Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
VERICY TRSTENJAK
przedstawiona w dniu 12 stycznia 2012 r.[1]

Sprawa C-591/10

Littlewoods Retail Ltd i in.
przeciwko
Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo)]

Zwrot podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa Unii — Odsetki — Odsetki zwykłe — Odsetki składane — Autonomia proceduralna państw członkowskich — Zasada skuteczności — Zasada równoważności

I – Wprowadzenie

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Trybunałowi przedkłada się cztery pytania w przedmiocie obowiązku zwrotu podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii. Sąd krajowy zmierza przy tym w szczególności do ustalenia, czy i ewentualnie w jakim zakresie państwo członkowskie, które pobrało podatek VAT z naruszeniem przepisów prawa Unii w dziedzinie podatku VAT, zobowiązane jest oprócz jego zwrotu także do zapłaty odsetek od tej kwoty głównej.

II – Ramy prawne

A – *Prawo krajowe*

2. Value Added Tax Act 1994 (brytyjska ustawa o podatku od wartości dodanej, zwany dalej „VATA 1994") zawiera krajowe przepisy prawne dotyczące administracji podatkiem VAT, jego poboru i egzekucji, a także odwołań do wyspecjalizowanego sądu.

1 — Język oryginału: niemiecki. Język postępowania: angielski.

3. W sytuacji gdy podatnik dokona nadpłaty podatku VAT, art. 80 VATA 1994 przyznaje mu roszczenie o zwrot nadpłaconej kwoty. W zakresie, w jakim ma to znaczenie w niniejszej sprawie, art. 80 VATA 1994 stanowi, co następuje:

„80 Zapisanie na dobro podatnika lub zwrot zadeklarowanego nadwyżkowo lub nadpłaconego podatku VAT:

1) W sytuacji gdy dana osoba:

a) zadeklarowała Commissioners podatek VAT za dany okres rozrachunkowy (po jego zakończeniu) oraz

b) czyniąc to, wykazała jako należny podatek VAT kwotę, która nie stanowi w rzeczywistości należnego podatku VAT,

Commissioners zobowiązani są do zwrotu takiej osobie zapłaconej w ten sposób kwoty.

[…]

1B) W sytuacji gdy dana osoba zapłaciła na rzecz Commissioners tytułem podatku VAT za dany okres rozrachunkowy (po jego zakończeniu) kwotę, która nie była należna, inaczej niż w wyniku:

a) zadeklarowania jako należny podatek VAT kwoty niestanowiącej podatku należnego, lub

[…]

Commissioners zobowiązani są do zwrotu takiej osobie zapłaconej w ten sposób kwoty.

2) Commissioners zobowiązani są do zapisania na dobro podatnika lub zwrócenia mu kwoty, o której mowa w niniejszym artykule, jedynie na zgłoszony w tym celu wniosek podatnika.

2A) W sytuacji gdy:

a) w wyniku wystąpienia z żądaniem, o którym mowa w niniejszym artykule, dana kwota ma zostać zapisana na dobro podatnika zgodnie z ust. (1) lub (1A) powyżej, oraz

b) po potrąceniu z tą kwotą wszelkich należności, jakie należy potrącić zgodnie z niniejszą ustawą, część lub całość tej kwoty pozostaje do zapisania na dobro podatnika,

Commissioners zobowiązani są do zapłaty (lub zwrotu) podatnikowi takiej części tej kwoty, jaka pozostaje mu należna po potrąceniach.

[…]

7) O ile niniejszy artykuł nie stanowi inaczej, Commissioners nie mają obowiązku zapisania na dobro podatnika ani zwrotu na jego rzecz kwoty zadeklarowanej lub zapłaconej im tytułem podatku VAT, który nie stanowił należnego im podatku VAT”.

4. W razie uwzględnienia wniosku, o którym mowa w art. 80 VATA 1994, podatnik może także być uprawniony do otrzymania odsetek od nadpłaconej kwoty, naliczonych zgodnie z przepisami art. 78 VATA 1994. Artykuł 78 brzmi następująco:

„78 Odsetki w przypadku błędu urzędnika

1) Jeżeli w wyniku błędu Commissioners podatnik:

a) zadeklarował jako podatek należny kwotę, która nie była w rzeczywistości podatkiem należnym od niego, wobec czego Commissioners są zobowiązani, zgodnie z art. 80 ust. 2A), do zapłaty (lub zwrotu) mu tej kwoty, lub

b) nie wystąpił na podstawie art. 25 z wnioskiem o zapisanie na jego dobro kwoty, w odniesieniu do której był on uprawniony do wystąpienia z takim wnioskiem i którą to kwotę Commissioners są zobowiązani mu wypłacić, lub

c) uiścił Commissioners [w przypadku nieobjętym lit. a) albo b)] kwotę tytułem podatku VAT, która nie była należna, a Commissioners zobowiązani są w związku z tym do zwrócenia mu jej, lub

d) spóźnił się z odbiorem płatności kwoty, jaka była mu należna w związku z podatkiem VAT,

wówczas – o ile i w zakresie, w jakim Commissioners nie byliby zobowiązani do postąpienia w ten sposób na mocy przepisów innych niż zawarte w niniejszym artykule, zapłacą oni takiemu podatnikowi odsetki od tej kwoty za stosowny okres, jednakże z zastrzeżeniem następujących postanowień niniejszego artykułu.

[…]

3) Odsetki, o których mowa w niniejszym artykule, płatne są według stopy mającej zastosowanie na mocy art. 197 Finance Act 1996 (brytyjskiej ustawy o finansach z 1996 r.).

[...]".

III – Okoliczności faktyczne i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

5. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym prowadziły lub prowadzą w Zjednoczonym Królestwie działalność w zakresie sprzedaży wysyłkowej na podstawie katalogu. Działalność ta polegała na dystrybucji katalogów oraz sprzedaży opisanych w nich towarów za pośrednictwem sieci osób określanych mianem „przedstawicieli". Przedstawiciele pobierali prowizję od transakcji sprzedaży dokonanych przez nich bądź za ich pośrednictwem („sprzedaż za pośrednictwem osób trzecich"), która to prowizja mogła być pobierana w gotówce, od przeszłych transakcji sprzedaży zrealizowanych przez samych przedstawicieli lub od transakcji przyszłych (według podwyższonej stawki).

