Zbiór Orzeczeń

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 następczo 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 następczo nadwyżek podatku naliczonego podatnikom mającym siedziby 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.

1 Język oryginału: niemiecki.

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 przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli 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 płatności VAT przez podatników".

B. Prawo austriackie

8. W Austrii przysługujące 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 zarządzają organy skarbowe federacji, krajów związkowych i gmin, federalnej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „BAO").

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

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

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 przysługują odsetki za okres od dnia 1 października roku następującego po roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe, do momentu ogłoszenia tych decyzji (odsetki wynikające z roszczenia). Przepis ten stosuje się odpowiednio do różnic wynikających z

a) uchylonych decyzji podatkowych, […]

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

10. Paragraf 205a BAO przewiduje od dnia 1 stycznia 2012 r. przysługujące podatnikowi prawo do odsetek od nadpłaconych podatków, jeżeli następczo ustala się je wskutek zaskarżenia w niższej niż pierwotnie wysokości, i ma następujące 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 wynikające z zaskarżenia). […]

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

III. Postępowanie główne

11. Podstawą wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są dwa odrębne postępowania rewizyjne toczące 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 wniósł 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 wniósł 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 dokonał sprzedaży maszyn w Austrii i opodatkował te transakcje VAT w Austrii. W 2005 r. podniósł we wstępnej deklaracji VAT za maj 2005 r. zaliczenie na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT w kwocie 367 081,58 EUR. Podstawą było następcze 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 obniżać podstawy opodatkowania. Decyzją z dnia 13 października 2008 r. Finanzamt (urząd skarbowy) określił zatem zaległość 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 przysługuje 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 częściowo 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 wyłącznie 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 bezpośrednie 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 przysługuje 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 jeśli 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 jeśli 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 wyłącznie 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 następczo obniża się kwotę podatku należnego, a nie zwiększa kwotę 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 część B.1) oraz jego bezpośrednie zastosowanie (zob. w tej kwestii część 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 część B.3), oraz do możliwości zgodnej z prawem Unii wykładni § 205 i § 205a BAO (zob. w tej kwestii część 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 przenieść nadwyżkę, która wynika z dodatniej różnicy między podlegającą odliczeniu kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego, na następny 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 (niższa) 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 „Źródło 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 rozsądnego 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 skarżący 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 – przysługuje mu wobec wierzyciela podatkowego prawo do zwrotu nadpłaty (tak zwany nadpłacony VAT).

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 wyraźnie 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 wyraźnie wyroki: z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria 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 Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 36).

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 też już w przypadku zmniejszenia podstawy opodatkowania [9], że „zasada ciążącego na państwach członkowskich obowiązku 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 słusznie pobrane, ale podlegają zwrotowi ze względu na następcze obniżenie 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, należne 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 zakładał 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 znajdują 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 częściowy

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.

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 Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 36).

2. Bezpośrednie zastosowanie prawa do odsetek wynikającego z art. 183 lub art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności?

38. Następnie należy zbadać, czy z art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności wynika prawo do odsetek mające bezpośrednie zastosowanie. Zgodnie ze stanowiskiem Republiki Austrii należy temu zaprzeczyć. W świetle art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności bezsporne jest co prawda to, że odsetki są co do zasady należne. Prawo Unii nie określa jednak dokładnych zasad, na przykład stopy odsetek czy też momentu, od którego są one naliczane.

39. Przy określaniu odsetek państwom członkowskim przysługuje swoboda uznania w zakresie transpozycji [11]. To samo dotyczy odsetek od kwoty przysługującego zwrotu nadpłaty w świetle art. 90 dyrektywy VAT [12].

40. Trybunał wielokrotnie potwierdzał tę swobodę uznania w zakresie transpozycji. W świetle tego orzecznictwa zgodne z art. 183 dyrektywy VAT jest na przykład uregulowanie, w myśl którego zwrot nadwyżki następuje w terminie 45 dni od wykazania podatku, po którego upływie zaczynają być naliczane odsetki [13].

41. W konsekwencji to do państw członkowskich należy uregulowanie szczegółowych zasad dotyczących naliczania odsetek w prawie krajowym. Biorąc pod uwagę, że w Unii istnieją różne waluty z różnymi stopami inflacji i stopami procentowymi, brak materialnego uregulowania tej kwestii w dyrektywie VAT jest zrozumiały. Bezpośrednie zastosowanie art. 183 lub art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności w celu ustalenia konkretnego prawa do odsetek przysługującego 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 sąd odsyłający najwyraźniej rozważa w ramach pytania trzeciego – nie wchodzi w niniejszej sprawie w rachubę, co jest zgodne ze stanowiskiem Republiki Austrii. Artykuł ten jest co prawda wystarczająco dokładny i precyzyjny, w związku z czym sam w sobie znajdowałby bezpośrednie zastosowanie. Zobowiązuje on jednak państwo członkowskie do określonego uregulowania odsetek wyłącznie w przypadku podatnika mającego siedzibę za granicą, który nie dokonuje transakcji na terytorium kraju.

43. Wynika z tego, że nie dokonując transpozycji tego uregulowania odsetek w odniesieniu do podatnika mającego siedzibę na terytorium kraju (lub podatnika dokonującego transakcji na terytorium kraju), Austria nie naruszyła art. 27 dyrektywy 2008/9. W związku z tym sens i cel bezpośredniego zastosowania dyrektywy nie są w tym wypadku istotne. Nie ma zatem ani możliwości, ani potrzeby, aby zapobiec możliwości odniesienia przez państwo korzyści z naruszenia prawa Unii [14].

