Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 maja 2021 r.*

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

W sprawie C-844/19

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

CS,

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

przeciwko

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

technoRent International GmbH,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu austriackiego – A. Posch i F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i L. Mantl, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 stycznia 2021 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 ust. 1 i art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE 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") oraz art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

2 Wniosek ten złożono w ramach dwóch sporów, z których pierwszy toczy się pomiędzy CS, osobą fizyczną, a Finanzamt Österreich, Dienststelle Judenburg Liezen (austriackim urzędem skarbowym, oddział Judenburg Liezen, Austria), dawniej Finanzamt Judenburg Liezen (urzędem skarbowym Judenburg Liezen), zaś drugi pomiędzy Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt (austriackim urzędem skarbowym, oddział w mieście Graz, Austria), dawniej Finanzamt Graz-Stadt (urzędem skarbowym dla miasta Graz), a technoRent International GmbH, spółką z siedzibą w Niemczech.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„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".

4 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny".

5 Artykuł 183 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę [podatku od wartości dodanej (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".

Dyrektywa 2008/9

6 Motywy 1–3 dyrektywy 2008/9 mają następujące brzmienie:

„(1) Zarówno dla władz administracyjnych państw członkowskich, jak i dla podmiotów gospodarczych poważny problem stanowi wdrażanie przepisów wykonawczych ustanowionych w dyrektywie Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju [(Dz.U. 1979, L 331, s. 11)].

(2) Ustalenia zawarte w tej dyrektywie należy zmienić pod względem terminu, w jakim podmioty gospodarcze są powiadamiane o decyzjach dotyczących wniosków o zwrot. Jednocześnie należy ustanowić obowiązek przedstawiania odpowiedzi w określonych terminach także przez te podmioty. Ponadto należy uprościć i unowocześnić procedurę przez uwzględnienie wykorzystania nowoczesnych technologii.

(3) Nowa procedura powinna poprawić sytuację podmiotów gospodarczych, ponieważ państwa członkowskie są zobowiązane do wypłaty odsetek, jeżeli zwrot został zrealizowany z opóźnieniem, a prawo podmiotów gospodarczych do odwołania zostanie wzmocnione”.

7 Dyrektywa 2008/9, jak wynika z jej art. 1, określa szczegółowe zasady zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3 tej dyrektywy.

8 Artykuł 19 ust. 2 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że państwo członkowskie zwrotu powiadamia podatnika o decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu wniosku o zwrot w terminie czterech miesięcy od jego otrzymania przez to państwo członkowskie.

9 Zgodnie z art. 21 dyrektywy 2008/9 termin na podjęcie decyzji w przedmiocie przyznania takiego zwrotu wynosi co najmniej sześć miesięcy, jeżeli państwo członkowskie zwrotu żąda dodatkowych informacji, oraz osiem miesięcy, jeżeli owo państwo członkowskie żąda dalszych dodatkowych informacji.

10 Artykuł 22 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku przyjęcia wniosku o zwrot państwo członkowskie zwrotu wypłaca zatwierdzoną kwotę zwrotu nie później niż w terminie 10 dni roboczych od upływu terminu, o którym mowa w art. 19 ust. 2, lub – gdy żądano przedstawienia dodatkowych informacji lub dalszych dodatkowych informacji – od upływu terminów, o których mowa w art. 21”.

11 Artykuł 26 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Odsetki od kwoty zwrotu należnej wnioskodawcy są mu należne od państwa członkowskiego zwrotu w przypadku wypłaty zwracanej kwoty po terminie określonym w art. 22 ust. 1.

[…]”.

12 Artykuł 27 tej dyrektywy przewiduje:

„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 nie zgodnie [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".

Prawo austriackie

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

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

(a) uchylonych decyzji podatkowych,

[…]

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

[…]".