6. W postępowaniu przed sądem krajowym bezsporna jest okoliczność, że prowizja od sprzedaży za pośrednictwem osób trzecich została w okresie od 1973 r. do października 2004 r. w ramach obliczania podatku VAT błędnie zakwalifikowana zarówno zgodnie z prawem Unii, jak i zgodnie z prawem krajowym, w konsekwencji czego dla określonych dostaw błędnie została ustalona zbyt wysoka podstawa opodatkowania, a następnie w konsekwencji został zapłacony zbyt wysoki podatek VAT.

7. Od października 2004 r. Her Majesty's Commissioners for Revenue & Customs (zwani dalej: „pozwanymi w postępowaniu przed sądem krajowym") zwrócili skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym nadpłacony podatek VAT w kwocie około 204 774 763 GBP na podstawie art. 80 VATA 1994. Ponadto pozwani w postępowaniu przed sądem krajowym zgodnie z przepisami art. 78 VATA 1994 wypłacili także zwykłe odsetki od tych należności głównych w wysokości 268 159 135 GBP.

8. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym dochodzą kolejnych kwot, które łącznie wynoszą 1 mld GBP. Ich zdaniem Zjednoczone Królestwo uzyskało korzyść majątkową w tej wysokości dzięki dysponowaniu kwotami głównymi nadpłaconego podatku. W tym względzie sąd krajowy w wyroku z dnia 19 maja 2010 r. orzekł, że w świetle prawa krajowego i bez powoływania się na prawo UE skargę tę należy oddalić.

9. Ponieważ sąd krajowy żywi wątpliwości co do zgodności tego rezultatu z wymogami prawa Unii, przedstawił on Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w sytuacji, w której podatnik nadpłacił podatek VAT pobrany przez państwo członkowskie w sposób niezgodny z wymogami przepisów UE dotyczących podatku VAT, ustanowiony przez państwo członkowskie środek zaradczy jest zgodny z prawem UE, jeżeli środek ten przewiduje jedynie, że zwrotowi podlegają a) nadpłacone kwoty główne oraz b) odsetki zwykłe od tych kwot, zgodnie z uregulowaniami krajowymi takimi jak art. 78 VATA 1994?

2) Jeśli nie, to czy prawo UE wymaga, aby środek zaradczy ustanowiony przez państwo członkowskie przewidywał a) zwrot nadpłaconych należności głównych oraz b) zapłatę odsetek składanych, jako miernika wartości użytkowej, jaką nadpłacone kwoty stanowią dla państwa członkowskiego, lub utraty wartości użytkowej środków pieniężnych, jaka nastąpiła po stronie podatnika?

3) W razie udzielenia odpowiedzi przeczących na pytanie pierwsze i drugie, jakie postanowienia – w odniesieniu do wartości użytkowej nadpłaty lub odsetek – winien obejmować, oprócz postanowienia przewidującego zwrot nadpłaconych należności głównych, środek zaradczy, którego przyjęcia przez państwo członkowskie wymaga prawo UE?

4) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy wynikająca z prawa UE zasada skuteczności wymaga, aby państwo członkowskie odstąpiło od stosowania ustanowionych w prawie krajowym ograniczeń (takich jak art. 78 i 80 VATA 1994) w odniesieniu do wszelkich krajowych roszczeń lub środków prawnych, które w przeciwnym razie przysługiwałyby podatnikowi w celu wyegzekwowania przyznanego przez porządek prawny UE prawa, ustanowionego przez Trybunał Sprawiedliwości w odpowiedziach na pierwsze trzy pytania, czy też wystarczy, że sąd krajowy odstąpi od stosowania takich ograniczeń jedynie w odniesieniu do jednego z takich krajowych roszczeń lub środków prawnych?

Jakimi innymi zasadami winien się kierować sąd krajowy w celu urzeczywistnienia tego prawa przyznanego przez porządek prawny UE, tak aby postępować zgodnie z przewidzianą w prawie UE zasadą skuteczności?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

10. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dnia 4 listopada 2010 r. wpłynął do sekretariatu Trybunału w dniu 14 grudnia 2010 r. Uwagi na piśmie przedstawiły skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, Zjednoczone Królestwo, Republika Federalna Niemiec, Republika Cypru, Królestwo Niderlandów, Republika Francuska, Republika Finlandii oraz Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 22 listopada 2011 r. udział wzięli przedstawiciele skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, Zjednoczonego Królestwa i Komisji.

V – Argumenty stron

A – *Pytania pierwsze, drugie i trzecie*

11. Zdaniem *Komisji* na pytania pierwsze, drugie i trzecie należy udzielić odpowiedzi, że jeśli podatnik nadpłacił podatek VAT, który państwo członkowskie pobrało niezgodnie z wymogami przepisów unijnych odnoszących się do podatku VAT, środek zaradczy przewidujący wyłącznie zwrot nadpłaconej kwoty głównej oraz zwykłych odsetek od tej kwoty jest zgodny z prawem Unii, o ile ten środek zaradczy prowadzi do odpowiedniego zwrotu albo odpowiedniego wyrównania utraconych korzyści ze środków pieniężnych oraz o ile prawo krajowe nie przewiduje dalej idących środków zaradczych w odniesieniu do innych podatków.

12. *Rządy Zjednoczonego Królestwa, Republiki Cypru, Republiki Francuskiej i Republiki Federalnej Niemiec* udzielają na pytanie pierwsze odpowiedzi, że przewidziany przez państwo członkowskie środek zaradczy, który w przypadku sprzecznego z prawem Unii pobrania podatku VAT zgodnie z prawem krajowym nakazuje zwrot nadpłaconej kwoty głównej wraz ze zwykłymi odsetkami od tej kwoty, jest zgodny z prawem Unii. *Rząd fiński* także odpowiada na pytanie pierwsze w ten sposób i podkreśla przy tym, że należy przestrzegać zasad skuteczności i równoważności. *Rząd niderlandzki* podnosi podobnie, że prawo Unii nie zobowiązuje państw członkowskich do zapłaty odsetek składanych w ramach zwrotu podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii. W związku z tym zdaniem rządów Zjednoczonego Królestwa i Republiki Cypru, a także rządu niderlandzkiego i fińskiego nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytania drugie, trzecie i czwarte.

13. Odpowiadając na pytania pierwsze, drugie i trzecie, *skarżące przed sądem krajowym* stoją na stanowisku, że środek zaradczy, który państwa członkowskie zobowiązane są przewidzieć w celu zwrotu podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii, musi skutkować wyrównaniem korzyści, które państwo członkowskie uzyskało poprzez korzystanie z kwoty głównej pobranej niezgodnie z prawem Unii. Do sądów krajowych należy ustalenie, czy środek zaradczy obok zwrotu nadpłaconej kwoty głównej winien obejmować także zwrot odsetek zwykłych, odsetek składanych czy odsetek w innej formie.

