie z prawem krajowym nie wypłaca się odsetek w przypadku zwrotów na rzecz podatników mających siedzibę w danym państwie członkowskim, należyne odsetki odpowiadają odsetkom lub równoważnym należnościom, jakie dane państwo członkowskie zwrotu stosuje względem opóŹnionych płatności VAT przez podatników”.

34. Sformułowanie „[j]eżeli zgodnie z prawem krajowym nie wypłaca się odsetek” nie oznacza, że ustawodawca zakłada możliwość braku w prawie krajowym uregulowania przewidującego odsetki od kwot zwrotu podatku naliczonego na rzecz podatników.

35. Jak wynika z motywów pierwszego i drugiego dyrektywy 2008/9, przed przyjęciem tej dyrektywy w jej obecnej postaci istniał istotny deficyt w transpozycji i harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju. Aby zaradzić temu deficytowi, poprawiono sytuację podmiotów gospodarczych, jak wynika z motywu trzeciego dyrektywy 2008/9. W związku z tym wprowadzono konkretny, wiążący dla wszystkich państw członkowskich przepis domykający, zawarty w art. 27 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2008/9. Jeżeli nie uregulowano odsetek w przypadku zwrotów na rzecz podatników niemających siedziby na terytorium kraju, zgodnie z tym przepisem zastosowanie znajduje uregulowania dotyczące opóŹnionych płatności na rzecz państwa.

36. Ten przepis domykający dotyczący szczególnego przypadku (art. 27 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2008/9) w żadnym razie nie wyłącza jednak odsetek we wszystkich innych przypadkach. Tym bardziej że zasada neutralności (zob. pkt 28 powyżej) wymaga wypłaty odsetek we wszystkich innych przypadkach.

d) **Wniosek końcowy**

37. Z art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności wynika zatem, że państwo członkowskie jest zobowiązane do wypłaty odsetek od nadwyżek podatku naliczonego oraz kwot zwrotu nadpłaty VAT przysługującego ze względu na obniżenie podstawy opodatkowania.

2. *Bezporednie zastosowanie prawa do odsetek wynikajcego z art. 183 lub art. 90 dyrektywy VAT w zwiżku z zasad neutralnooci*

38. Następnie naley zbadać, czy z art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w zwiżku z zasad neutralnooci wynika prawo do odsetek majce bezporednie zastosowanie. Zgodnie ze stanowiskiem Republiki Austrii naley temu zaprzeczyć. W świetle art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w zwiżku z zasad neutralnooci bezsporne jest co prawda to, że odsetki s co do zasady należne. Prawo Unii nie okreła jednak dokadnych zasad, na przykad stopy odsetek czy te momentu, od którego s one naliczane.

39. Przy okrełaniu odsetek państwom członkowskim przysuguje swoboda uznania w zakresie transpozycji(11). To samo dotyczy odsetek od kwoty przysugujcego zwrotu nadpłaty w świetle art. 90 dyrektywy VAT(12).

40. Trybuna wielokrotnie potwierdza tę swobodę uznania w zakresie transpozycji. W świetle tego orzecznictwa zgodne z art. 183 dyrektywy VAT jest na przykad uregulowanie, w myli którego zwrot nadwyki nastpuje w terminie 45 dni od wykazania podatku, po którego upływie zaczynaj by naliczane odsetki(13).

41. W konsekwencji to do państw członkowskich naley uregulowanie szczegółowych zasad dotyczcych naliczania odsetek w prawie krajowym. Biorc pod uwag, że w Unii istniej róne waluty z róznymi stopami inflacji i stopami procentowymi, brak materialnego uregulowania tej kwestii w dyrektywie VAT jest zrozumiały. Bezporednie zastosowanie art. 183 lub art. 90 dyrektywy VAT w zwiżku z zasad neutralnooci w celu ustalenia konkretnego prawa do odsetek przysugujcego podatnikowi nie jest więc możliwe.