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

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

[…]

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

15 W odniesieniu do podatników niemających siedziby w Austrii i niedokonujących w tym państwie transakcji § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (rozporządzenia federalnego ministra finansów w sprawie ustanowienia szczególnej procedury zwrotu zagranicznym przedsiębiorcom podlegającego odliczeniu podatku naliczonego) z dnia 21 kwietnia 1995 r. (BGBl. 279/1995), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniach głównych (BGBl. II, 158/2014), przewiduje – co się tyczy podatników mających siedzibę w innych państwach członkowskich – że jeżeli organ podatkowy w terminie 4 miesięcy i 10 dni roboczych,

liczonym od dnia otrzymania przez ów organ wniosku o zwrot, nie zapłacił kwoty podlegającej zwrotowi, podatnikowi przysługuje odszkodowanie z tytułu zwłoki w wysokości 2% kwoty podatku, która nie została zwrócona w terminie. W wypadku gdy organ podatkowy zażądał dodatkowych informacji, termin ten wynosi 6 miesięcy i 10 dni roboczych, a w razie kolejnego żądania – 8 miesięcy i 10 dni roboczych. Jeżeli kwota podatku nie zostanie zwrócona najpóźniej w terminie 3 miesięcy od upływu wspomnianego terminu, podatnikowi przysługuje drugie odszkodowanie z tytułu zwłoki w wysokości 1% niezwróconej kwoty. Jeżeli kwota podatku nie zostanie zwrócona najpóźniej w terminie 3 miesięcy od upływu terminu, którego niedochowanie uprawnia do drugiego odszkodowania z tytułu zwłoki, podatnikowi przysługuje wreszcie trzecie odszkodowanie z tytułu zwłoki, również w wysokości 1% niezwróconej kwoty.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

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

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

18 CS wniósł skargę na tę decyzję. W dniu 15 maja 2013 r. skarga ta została uwzględniona przez Unabhängiger Finanzsenat (niezależną izbę podatkową, Austria). Następnie rachunek podatkowy CS uznano całkowitą zadeklarowaną przez niego kwotą nadwyżki.

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

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

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

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

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

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

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

26 Na decyzję urzędu skarbowego dla miasta Graz – w zakresie, w jakim częściowo oddalono w niej wniosek technoRent International – spółka ta wniosła skargę do Bundesfinanzgericht (federalnego sądu do spraw finansowych). Wyrokiem z dnia 29 maja 2017 r. sąd ten orzekł, że w świetle orzecznictwa Trybunału w dziedzinie VAT technoRent International był uprawniony do otrzymania odsetek za zwłokę również za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r.

27 Urząd skarbowy dla miasta Graz wniósł do Verwaltungsgerichtshof (trybunału administracyjnego) skargę rewizyjną na ów wyrok.

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

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

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

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

32 Gdyby takie prawo istniało – zarówno w odniesieniu do sytuacji, o których mowa w art. 183 dyrektywy VAT, jak i sytuacji, o których mowa w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy – należałoby ponadto odpowiedzieć na pytanie o to, od którego momentu należy naliczać odsetki, a także o to, czy w braku uregulowania tej kwestii w prawie austriackim skutki prawne przewidziane w art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy

2008/9 w odniesieniu do podatników niemających siedziby w Austrii powinny mieć zastosowanie, mimo że postępowania toczące się przed sądem odsyłającym nie są objęte zakresem stosowania tej dyrektywy.

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

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

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

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

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

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

W przedmiocie zapłaty odsetek za zwłokę

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

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

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

38 W szczególności zasady te powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie, w odpowiednich warunkach, całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym wypadku ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33).

39 Otóż jeżeli – w wypadku niezwrócenia nadwyżki VAT w rozsądnym terminie – podatnikowi nie przysługiwałoby prawo do odsetek za zwłokę, jego sytuacja uległaby pogorszeniu, co wiązałoby się z naruszeniem zasady neutralności podatkowej.

40 Wynika stąd, że chociaż art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki VAT podlegającej zwrotowi ani nie precyzuje momentu, od którego takie odsetki byłyby należne, to zasada neutralności systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe wynikłe ze zwrotu nadwyżki VAT dokonanego po przekroczeniu rozsądnego terminu zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę (wyroki: z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25; a także z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, pkt 40).