B – *Pytanie czwarte*

14. Zdaniem *skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym* na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że niezgodne z prawem Unii krajowe ograniczenie dochodzenia roszczeń wynikających z prawa Unii (takie jak zawarte w art. 78 i art. 80 VATA 1994), dotyczące dwóch różnych krajowych środków zaradczych, nie może zostać zastosowane w odniesieniu do tych dwóch środków zaradczych, jeśli uprawniony do zwrotu zgodnie z prawem krajowym mógłby się swobodnie zdecydować na jeden albo drugi z nich.

15. Zdaniem *Komisji* nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie czwarte. O ile Trybunał postanowiłby jednak udzielić odpowiedzi na to pytanie, powinna ona brzmieć, że art. 78 VATA 1994 w ogóle nie podlega zastosowaniu, jeśli przepis ten okaże się niezgodny z prawem Unii.

VI – Ocena prawna

A – *Pytania pierwsze, drugie i trzecie*

16. W pytaniach pierwszym, drugim i trzecim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, w jaki sposób należy określić odsetki dla uprawnionego do zwrotu podatnika od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT w przypadku takim, jak w sporze przed sądem krajowym. Sąd krajowy pyta przy tym w szczególności, czy prawo krajowe obok zwrotu nadpłaconej kwoty głównej powinno przewidywać odsetki „zwykłe" od tej kwoty (pytanie pierwsze), „odsetki składane" (pytanie drugie) czy inne odsetki, określone bliżej przez Trybunał (pytanie trzecie).

17. Poprzez odsetki „zwykłe" sąd krajowy rozumie odsetki bez kapitalizacji odsetek za poprzednie okresy rozliczeniowe. Odsetki „składane" oznaczają natomiast, że odsetki od poprzednich okresów rozliczeniowych dopisywane są do kapitału w taki sposób, że stają się one częścią podstawy rozliczenia dla kolejnych okresów naliczania odsetek.

18. Punktem wyjścia dla odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego jest stwierdzenie, że problematyka odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT nie została wyraźnie unormowana ani w drugiej dyrektywie VAT [2], ani w szóstej dyrektywie VAT [3].

19. Należy ponadto podkreślić, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie wniosły powództwa odszkodowawczego z powodu naruszenia przez Zjednoczone Królestwo prawa Unii [4]. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd krajowy w postępowaniu przed sądem krajowym nie jest sporne, że przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za naruszenie prawa Unii nie są spełnione. W postępowaniu przed sądem krajowym chodzi zatem o roszczenia o zwrot podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem UE, które nie stanowią powództw odszkodowawczych.

20. W obliczu tego wyjaśnienia należy w celu udzielenia odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego oprzeć się na utrwalonym orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym państwa członkowskie są zasadniczo zobowiązane do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii [5]. Wynikające z tego prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii, które zakazują pobierania takich podatków [6].

21. Takie roszczenia zwrotne wynikające z prawa Unii uprawnieni do zwrotu muszą podnieść przed sądami państw członkowskich [7].

2 — Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

3 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

4 — Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo Unii nie sprzeciwia się wniesieniu powództwa odszkodowawczego z powodu naruszenia prawa Unii obok powództwa o zwrot nienależnie pobranych kwot; zob. chociażby wyrok z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss i Sauer-Danfoss, Zb.Orz. s. I- 9963, pkt 32.

5 — Wyroki Trybunału: z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 71; z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 93; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 84.

6 — Zobacz chociażby ww. w przypisie 4 wyrok w sprawie Danfoss i Sauer-Danfoss, , pkt 20; wyroki: z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., Zb.Orz. s. I-7375, pkt 17; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-264/08 Direct Parcel Distribution Belgium, Zb.Orz. s. I-731, pkt 45; z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 20; z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Georgio, Rec. s. 3595, pkt 12.

7 — Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przyznaje jednostkom jedynie w bardzo szczególnych procedurach bezpośrednią legitymację do występowania ze skargą do Trybunału, na przykład uprawnienie do wniesienia skargi przez osoby fizyczne lub prawne zgodnie z art. 263 ust. 4 TFUE, art. 268 TFUE albo art. 270 TFUE. Zobacz w tym względzie także J. Basedow, Der Europäische Gerichtshof und das Privatrecht, *Archiv für die civilistische Praxis*, Bd. 210 (2010), s. 157, 192 i nast., który w braku możliwości wnoszenia przez osoby prywatne skarg wynikających z prawa Unii do sądu unijnego widzi niezadowalającą niekonsekwencję pomiędzy prawem procesowym i materialnym Unii.

22. W braku odpowiednich przepisów unijnych w zakresie żądania zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności [8]. Do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy przy tym wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów występowania z żądaniami zwrotu w taki sposób, aby po pierwsze, środki te nie były mniej korzystne od środków odpowiadających skargom w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez unijny porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) [9].

23. To zadanie państw członkowskich ukształtowania roszczeń osób fizycznych i prawnych wynikających z prawa Unii oraz zakres uznania przysługujący przy tym państwom członkowskim są tradycyjnie łącznie określane mianem „autonomii proceduralnej państw członkowskich". Pojęcie to jest oczywiście nieco mylące i nieprecyzyjne. Podczas gdy wyraz „autonomia" wydaje się wskazywać na kompleksowy zakres uznania państw członkowskich przy stanowieniu przepisów procesowych, zgodnie z orzecznictwem Trybunału taki pełny zakres uznania im nie przysługuje. Z jednej strony bowiem Trybunał w tej linii orzecznictwa stoi na stanowisku co do istnienia po stronie państw członkowskich obowiązku umożliwienia dochodzenia roszczeń wynikających z prawa Unii [10]. Decyzja o tym, czy zostaną przyjęte przepisy proceduralne zmierzające do dochodzenia praw wynikających z prawa Unii, nie została zatem pozostawiona w gestii państw członkowskich. Z drugiej strony ten zakres uznania przysługujący państwom członkowskim przy stanowieniu znajdujących zastosowanie procedur i zasad procesowych ograniczony jest przez zasadę skuteczności i zasadę równoważności.

