Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 11 września 2019 r.[1]

Sprawy połączone C-13/18 i C-126/18

Sole-Mizo Zrt.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Segedynie, Węgry)]
i
Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.
przeciwko
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

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

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

2. Wnioski zostały złożone w postępowaniach pomiędzy Sole-Mizo Zrt. (C-13/18) i Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. (C-126/18) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań", Węgry). Dotyczą one zgodności z prawem praktyki krajowej przyjętej przez rząd węgierski w celu zrekompensowania podatnikom VAT stosowania warunku określonego przez prawo krajowe, który następnie Trybunał uznał za niezgodny z prawem Unii. Zgodnie z proponowanym przeze mnie wyjaśnieniem wspomniana praktyka krajowa zdaje się w niektórych aspektach wykraczać poza wymogi prawa Unii, w innych zaś ich nie spełniać.

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

1 Język oryginału: angielski.

I. Prawo Unii

A. Dyrektywa 2006/112

4. Artykuł 183 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT") przewiduje:

„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".

B. Prawo krajowe

1. Przepisy regulujące procedurę odzyskania VAT

5. Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény jogharmonizációs célú módosításáról és az adó-visszaigénylés különös eljárás szabályairól szóló 2011. évi CXXIII. törvény (ustawa CXXIII z 2011 r. o zmianie w celu harmonizacji ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej oraz o ustanowieniu szczególnego postępowania w sprawie zwrotu podatku, zwana dalej „ustawą zmieniającą") zawiera następujące postanowienia:

„§ 1

1. Kwoty, w odniesieniu do których podatnik nie mógł dochodzić w ostatniej deklaracji VAT, jaką zobowiązany był złożyć przed wejściem w życie niniejszej ustawy [zwanej dalej »deklaracją«], swojego prawa do odzyskania VAT na gruncie § 186 ust. 2–4 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [ustawy CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanej dalej »ustawą o VAT«)] uchylonej niniejszą ustawą – wyłącznie w kwocie, jaką ten podatnik wykazał jako podatek wynikający z zakupów, które nie zostały opłacone – mogą być przedmiotem wniosku o zwrot złożonego przez podatnika do organów podatkowych do dnia 20 października 2011 r., na przewidzianym do tego formularzu; niezależnie od tego okresu podatnik może, w deklaracji odpowiadającej reżimowi, któremu podlega, zaliczyć te kwoty jako element zmniejszający kwotę podatku do zapłaty lub skorzystać z prawa do zwrotu w deklaracji. Wniosek ten uznaje się za deklarację dla celów przepisów adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [ustawy XCII z 2003 r. – ordynacja podatkowa]. Termin na jego złożenie nie podlega przedłużeniu.

2. We wniosku złożonym do dnia 20 października 2011 r. podatnik może jedynie wnieść do organów o przeprowadzenie nowego badania deklaracji za okres wcześniejszy niż wejście w życie niniejszej ustawy w celu zweryfikowania ustalonych wcześniej skutków prawnych jedynie w przypadku, gdy nałożono na niego, w drodze decyzji, która stała się ostateczna na skutek poprzedniego badania, karę podatkową lub ustawowe odsetki na podstawie § 186 ust. 2–4 [ustawy o VAT], uchylonego niniejszą ustawą, lub § 48 ust. 7 általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény [ustawy LXXIV z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanej dalej »wcześniejszą ustawą o VAT«)]. Podatnik może złożyć taki wniosek nawet w przypadku, gdy nie korzysta z postanowienia ust. 1 wyżej. Terminem na złożenie takiego wniosku jest okres przedawnienia, z którego podatnik nie może być zwolniony.

[…]

§ 3

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

2. Węgierska ordynacja podatkowa

6. Paragraf 37 ust. 4 i 6 ordynacji podatkowej w pierwotnej wersji, cytowanej przez rząd węgierski w jego uwagach i jedynej przedstawionej Trybunałowi [2], ma następujące brzmienie:

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

[…]

6. W przypadku gdy organy podatkowe dokonają opóźnionej wypłaty, wypłacą również odsetki według stawki odpowiadającej stawce za opóźnioną płatność za każdy dzień zwłoki […]".

7. Paragraf 124/C ordynacji podatkowej, w wersji cytowanej przez sądy odsyłające [3], przewiduje:

„1. Jeżeli Alkotmánybíróság [(trybunał konstytucyjny, Węgry)], Kúria [(sąd najwyższy, Węgry)] lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdzają z mocą wsteczną, że przepis prawa przewidujący zobowiązanie podatkowe jest sprzeczny z ustawą zasadniczą lub z obowiązkowym aktem Unii Europejskiej, lub, jeżeli chodzi o przepis lokalny, z jakikolwiek innym przepisem prawa, i orzeczenie to powoduje powstanie prawa do zwrotu na rzecz podatnika zgodnie z przepisami niniejszego paragrafu, organ podatkowy pierwszego stopnia dokonuje zwrotu na rzecz podatnika w sposób ustalony w odnośnym orzeczeniu.