41 Podobnie jest, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 31 opinii, w wypadku zwrotu VAT wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

42 W takiej bowiem sytuacji podatnik również obciążony jest nadwyżką VAT, która powinna zostać mu zwrócona, co skutkuje ponoszeniem przez niego strat finansowych w związku z brakiem możliwości dysponowania odnośnymi środkami pieniężnymi. Otóż gdyby – w wypadku niezwrócenia owej nadwyżki przez organ podatkowy w rozsądnym terminie – podatnikowi nie przysługiwało prawo do odsetek za zwłokę, jego sytuacja uległaby pogorszeniu, co wiązałoby się z naruszeniem zasady neutralności podatkowej.

43 Artykuł 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 nie podważa tego wniosku.

44 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że o ile przepis ten wyraźnie dotyczy sytuacji, w której prawo państwa członkowskiego nie przewiduje stosowania odsetek w wypadku niedokonania zwrotu nadwyżki VAT w rozsądnym terminie, o tyle z brzmienia wspomnianego przepisu nie można w żaden sposób wywieść, że nieprzewidzenie w prawie krajowym zapłaty odsetek w takich sytuacjach byłoby zgodne z prawem Unii.

45 Po drugie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 35 opinii, z motywów 1–3 dyrektywy 2008/9 wynika, że przepisy dotyczące zasad zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, które obowiązywały przed przyjęciem tej dyrektywy, stwarzały poważne problemy zarówno dla organów administracyjnych państw członkowskich, jak i podmiotów gospodarczych, oraz że w związku z tym pozycja tych ostatnich powinna zostać wzmocniona, ponieważ państwa członkowskie są zobowiązane do zapłaty odsetek w wypadku zwłoki w dokonywaniu zwrotu.

46 Wynika stąd, że art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9 jest przepisem domykającym, którego celem jest ochrona podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, w wypadku gdy w dniu przyjęcia tej dyrektywy prawo owego państwa członkowskiego wbrew zasadzie neutralności podatkowej nie przewidywało obowiązku stosowania odsetek za zwłokę do zwrotu VAT.

W przedmiocie obowiązków sądu krajowego

47 Co się tyczy kwestii, na jakich zasadach zwrot wynikający z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT lub zwrot nadwyżki VAT na mocy art. 183 tej dyrektywy powinny prowadzić do zapłaty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano ich w rozsądnym terminie, należy zauważyć, że wspomniane przepisy nie precyzują tej kwestii, w szczególności odnośnie do stopy odsetek, jaką należałoby zastosować, oraz momentu, od którego takie odsetki byłyby należne.

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

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

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

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

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

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

54 Zasada wykładni zgodnej prawa krajowego ma jednak pewne granice. I tak obowiązek odniesienia się przez sąd krajowy do treści prawa Unii przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w tym zasadę pewności prawa, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego contra legem (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 W niniejszym wypadku do sądu odsyłającego należeć będzie w szczególności zbadanie, czy zapewnienie pełnej skuteczności prawa Unii jest możliwe w drodze uwzględnienia całokształtu prawa krajowego i zastosowania przez analogię przepisów tego prawa.

56 W świetle powyższych rozważań na trzy przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 90 ust. 1 i art. 183 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że zwrot wynikający z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 tej dyrektywy powinien, podobnie jak zwrot nadwyżki VAT na mocy art. 183 wspomnianej dyrektywy, prowadzić do zapłaty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano go w rozsądnym terminie. Do sądu odsyłającego należy uczynienie wszystkiego, co leży w zakresie jego kompetencji, aby zapewnić pełną skuteczność tych przepisów poprzez dokonanie wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

W przedmiocie kosztów

57 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 90 ust. 1 i art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że zwrot wynikający z korekty podstawy opodatkowania na mocy art. 90 ust. 1 tej dyrektywy powinien, podobnie jak zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej na mocy art. 183 wspomnianej dyrektywy, prowadzić do zapłaty odsetek, w wypadku gdy nie dokonano go w rozsądnym terminie. Do sądu odsyłającego należy uczynienie wszystkiego, co leży w zakresie jego kompetencji, aby zapewnić pełną skuteczność tych przepisów poprzez dokonanie wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii.

Podpisy