24. Maksyma „*autonomii* proceduralnej" nie przyznaje zatem państwom członkowskim rzeczywistej autonomii, lecz raczej określony zakres uznania w kontekście procesowego ukształtowania roszczeń wynikających z prawa Unii, których dochodzenie przed sądem nie zostało szczegółowo uregulowane w prawie Unii [11]. Ponadto „autonomia *proceduralna*" państw członkowskich w orzecznictwie Trybunału nie została ograniczona wyłącznie do kwestii procesowych. Rozciąga się ona raczej częściowo także na merytoryczne ukształtowanie roszczeń wynikających z prawa Unii [12] w taki sposób, że autonomia proceduralna obejmuje jednocześnie pewną *remedial autonomy* państw członkowskich [13].

8 — Zobacz chociażby ww. w przypisie 4 wyrok w sprawie Danfoss i Sauer-Danfoss, , pkt 24; wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-291/03 MyTravel, Zb.Orz. s. I-8477, pkt 17; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., , pkt 103.

9 — Zobacz chociażby ww. w przypisie 5 wyrok Trybunału w sprawie Accor, , pkt 79; wyroki: z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawie C-246/09 Bulicke, Zb.Orz. s. I-7003, pkt 25; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 111; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 203.

10 — Zobacz w tym względzie wyrok Trybunału z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral, Rec. s. 1989, stanowiący podstawowy wyrok w przedmiocie koncepcji autonomii proceduralnej państw członkowskich w orzecznictwie Trybunału. W wyroku tym, dotyczącym zgodności z prawem Unii przewidzianych w prawie krajowym terminów dochodzenia przed sądem roszczeń wynikających z prawa Unii, Trybunał związał koncepcję autonomii proceduralnej państw członkowskich z unormowaną obecnie w art. 4 ust. 3 TUE zasadą lojalnej współpracy pomiędzy Unią i państwami członkowskimi. Z zasady tej wyprowadził w szczególności wniosek, że zadanie polegające na zagwarantowaniu obywatelom ochrony prawnej wynikającej z bezpośredniej skuteczności prawa Unii należy do sądów państw członkowskich. To zadanie państw członkowskich zmierza do zapewnienia pełnej skuteczności prawa Unii i jest ściśle związane z zasadą skutecznej ochrony prawnej lub z prawem podstawowym do skutecznej ochrony sądowej zgodnie z art. 47 karty praw podstawowych. W przedmiocie tego związku pomiędzy obowiązkiem państw członkowskich wynikającym z art. 4 TUE, zapewnieniem pełnej skuteczności prawa Unii oraz zasadą skutecznej ochrony prawnej lub prawem podstawowym do skutecznej ochrony sądowej zgodnie z art. 47 karty praw podstawowych zobacz chociażby wyrok z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-268/06 Impact, Zb.Orz. s. I-2483, pkt 41 i nast.

11 — Zobacz w tym względzie w szczególności C.N. Kakouris, Do the Member States possess judicial procedural „autonomy"?, C.M.L.Rev., 1997, s. 1389 i nast. Zobacz także W. Van Gerven, Of Rights, Remedies and Procedures, C.M.L.Rev., 2000, s. 502, który proponuje m.in. zastąpienie pojęcia zasady autonomii proceduralnej kompetencją proceduralną państw członkowskich. Podobnie J. Delicostopoulos, Towards European Procedural Primacy in National Legal Systems, ELJ, 2003, s. 599 i nast., który w związku z tym stoi na stanowisku połączenia kompetencji proceduralnej państw członkowskich z pierwszeństwem procesowego prawa Unii.

12 — Zobacz chociażby wyrok Trybunału z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 90 i nast., gdzie Trybunał oparł się m.in. na zasadzie autonomii proceduralnej w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, jakie środki lub sankcje państwa członkowskie muszą przewidzieć dla zapobieżenia spornemu w tamtej sprawie naruszeniu praw wynikających z prawa Unii. Podobnie także wyroki Trybunału z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-53/04 Marrosu i Sarnino, Zb.Orz. s. I-7213, pkt. 50 i nast.; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-180/04 Vassallo, Zb.Orz. s. I-7251, pkt. 35 i nast.

13 — Zobacz w tym względzie V. Trstenjak, E. Beysen, European Consumer Protection Law: Curia semper dabit remedium?, *C.M.L.Rev*., 2011, s. 104 i nast.

25. Jakkolwiek pojęcie „autonomii proceduralnej państw członkowskich" jest z tych dwóch względów nieprecyzyjne, jednak koncepcja ta znalazła w orzecznictwie Trybunału szczególnie znaczące miejsce [14]. Z zastrzeżeniem moich powyższych wyjaśnień będę go zatem używać także poniżej.

26. W kontekście swojego orzecznictwa w przedmiocie autonomii proceduralnej państw członkowskich Trybunał wielokrotnie wypowiadał się już w przedmiocie odsetek od kwot pobranych niezgodnie z prawem Unii. Wprowadził jednak przy tym w poszczególnych wyrokach subtelne rozróżnienie, prowadzące do wyodrębnienia dwóch linii orzecznictwa.

27. W pierwszej kolejności, zwłaszcza w starszych wyrokach Trybunał orzekł, że problematyka wypłaty odsetek od kwot pobranych niezgodnie z prawem Unii stanowi kwestię akcesoryjną, która winna być regulowana przez prawo krajowe. Do państw członkowskich należy przy tym w szczególności uregulowanie kwestii wypłaty odsetek, włącznie z chwilą, od której odsetki mają być naliczane, oraz stopy procentowej odsetek. Trybunał orzekł w ten sposób w wyrokach w sprawie Roquette Frères przeciwko Komisji [15] oraz w sprawie Express Dairy Foods [16]. Ta linia orzecznictwa została potwierdzona między innymi w wyroku w sprawie Ansaldo Energia [17], a także w wyroku w sprawie N [18].

28. W drugiej kolejności, zwłaszcza w nowszych wyrokach Trybunał orzekł natomiast, że podatnikowi przysługuje na mocy prawa Unii prawo do wypłaty odsetek od kwot pobranych niezgodnie z prawem Unii. Ta linia orzecznictwa została wprowadzona wyrokiem w sprawie Metallgesellschaft i in. [19], w którym Trybunał zajmował się przypadkiem pobranej niezgodnie z prawem zaliczki na poczet podatku Unii. W wyroku tym Trybunał potwierdził wprawdzie na wstępie swoje wcześniejsze orzecznictwo, zgodnie z którym to prawo krajowe ma regulować wszystkie kwestie akcesoryjne związane ze zwrotem niesłusznie pobranych podatków, takie jak na przykład wypłata odsetek, włącznie z chwilą, od której odsetki mają być naliczane, oraz stopą procentową odsetek [20]. W związku z tym wyjaśnił jednak, że w przypadku niezgodnej z prawem Unii wcześniejszej wymagalności zobowiązania podatkowego prawo Unii nakazuje przyznanie odsetek. W tym względzie stwierdził on w szczególności, że norma prawa Unii sprzeciwiająca się wcześniejszej wymagalności zobowiązania podatkowego przyznaje podatnikowi prawo do odsetek przypadających od zaliczki na poczet podatku w okresie pomiędzy wpłatą niezgodnej z prawem Unii zaliczki, a chwilą, w której ta wpłata staje się wymagalna zgodnie z prawem Unii [21].