3. *Zastosowanie w drodze analogii art. 27 dyrektywy 2008/9*

42. Zastosowanie w drodze analogii art. 27 dyrektywy 2008/9 – które s d odsyajcy najwyrańiej rozwa a w ramach pytania trzeciego – nie wchodzi w niniejszej sprawie w rachub, co jest zgodne ze stanowiskiem Republiki Austrii. Artykuł ten jest co prawda wystarczajco dokadny i precyzyjny, w zwiżku z czym sam w sobie znajdowa by bezporednie zastosowanie. Zobowiżuje on jednak państwo członkowskie do okrełonego uregulowania odsetek wyżcznie w przypadku podatnika majcego siedzib za granic, który nie dokonuje transakcji na terytorium kraju.

43. Wynika z tego, że nie dokonujc transpozycji tego uregulowania odsetek w odniesieniu do podatnika majcego siedzib na terytorium kraju (lub podatnika dokonujcego transakcji na terytorium kraju), Austria nie narusza a art. 27 dyrektywy 2008/9. W zwiżku z tym sens i cel bezporedniego zastosowania dyrektywy nie s w tym wypadku istotne. Nie ma zatem ani możliwooci, ani potrzeby, aby zapobiec możliwooci odniesienia przez państwo korzyoci z naruszenia prawa Unii(14).

44. Nie istnieje ponadto niezamierzona luka w prawie, która stanowi przesank zastosowania przepisu w drodze analogii. Jak ju wyjańniono powyżej (pkt 35, 36), przed przyjciem dyrektywy 2008/9 w jej obecnej postaci istnia istotny deficyt w postpowaniu w przedmiocie zwrotu VAT podatnikom niemajcym siedziby na terytorium kraju. W odniesieniu do podatników majcych siedzib na terytorium kraju prawodawca nie zaoy jednak najwyrańiej istnienia takiego deficytu, poniewa w przeciwnym razie nie uregulowa by jedynie tego szczegółnego przypadku.

45. Poza tym zastosowanie w drodze analogii dyrektywy, która nie jest waciwa w sprawie, oznaczaoby nieuwzględnienie oceny ustawodawcy Unii, której da wyraz w dyrektywie VAT.

Formu?uj?c art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT, pozostawi? on kwestie wykonawcze, a tak?e kwesti? odsetek od nadwy?ki podatku naliczonego i kwoty przys?uguj?cego zwrotu nadp?aty VAT pa?stwom cz?onkowskim. Trybuna? mówi o przys?uguj?cej pa?stwom cz?onkowskim swobodzie(15). Zastosowanie art. 27 dyrektywy 2008/9 w drodze analogii stanowi?oby obej?cie tej swobody.

4. **Wniosek cz?ciowy**

46. Z art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w zwi?zku z zasad? neutralno?ci nie wynika ?adne uregulowanie przys?uguj?cych podatnikowi odsetek, które znajdowa?oby bezpo?rednie zastosowanie. W tym wzgl?dzie brak jest wystarczaj?cej precyzji w odniesieniu do stopy odsetek i momentu, od którego maj? by? one naliczane. Nie wp?ywa to jednak w ?aden sposób na to, ?e art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w zwi?zku z zasad? neutralno?ci wymagaj? uregulowania kwestii odsetek. Zastosowanie w drodze analogii art. 27 dyrektywy 2008/9 równie? nie wchodzi w gr?.

C. **Granice swobody uznania, jak? dysponuj? pa?stwa cz?onkowskie przy transpozycji – zasady równowa?no?ci i skuteczno?ci**

47. Poniewa? dyrektywa VAT nie zawiera zatem uregulowania odsetek, które znajdowa?oby bezpo?rednie zastosowanie, okre?lenie prawa do odsetek nale?y co do zasady do kompetencji pa?stw cz?onkowskich. Jak orzek? ju? Trybuna?, pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? w tym wzgl?dzie swobod?(16) i mog? ustala? tryb wykonywania prawa do odsetek.