11 Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2020 r., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20 – autonomia); z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (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 wyraźnie 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).

44. Nie istnieje ponadto niezamierzona luka w prawie, która stanowi przesłankę zastosowania przepisu w drodze analogii. Jak już wyjaśniono powyżej (pkt 35, 36), przed przyjęciem dyrektywy 2008/9 w jej obecnej postaci istniał istotny deficyt w postępowaniu w przedmiocie zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju. W odniesieniu do podatników mających siedzibę na terytorium kraju prawodawca nie założył jednak najwyraźniej istnienia takiego deficytu, ponieważ w przeciwnym razie nie uregulowałby jedynie tego szczególnego przypadku.

45. Poza tym zastosowanie w drodze analogii dyrektywy, która nie jest właściwa w sprawie, oznaczałoby nieuwzględnienie oceny ustawodawcy Unii, której dał wyraz w dyrektywie VAT. Formułując art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT, pozostawił on kwestie wykonawcze, a także kwestię odsetek od nadwyżki podatku naliczonego i kwoty przysługującego zwrotu nadpłaty VAT państwom członkowskim. Trybunał mówi o przysługującej państwom członkowskim swobodzie [15]. Zastosowanie art. 27 dyrektywy 2008/9 w drodze analogii stanowiłoby obejście tej swobody.

4. Wniosek częściowy

46. Z art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności nie wynika żadne uregulowanie przysługujących podatnikowi odsetek, które znajdowałoby bezpośrednie zastosowanie. W tym względzie brak jest wystarczającej precyzji w odniesieniu do stopy odsetek i momentu, od którego mają być one naliczane. Nie wpływa to jednak w żaden sposób na to, że art. 183 i art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności wymagają uregulowania kwestii odsetek. Zastosowanie w drodze analogii art. 27 dyrektywy 2008/9 również nie wchodzi w grę.

C. Granice swobody uznania, jaką dysponują państwa członkowskie przy transpozycji – zasady równoważności i skuteczności

47. Ponieważ dyrektywa VAT nie zawiera zatem uregulowania odsetek, które znajdowałoby bezpośrednie zastosowanie, określenie prawa do odsetek należy co do zasady do kompetencji państw członkowskich. Jak orzekł już Trybunał, państwa członkowskie dysponują w tym względzie swobodą [16] i mogą ustalać tryb wykonywania prawa do odsetek.

48. Tryb zwrotu nie może jednak być mniej korzystny od trybu dotyczącego podobnych sytuacji w prawie krajowym (zasada równoważności) ani praktycznie uniemożliwiać lub nadmiernie utrudniać wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii (zasada skuteczności) [17].

15 Wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (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/Włochy (C-78/00, EU:C:2001:579, pkt 32).

16 Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2020 r., Sole-Mizo i Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 i C-126/18, EU:C:2020:292, pkt 37); z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 20 – autonomia); z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (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., Rafinăria 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).

49. Zasady te mają wpływ na stosowanie i wykładnię prawa krajowego przez sądy krajowe. Jak już bowiem orzekł Trybunał, sąd krajowy powinien zapewnić pełną skuteczność prawa Unii, w tym przypadku dyrektywy VAT, odstępując w razie potrzeby z własnej inicjatywy od dotychczasowej wykładni w sytuacji, gdy wykładnia ta nie jest zgodna z prawem Unii [18]. Sąd krajowy musi wziąć pod uwagę całokształt prawa krajowego celem dokonania oceny, w jakim stopniu prawo to może zostać zastosowane w taki sposób, który nie prowadziłby do rezultatu sprzecznego z prawem Unii [19].

50. Warunkiem jest jednak to, aby sąd miał taką możliwość. Zdaniem sądu odsyłającego brzmienie, cel i systematyka § 205 i § 205a BAO wykluczają co prawda ich zastosowanie „do opóźnionego zaliczenia na poczet salda podatkowego wierzytelności z tytułu VAT". W grę wchodzi jednak być może zgodna z prawem Unii wykładnia tych przepisów lub zastosowanie ich w drodze analogii. Wobec braku uregulowania na wypadek nadpłaty VAT mogłaby istnieć niezamierzona luka w prawie. W przypadku skarżącego nr 2 można by ją usunąć na przykład poprzez zastosowanie w drodze analogii uregulowań dotyczących odsetek obowiązujących w przypadku innych rodzajów podatku (na przykład § 205 BAO) w świetle zasad równoważności i skuteczności.

51. W odniesieniu do skarżącego nr 1 należy stwierdzić, że to, czy wskutek wniesienia środka prawnego zmniejsza się zobowiązanie podatkowe, czy też zwiększa prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie ma decydującego znaczenia dla wynikającej z tego nadwyżki podatku naliczonego (to jest salda w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT). Być może w grę wchodzi tutaj zatem jednak zgodna z prawem Unii wykładnia rozszerzająca § 205a BAO w świetle zasad równoważności i skuteczności.

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 naruszeń prawa Unii [20], może to ostatecznie rozstrzygnąć wyłącznie 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 wykładnię rozszerzającą zgodną z prawem Unii.

18 Tak wyraźnie 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., Rafinăria 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).