29. Ta nowa linia orzecznictwa została potwierdzona w wyrokach w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation [22] i w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [23]. Oba wyroki wskazują ponadto wyraźnie, że przedstawiona w wyroku w sprawie Metallgesellschaft i in. argumentacja odnosząca się do niezgodnych z prawem Unii zaliczek na poczet podatku znajduje odpowiednio zastosowanie również do przypadków, w których pobór podatku był w ogóle niezgodny z prawem Unii. Jest to również logiczne. Trybunał, uzasadniając wynikające z prawa Unii roszczenie o zwrot odsetek od niezgodnych z prawem Unii zaliczek na poczet podatku, wychodzi bowiem z założenia, że podatnik z powodu braku dostępności środków pieniężnych wynikającej z przedwczesnego terminu wymagalności podatku poniósł szkodę, przy czym jako szkodę tę należy

14 — W przedmiocie roli autonomii proceduralnej państw członkowskich w systemie europejskiej procedury cywilnej zob. także G. Wagner, w: F. Stein, M. Jonas, *Kommentar zur Zivilprozessordnung*, 22. Auflage, Tübingen 2011, „Einleitung vor Art. 1", pkt 68 i nast.

15 — Wyrok Trybunału z dnia 21 maja 1976 r. w sprawie 26/76 Roquette Frères przeciwko Komisji, Rec. s. 677, pkt 11 i nast.

16 — Wyrok Trybunału z dnia 12 czerwca 1980 r. w sprawie 130/79 Express Dairy Foods, Rec. s. 1887, pkt 16 i nast.

17 — Wyrok Trybunału z dnia 15 września 1998 r. w sprawach połączonych C-279/96, C-280/96 i C-281/96 Ansaldo Energia i in., Rec. s. I-5025, pkt 28.

18 — Wyrok Trybunału z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 60.

19 — Wyrok Trybunału z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727.

20 — Ibidem, pkt 86.

21 — Ibidem, pkt 87, 89.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 9, pkt 202 i nast.

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 9, pkt 112.

uznać kwoty pobrane lub zatrzymane niezgodnie z prawem Unii przez państwo członkowskie [24]. Skoro także niezgodne z prawem Unii pobranie podatku prowadzi do braku dostępności zapłaconych kwot do momentu ich zwrotu, nie ma żadnego powodu do wprowadzenia rozróżnienia pomiędzy roszczeniem odsetkowym podatnika wynikającym z prawa Unii w kontekście niezgodnych z prawem Unii zaliczek na poczet podatku, a takim roszczeniem w kontekście niezgodnych z prawem Unii wpłat jako takich.

30. Z rozważań tych wynika, że państwa członkowskie, które pobrały podatki niezgodnie z prawem Unii, zgodnie z nowszym orzecznictwem Trybunału zasadniczo zobowiązane są zarówno do zwrotu kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii, jak i do zapłaty odsetek w celu wyrównania braku dostępności pobranych kwot. Podatnikowi przysługuje zatem prawo do zwrotu kwoty podatku, a także prawo do zapłaty odsetek. Te prawa podatnika mają podstawę w przepisach prawa Unii, zakazujących pobierania tych podatków.

31. Zgodnie z orzecznictwem w przedmiocie autonomii proceduralnej państw członkowskich konkretne ukształtowanie pod względem proceduralnym i materialnym wynikającej z prawa Unii treści roszczenia odsetkowego podatnika należy do państw członkowskich. Zgodnie z tym orzecznictwem państwa członkowskie ustalają reguły obliczania odsetek z poszanowaniem zasad równoważności i skuteczności. Do tych reguł zalicza się także decyzja co do tego, czy odsetki obliczane są zgodnie z systemem „odsetek zwykłych", czy zgodnie z systemem „odsetek składanych".

32. Z wywodów sądu krajowego można wywnioskować, że Zjednoczone Królestwo wypełniło swój wynikający z prawa Unii obowiązek przyznania roszczenia odsetkowego podatnikowi VAT uprawnionemu do zwrotu podatku. Sporne jest natomiast, czy Zjednoczone Królestwo przy określaniu reguł tego roszczenia odsetkowego naruszyło zasadę skuteczności lub równoważności poprzez zapewnienie jedynie odsetek od kwoty głównej według systemu odsetek zwykłych.

33. Moim zdaniem na pytanie, czy zasada skuteczności została zachowana, można udzielić odpowiedzi twierdzącej.

34. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada skuteczności zakazuje państwom członkowskim praktycznego uniemożliwiania lub nadmiernego utrudniania wykonywania praw przyznanych unijnym porządkiem prawnym [25]. W kontekście określania reguł dotyczących roszczenia odsetkowego wynikającego z prawa Unii naruszenie zasady skuteczności mogłoby wchodzić w grę jedynie w sytuacji, gdy odsetki ostatecznie byłyby tak niskie, że przyznane prawem Unii roszczenie odsetkowe zostałoby właściwie pozbawione treści.

35. W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że Zjednoczone Królestwo zapłaciło zgodnie z art. 78 VATA 1994 odsetki od kwoty podatku VAT pobranego od skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym niezgodnie z prawem Unii.

36. Odsetki należne zgodnie z art. 78 VATA 1994 zostały obliczone zgodnie z art. 197 Finance Act 1996 oraz Air Passenger Duty and Other Indirect Taxes (Interest Rate) Regulations 1998. Ogólny skutek tych przepisów polega na tym, że od 1998 r., dla celów art. 78, stopy odsetkowe ustalane są przy użyciu wzoru zawierającego odniesienie do średnich podstawowych stóp oprocentowania pożyczek stosowanych przez sześć banków kliringowych, zwanej „stopą odniesienia". W okresach pomiędzy 1973 a 1998 r. stawki te były zamieszczone w tabeli 7 w Regulations z 1998 r. Stopa odsetek znajdująca zastosowanie do art. 78 stanowi stopę odniesienia pomniejszoną o 1%. W art. 78

24 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation , pkt 205.