48. Tryb zwrotu nie mo?e jednak by? mniej korzystny od trybu dotycz?cego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równowa?no?ci) ani praktycznie uniemo?liwia? lub nadmiernie utrudnia? wykonywania uprawnie? przyznanych przez porz?dek prawny Unii (zasada skuteczno?ci)(17).

49. Zasady te maj? wp?yw na stosowanie i wyk?adni? prawa krajowego przez s?dy krajowe. Jak ju? bowiem orzek? Trybuna?, s?d krajowy powinien zapewni? pe?n? skuteczno?? prawa Unii, w tym przypadku dyrektywy VAT, odst?puj?c w razie potrzeby z w?asnej inicjatywy od dotychczasowej wyk?adni w sytuacji, gdy wyk?adnia ta nie jest zgodna z prawem Unii(18). S?d krajowy musi wzi?? pod uwag? ca?oksza?t prawa krajowego celem dokonania oceny, w jakim stopniu prawo to mo?e zosta? zastosowane w taki sposób, który nie prowadzi?by do rezultatu sprzecznego z prawem Unii(19).

50. Warunkiem jest jednak to, aby s?d mia? tak? mo?liwo??. Zdaniem s?du odsy?aj?cego brzmienie, cel i systematyka § 205 i § 205a BAO wykluczaj? co prawda ich zastosowanie „do opó?nionego zaliczenia na poczet salda podatkowego wierzytelno?ci z tytu?u VAT”. W gr? wchodzi jednak by? mo?e zgodna z prawem Unii wyk?adnia tych przepisów lub zastosowanie ich w drodze analogii. Wobec braku uregulowania na wypadek nadp?aty VAT mog?aby istnie? niezamierzona luka w prawie. W przypadku skar??cego nr 2 mo?na by j? usun?? na przyk?ad poprzez zastosowanie w drodze analogii uregulowa? dotycz?cych odsetek obowi?zuj?cych w przypadku innych rodzajów podatku (na przyk?ad § 205 BAO) w ?wietle zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci.

51. W odniesieniu do skar??cego nr 1 nale?y stwierdzi?, ?e to, czy wskutek wniesienia ?rodka prawnego zmniejsza si? zobowi?zanie podatkowe, czy te? zwi?ksza prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie ma decyduj?cego znaczenia dla wynikaj?cej z tego nadwy?ki podatku naliczonego (to jest salda w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT). By? mo?e w gr? wchodzi tutaj zatem jednak zgodna z prawem Unii wyk?adnia rozszerzaj?ca § 205a BAO w ?wietle zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci.

52. Ponieważ jednak nie każdy przepis krajowy może być przedmiotem wykładni zgodnej z prawem Unii, co wynika między innymi również ze spoczywającego na państwach członkowskich obowiązku wyrównania szkody w przypadku naruszenia prawa Unii(20), może to ostatecznie rozstrzygnąć wyznacznie sąd odsyłający.

53. Ponieważ na pierwsze pytanie prejudycjalne udzielono odpowiedzi przeczącej, nie ma już potrzeby, aby odpowiadać odrębnie na pytania drugie i trzecie.

VI. Wnioski

54. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne przedłożone przez Verwaltungsgerichtshof (trybunał administracyjny):

Z prawa Unii – w tym przypadku art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności – wynika, co następuje: co do zasady odsetki przysługują zarówno od nadwyżki podatku naliczonego w rozumieniu art. 183, jak i od zwrotu nadpłaty VAT wynikającej z korekty podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT, jeżeli zwrot nie następuje w odpowiednim terminie. Nie ma jednak przepisu dyrektywy dotyczącego konkretnej wysokości odsetek przysługujących w przypadku tych roszczeń, który znajdowałby bezpośrednie zastosowanie. Do sądu odsyłającego należy zatem uczynienie wszystkiego, co leży w zakresie jego kompetencji, aby osiągnąć skutek zgodny z prawem Unii, na przykład poprzez zastosowanie prawa krajowego w drodze analogii lub jego wykładni rozszerzającej zgodną z prawem Unii.