25 — Zobacz chociażby wyroki Trybunału w sprawie Accor, ww. w przypisie 5, pkt 79; z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 55.

zdefiniowano także „właściwy okres", za który płatne są odsetki. W okolicznościach analizowanych w postępowaniu przed sądem krajowym okres ten rozpoczyna się w dniu, w którym Commissioners otrzymali nadpłatę, zaś kończy się w dniu, w którym Commissioners zatwierdzili płatność kwoty, od której należne są odsetki.

37. W zastosowaniu tych przepisów Zjednoczone Królestwo zwróciło skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym podatek VAT pobrany niezgodnie z prawem Unii w okresie pomiędzy 1973 a 2004 r. w wysokości około 204 774 763 GBP łącznie wraz z odsetkami zwykłymi w wysokości 268 159 135 GBP. W konsekwencji skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym zostało przyznane roszczenie o odsetki zwykłe na mocy art. 78 VATA 1994, zgodnie z którym kwota odsetek przysługująca za okres około 30 lat (268 159 135 GBP) przekraczała kwotę główną (204 774 763 GBP) o ponad 25%. Takie odsetki zgodnie z art. 78 VATA 1994 są moim zdaniem wystarczające dla poszanowania zasady skuteczności.

38. Udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy odsetki zwykłe zgodnie z art. 78 VATA 1994 w postępowaniu takim jak niniejsze czynią zadość także zasadzie równoważności, nie jest natomiast takie proste.

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada równoważności wymaga, by całość uregulowań dotyczących środka prawnego znajdowała zastosowanie jednakowo do środków prawnych opartych na naruszeniu prawa Unii oraz podobnych środków opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego [26]. Na potrzeby niniejszej sprawy oznacza to, że reguły dotyczące roszczenia odsetkowego od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii nie mogą być ukształtowane mniej korzystnie niż reguły dotyczące równoważnych roszczeń odsetkowych, wynikających z naruszenia prawa wewnętrznego (zwanych dalej „równoważnymi wewnętrznymi roszczeniami odsetkowymi"). W związku z tym równoważność porównywanych wewnętrznych roszczeń odsetkowych wymaga, aby można było je uznać za równoważne pod względem ich przedmiotu oraz ich zasadniczych elementów [27].

40. Dla udzielenia odpowiedzi na pytanie o poszanowanie zasady równoważności sąd krajowy, jako jedyny posiadający bezpośrednie informacje w przedmiocie reguł obliczania odsetek w przypadku roszczeń o zwrot przeciwko państwu, winien następnie zbadać, czy reguły obowiązujące na mocy art. 78 VATA 1994 dla odsetek od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii odpowiadają regułom obowiązującym dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych.

41. W związku z tym należy wskazać, że strony biorące udział w niniejszym postępowaniu w odmienny sposób definiują krąg stanowiących podstawę porównania równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych.

42. Zdaniem Komisji, w ramach kontroli zasady równoważności należy dokonać porównania ustalania odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT oraz odsetek od pobranych niezgodnie z prawem innych podatków. Zgodnie z takim podejściem odsetki od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT zostają w konsekwencji porównane z odsetkami przewidzianymi zgodnie z prawem wewnętrznym w przypadku niezgodnego z prawem pobrania kwot tytułem podatków pośrednich lub bezpośrednich, z wyjątkiem podatku VAT.

26 — Zobacz wyroki Trybunału: z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-542/08 Barth, Zb.Orz. s. I-3189, pkt 19; z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie C-118/08 Transportes Urbanos y Servicios Generales, Zb.Orz. s. I-635, pkt 33; z dnia 19 września 2006 r. w sprawach połączonych C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany i Arcor, Zb.Orz. s. I-8559, pkt 62.

27 — Zobacz chociażby ww. w przypisie 26 wyrok Trybunału w sprawie Transportes Urbanos y Servicios Generales, pkt 35; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Bulicke, pkt 28; wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C-78/98 Preston i in., Rec. s. I-3201, pkt 49.

43. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi natomiast, że odsetki od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT mogą być porównywane jedynie z odsetkami od pobranych niezgodnie z prawem podatków pośrednich, nie zaś z odsetkami od pobranych niezgodnie z prawem podatków bezpośrednich.

44. Zdaniem rządu niderlandzkiego [28] natomiast zasada równoważności w przypadku takim jak w niniejszej sprawie wymaga, aby powództwo o pobrany niezgodnie z prawem podatek VAT było traktowane w ten sam sposób co wewnętrzne powództwa o zwrot równoważnych podatków i opłat. Według tego podejścia należałoby na wstępie ustalić, jakie podatki i opłaty są porównywalne do podatku VAT. Następnie należałoby porównać reguły ustalania odsetek w przypadku niezgodnego z prawem pobrania takich równoważnych podatków i opłat z regułami odnoszącymi się do podatku VAT.

45. Rząd francuski [29] wskazuje w związku z tym na orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym konstrukcja zwrotu w prawie krajowym odpowiada zasadzie równoważności, jeśli znajduje zastosowanie w ten sam sposób do wszystkich powództw, niezależnie od tego, czy są one oparte na naruszeniu prawa Unii, czy prawa krajowego, o ile dotyczą tego samego rodzaju podatków lub opłat.

46. Te rozbieżne poglądy Komisji, rządu Zjednoczonego Królestwa, rządu niderlandzkiego i rządu francuskiego wskazują wyraźnie, że konkretne ustalenie równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych w przypadku takim jak w sporze przed sądem krajowym może się okazać szczególnie trudne.

47. Dla ustalenia równoważnego wewnętrznego roszczenia odsetkowego sąd krajowy musi się oprzeć na zasadniczych elementach wynikającego z prawa Unii roszczenia odsetkowego od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem. Równoważne są przy tym z pewnością roszczenia odsetkowe od podatków pośrednich pobranych z naruszeniem prawa krajowego. Na pytanie, czy roszczenia odsetkowe od bezpośrednich podatków lub opłat pobranych z naruszeniem prawa krajowego w sprawie takiej jak niniejsza również należy uznać za równoważne wewnętrzne roszczenia odsetkowe, nie można jednak udzielić odpowiedzi in abstracto [30]. O ile pytanie to powstałoby de facto w postępowaniu przed sądem krajowym w kontekście badania zasady równoważności, o tyle do sądu krajowego należałoby zwrócenie się do Trybunału w drodze ponownego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym o dalsze wyjaśnienia w przedmiocie równoważności odpowiednich wewnętrznych roszczeń odsetkowych.