1 Język oryginału: niemiecki.

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

3 Dz.U. 2008, L 44, s. 23.

4 Tak w wyrokach: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 19); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 27).

5 Wyroki: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 21); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Węgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 43); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 32); z dnia 30 września 2010 r., *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 34); z dnia 15 lipca 2010 r., *Pannon Gép Center* (C-368/09, EU:C:2010:441, pkt 37 i przywołane tam orzecznictwo).

6 Wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Węgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 44); zobacz podobnie już wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 30); wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Komisja/Niderlandy* (C-338/98, EU:C:2001:596, pkt 71).

7 Tak wyrażnie wyroki: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 22); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Węgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 45); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33).

- 8 Tak wyrażnie wyroki: z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 23, 24); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 51). Tak w efekcie również wyrok z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Sole-Mizo i Dalmandi Mezgazdasági* (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 36).
- 9 Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail Ltd i in.* (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25).
- 10 Tak również – jednak w odniesieniu do art. 183 dyrektywy VAT – wyrok z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Sole-Mizo i Dalmandi Mezgazdasági* (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 36).
- 11 Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Sole-Mizo i Dalmandi Mezgazdasági* (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20 – autonomia); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Wgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 39); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33, 64); z dnia 10 lipca 2008 r., *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 17).
- 12 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail Ltd i in.* (C-591/10, EU:C:2012:478).
- 13 Wyrok z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 50, 61).
- 14 Podobnie wyrażnie wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., *Dominguez* (C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 38); z dnia 14 lipca 1994 r., *Faccini Dori* (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 22, 23); z dnia 26 lutego 1986 r., *Marshall* (152/84, EU:C:1986:84, pkt 49).
- 15 Wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Wgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 39); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33, 64); z dnia 10 lipca 2008 r., *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 17); z dnia 25 października 2001 r., *Komisja/Wochy* (C-78/00, EU:C:2001:579, pkt 32).
- 16 Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2020 r., *Sole-Mizo i Dalmandi Mezgazdasági* (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20 – autonomia); z dnia 28 lipca 2011 r., *Komisja/Wgry* (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 39); z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 29).
- 17 Wyroki: z dnia 16 lipca 2020 r., *UR (obowiązek podatkowy adwokatów w zakresie VAT)* (C-424/19, EU:C:2020:581, pkt 25); z dnia 4 marca 2020 r., *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 58); z dnia 10 lipca 2014 r., *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, pkt 54); z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20); z dnia 21 stycznia 2010 r., *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 17); z dnia 3 września 2009 r. *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506, pkt 24).
- 18 Tak wyrażnie wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., *UR (obowiązek podatkowy adwokatów w zakresie VAT)* (C-424/19, EU:C:2020:581, pkt 30); zobacz odpowiednio wyroki: z dnia 4 marca 2020 r., *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 61); z dnia 5 marca 2020 r., *OPR-Finance* (C-679/18, EU:C:2020:167, pkt 44). Podobnie również już wyroki: z dnia 10 lipca 2014 r., *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067, pkt 54); z dnia 24 października 2013 r., *Rafinaria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20); z dnia 21 stycznia 2010 r., *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 17).
- 19 Podobnie wyroki: z dnia 4 marca 2020 r., *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148, pkt 59); z dnia 8 listopada 2016 r., *Ognyanov* (C-554/14, EU:C:2016:835, pkt 59, 66).

20 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 42, 43); z dnia 4 lipca 2006 r., Adeneler i in. (C-212/04, EU:C:2006:443, pkt 112); z dnia 14 lipca 1994 r., Faccini Dori (C-91/92, EU:C:1994:292, pkt 27).