48. W przypadku gdyby sąd krajowy, biorąc pod uwagę powyższe rozważania, ostatecznie doszedł do wniosku, że istnieje szereg równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, których dochodzenie jest ukształtowane w różny sposób, zasada równoważności nie zostałaby jednak naruszona z tego tylko powodu, że odsetki od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT nie zostałyby określone zgodnie z najkorzystniejszymi regułami, obowiązującymi dla jednego lub więcej równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasady tej nie można interpretować w ten sposób, że zobowiązuje ona państwo członkowskie do objęcia najkorzystniejszym systemem wewnętrznym wszystkich skarg wnoszonych w danej dziedzinie prawa [31].

28 — Uwagi na piśmie rządu niderlandzkiego, pkt 21.

29 — Uwagi na piśmie rządu francuskiego, pkt 55.

30 — Zobacz w związku z tym także wyrok Trybunału z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 43 i nast., w którym Trybunał w ramach dokonywania oceny równoważności podatków pośrednich i bezpośrednich doszedł do wniosku, że system podatków bezpośrednich jako całość nie wykazuje związku z systemem podatku VAT.

31 — Wyżej wymieniony w przypisie 9 wyrok Trybunału w sprawie Bulicke, pkt 27; ww. w przypisie 26 wyrok w sprawie Transportes Urbanos y Servicios Generales, pkt 34; wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-63/08 Pontin, Zb.Orz. s. I-10467, pkt 45; ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Ansaldo Energia i in., pkt 29.

49. Wobec powyższego na pytania pierwsze, drugie i trzecie należy udzielić odpowiedzi, że podatnik, który nadpłacił podatek VAT, pobrany przez państwo członkowskie z naruszeniem wymogów przepisów prawa Unii w dziedzinie podatku VAT, ma na mocy prawa Unii prawo do zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa Unii, a także prawo do wypłaty odsetek przysługujących od podlegającej zwrotowi kwoty głównej. Pytanie, czy odsetki od podlegającej zwrotowi kwoty głównej mają być określane zgodnie z systemem „odsetek zwykłych", czy raczej zgodnie z systemem „odsetek składanych", odnosi się do reguł obowiązujących dla przyznanego prawem Unii roszczenia odsetkowego, które ma zostać wyznaczone przez państwa członkowskie z zachowaniem zasady równoważności i skuteczności.

B – *Pytanie czwarte*

50. W swoim pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do wyjaśnienia nakazanego prawem Unii sposobu postępowania, w przypadku gdy naliczenie odsetek zwykłych zgodnie z art. 78 VATA 1994 od nadpłaconego podatku VAT w okresie 1973 do 2004 r. nie spełniałoby wymogów wynikających z unijnoprawnej zasady skuteczności.

51. Jak już wskazałam, odsetki zwykłe zgodnie z art. 78 VATA 1994 od nadpłaconego podatku VAT w okresie 1973 r. do 2004 r. są z pewnością zgodne z zasadą skuteczności. To stwierdzenie nie oznacza jednak, że pytanie czwarte należy uważać za bezprzedmiotowe. Z wywodów sądu krajowego w przedmiocie kontekstu pytania czwartego wynika bowiem, że pytanie to pomimo wyraźnego odniesienia do zasady skuteczności w istocie dotyczy stosowania zasady równoważności.

52. Dla lepszego zrozumienia pytania czwartego należy na wstępie rozważyć różne podstawy roszczenia odsetkowego od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii, dyskutowane w postępowaniu przed sądem krajowym. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika w szczególności, że obok roszczenia o odsetki proste zgodnie z art. 78 VATA 1994 rozważane były jeszcze dwie dalsze wewnętrzne podstawy roszczenia albo środki prawne. Były to w szczególności tak zwane *mistake-based claim* z jednej strony i tak zwane *Woolwich claim* z drugiej strony. Te dwie podstawy roszczenia wynikające z *common law* są według informacji przekazanych przez sąd krajowy wyłączone poprzez zastosowanie art. 78 VATA 1994.

53. W przypadku gdyby wyłączenie tych podstaw roszczenia wynikających z *common law* poprzez zastosowanie art. 78 VATA 1994 w ramach odpowiedzi na pytania od pierwszego do trzeciego okazało się niezgodne z prawem Unii, sąd krajowy sugeruje, że zgodne z prawem Unii rozwiązanie może zostać osiągnięte poprzez przyznanie skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym możliwości podniesienia *Woolwich claim*, podczas gdy *mistake-based claim* pozostałoby wyłączone.

54. W związku z tym sąd krajowy w swoim pytaniu czwartym zmierza w istocie do ustalenia, czy w przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem Unii art. 78 i art. 80 VATA 1994 niestosowanie zawartego w nich ograniczenia odnoszącego się do *Woolwich claim w* postępowaniu przed sądem krajowym mogłoby doprowadzić do ustalenia odsetek zgodnego z prawem Unii albo czy zawartego w art. 78 i art. 80 VATA 1994 ograniczenia nie należy ponadto stosować do wszystkich podstaw roszczenia albo środków prawnych wynikających z *common law*.

55. W swoich uwagach ustnych i na piśmie skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podnosiły w tym względzie [32], że właściwe w postępowaniu przed sądem krajowym podstawy roszczenia wynikające z *common law* charakteryzują się zasadą swobodnej konkurencji roszczeń, a więc osoba, której przysługuje roszczenie w przypadku spełnienia wszystkich przesłanek zastosowania, może swobodnie według własnego uznania wybrać jedno z dostępnych jej do wyboru roszczeń. Dla obu roszczeń wynikających z *common law* (*mistake-based claim* oraz *Woolwich claim*), które skarżące

32 — Uwagi na piśmie, pkt 34 i nast., pkt 112 i nast.

w postępowaniu przed sądem krajowym miały do dyspozycji, obowiązywał sześcioletni okres przedawnienia. W przypadku *Woolwich claim* jego bieg rozpoczął się w chwili wpłaty, w przypadku *mistake-based claim* natomiast dopiero w momencie, w którym uprawnione do zwrotu dowiedziały się o niezgodności swojej wpłaty z prawem albo rozsądnie mogły się o niej dowiedzieć. Jako że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym zgodnie z podanymi przez siebie informacjami wniosły swoje roszczenia przed upływem tego sześcioletniego terminu liczonego od chwili powzięcia wiadomości, miały one szczególny interes w oparciu się w postępowaniu przed sądem krajowym na *mistake-based claim* jako na podstawie roszczenia.

56. Odpowiedzi na pytanie czwarte należy zatem udzielić, opierając się na zasadzie, zgodnie z którą ustalenie reguł naliczania odsetek od podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii należy do państw członkowskich z zachowaniem zasady równoważności i skuteczności. W związku z tym dochodzę do wniosku, że przewidziane przez Zjednoczone Królestwo odsetki zwykłe od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT zgodnie z art. 78 VATA 1994 odpowiadają zasadzie skuteczności [33].

57. Na pytanie, czy te odsetki zwykłe zgodnie z art. 78 VATA 1994 i związane z nimi wyłączenie dalej idących podstaw roszczeń wynikających z *common law* odpowiadają także zasadzie równoważności, sąd krajowy winien udzielić odpowiedzi zgodnie z rozważanymi już kryteriami [34]. W kontekście pytania czwartego do tego sądu należy w szczególności udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy podatnik, który domaga się zwrotu pobranych niezgodnie z prawem krajowym równoważnych podatków albo opłat włącznie z odsetkami, może swobodnie dokonać wyboru podstawy roszczenia odsetkowego wynikającej z *common law* albo z ustawy oraz zdecydować się w konsekwencji, przy spełnieniu wszystkich przesłanek zastosowania, na *Woolwich claim*, *mistake-based claim* albo na inną podstawę roszczenia i w ten sposób także samodzielnie ustalić reguły odnoszące się do naliczania odsetek.

58. W przypadku gdyby sąd krajowy doszedł do wniosku, że reguły naliczania odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT są ukształtowane mniej korzystnie niż reguły dotyczące równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, ponieważ podatnik może określić termin przedawnienia oraz dalsze elementy równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych poprzez wybór podstawy roszczenia, podczas gdy nie może tego zrobić przy naliczaniu odsetek od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii, byłby on zobowiązany do zastosowania korzystniejszych reguł obowiązujących dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych także do naliczenia odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT oraz do umożliwienia w ten sposób podatnikowi dokonania swobodnego wyboru podstawy roszczenia.

59. W celu zapewnienia pełnej skuteczności prawa Unii sąd krajowy byłby w tym przypadku zobowiązany do pominięcia w razie potrzeby przepisów krajowych, stojących na przeszkodzie naliczaniu odsetek od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii według korzystniejszych reguł obowiązujących dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, oraz do zastosowania przepisów krajowych przewidujących korzystniejsze reguły dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych do roszczeń odsetkowych wynikających z prawa Unii [35]. Ten obowiązek wynika wprost z bezpośredniej skuteczności i pierwszeństwa stosowania [36] przepisów prawa Unii, przyznających roszczenie odsetkowe uprawnionemu do zwrotu płatnikowi podatku VAT.

33 — Zobacz pkt 33 i nast. niniejszej opinii.

34 — Zobacz pkt 38 i nast. niniejszej opinii.

35 — Zobacz chociażby wyroki Trybunału: z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-256/09 Purrucker, Zb.Orz. s. I-7353, pkt 99; z dnia 14 stycznia 2010 r. w sprawie C-233/08 Kyrian, Zb.Orz. s. I-177, pkt 61; z dnia 8 listopada 2005 r. w sprawie C-443/03 Leffler, Zb.Orz. s. I-9611, pkt 51.

36 — W przedmiocie pierwszeństwa stosowania oraz bezpośredniej skuteczności prawa Unii zob. chociażby opinia w sprawie 1/09 z dnia 8 marca 2011 r., Zb.Orz. s. I-2099, pkt 65; a także opinia w sprawie 1/91 z dnia 14 grudnia 1991 r., Rec. s. I-6079, pkt 21.

60. Należy jednak także w tym miejscu ponownie przypomnieć, że zasada równoważności nie może być rozumiana w ten sposób, iż zobowiązuje ona państwo członkowskie do rozciągnięcia stosowania najkorzystniejszego systemu wewnętrznego względem równoważnych skarg dotyczących odsetek od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii [37]. Gdyby zatem miało się okazać, że podatnik uprawniony do zwrotu może określić poprzez dokonanie wyboru podstawy roszczenia termin przedawnienia i dalsze reguły naliczania odsetek jedynie w odniesieniu do niektórych równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, podczas gdy jest to wykluczone dla innych równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, państwo członkowskie może wykluczyć swobodny wybór podstawy roszczenia także dla naliczania odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT.

61. Wobec powyższego na pytanie czwarte należy udzielić odpowiedzi, że jeśli sąd krajowy uzna, iż sporne w postępowaniu przed sądem krajowym reguły naliczania odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT są ukształtowane w sposób mniej korzystny niż reguły obowiązujące wobec równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, a zatem naruszona została zasada równoważności, jest on zobowiązany do dokonania wykładni i zastosowania przepisów krajowych w taki sposób, aby odsetki od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii zostały naliczone zgodnie z korzystniejszymi regułami, obowiązującymi dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych.

VII – Wnioski

62. Mając na uwadze powyższe, sugeruję, aby Trybunał w następujący sposób odpowiedział na skierowane do niego pytania:

1) Podatnik, który nadpłacił podatek VAT pobrany przez państwo członkowskie z naruszeniem wymogów prawa Unii w dziedzinie podatku VAT, ma na mocy prawa Unii prawo do zwrotu podatku VAT pobranego z naruszeniem prawa Unii, a także prawo do zapłaty odsetek przysługujących od podlegającej zwrotowi kwoty głównej. Pytanie, czy odsetki od podlegającej zwrotowi kwoty głównej mają być określane zgodnie z systemem „odsetek zwykłych", czy raczej zgodnie z systemem „odsetek składanych", odnosi się do reguł obowiązujących dla przyznanego prawem Unii roszczenia odsetkowego, które mają zostać wyznaczone przez państwa członkowskie z zachowaniem zasady równoważności i skuteczności.

2) Jeśli sąd krajowy uzna, iż sporne w postępowaniu przed sądem krajowym reguły naliczania odsetek od pobranego niezgodnie z prawem Unii podatku VAT są ukształtowane w sposób mniej korzystny niż reguły obowiązujące wobec równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych, a zatem naruszona została zasada równoważności, jest on zobowiązany do dokonania wykładni i zastosowania przepisów krajowych w taki sposób, aby odsetki od podatku VAT pobranego niezgodnie z prawem Unii zostały naliczone zgodnie z korzystniejszymi regułami, obowiązującymi dla równoważnych wewnętrznych roszczeń odsetkowych.

37 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 31 orzecznictwo.