2. Podatnik może złożyć wniosek na piśmie do organu podatkowego w terminie 180 dni od opublikowania lub doręczenia orzeczenia Alkotmánybíróság [(trybunału konstytucyjnego)], Kúria [(sądu najwyższego)] lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej; niedopuszczalny jest jakikolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu. Organ podatkowy odrzuca wniosek, w przypadku gdy w dacie ogłoszenia lub doręczenia orzeczenia prawo wystąpienia o zwrot wygasło.

[…]

6. Jeśli prawo podatnika do zwrotu jest uzasadnione, organ podatkowy wypłaci – w momencie zwrotu – odsetki od podatku do zwrotu, według stawki równej stawce podstawowej banku centralnego, obliczone od daty zapłaty podatku do dnia, w którym decyzja o przyznaniu zwrotu stała się ostateczna. Zwrot jest należny w dniu, w którym decyzja o jego przyznaniu stała się ostateczna, i musi on zostać dokonany w ciągu 30 dni od dnia, w którym stał się należny. Przepisy dotyczące dotacji budżetowych stosuje się odpowiednio do zwrotu regulowanego niniejszym przepisem, z wyjątkiem § 37 ust. 6".

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

3 Jak się wydaje, w wersji tego przepisu mającej zastosowanie do 31 grudnia 2011 r. Kúria (sąd najwyższy) nie był wskazany pośród wymienionych sądów.

8. Paragraf 124/D ust. 1–3 wspomnianej ordynacji podatkowej, w wersji cytowanej przez sądy odsyłające, ma następujące brzmienie:

„1. O ile niniejszy paragraf nie stanowi inaczej, przepisy § 124/C mają zastosowanie do wniosków o zwrot opartych na prawie do odliczenia podatku VAT.

2. Podatnik może powołać się na prawo, o którym mowa powyżej w ust. 1, w deklaracji korygującej – złożonej w terminie 180 dni od opublikowania lub doręczenia orzeczenia Alkotmánybíróság [(trybunału konstytucyjnego)], Kúria [(sądu najwyższego)] lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dotyczącej deklaracji odnoszących się do roku podatkowego lub lat podatkowych, w których powstało odnośne prawo do odliczenia. Niedopuszczalny jest jakikolwiek wniosek o przywrócenie terminu zawitego po upływie terminu.

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

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

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

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

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

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

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

II. Okoliczności sporu

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

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

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

– zwrócić się o nadzwyczajny zwrot VAT w drodze wniosku o zapłatę wstrzymanego zwrotu VAT, złożonego w prekluzyjnym terminie,

– dochodzić zwrotu w deklaracjach podatkowych lub

– wykorzystać wstrzymany zwrot VAT do obniżenia podatku należnego w deklaracjach podatkowych.

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

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

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

– w odniesieniu do okresu od dnia następującego po ostatnim dniu terminu na złożenie deklaracji VAT do dnia wygaśnięcia terminu na złożenie kolejnej deklaracji stosuje się odpowiednio §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej, odnoszące się do sytuacji, gdy Alkotmánybíróság (trybunał konstytucyjny) lub Kúria (sąd najwyższy) stwierdzi naruszenie przez daną normę wyższej w hierarchii krajowej normy prawnej. W obu analizowanych przypadkach organy podatkowe

faktycznie nie dopuściły się, w myśl przywołanego rozstrzygnięcia, naruszenia prawa, lecz zastosowały obowiązujące wówczas zasady prawa krajowego. Zgodnie ze wspomnianymi dwoma przepisami zastosowanie znajduje zatem stawka równa podstawowej stawce banku centralnego;

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

III. Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

A. Sprawa C-13/18

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

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

20. Decyzją z dnia 19 czerwca 2017 r., wydaną na skutek odwołania wniesionego przez Sole-Mizo, organ podatkowy drugiej instancji zmienił w części decyzję organu pierwszej instancji, orzekając na korzyść Sole-Mizo, i zarządził zapłatę tytułem odsetek kwoty 104 165 000 HUF (około 338 891 EUR). Kwota ta została ustalona przy zastosowaniu stawki odsetek odpowiadającej podstawowej stopie procentowej banku centralnego. W zakresie, w jakim decyzja organu pierwszej instancji odmawiała zapłaty odsetek składanych, organ podatkowy drugiej instancji uchylił to rozstrzygnięcie i nakazał organowi podatkowemu pierwszej instancji ponowne obliczenie odsetek.

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

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

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

„1. Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że przy badaniu właściwych przepisów dotyczących [odsetek] wychodzi się z założenia, że krajowy organ podatkowy nie popełnił naruszenia (zaniechania) – czyli że nie popadł w zwłokę w odniesieniu do nieodzyskiwalnej części podatku od wartości dodanej (zwanego dalej »VAT«) […] za niezapłacone zakupy podatników – ponieważ w chwili, w której krajowy organ podatkowy wydał rozstrzygnięcie, obowiązywały naruszające prawo [Unii] przepisy krajowe, a Trybunał Sprawiedliwości dopiero później stwierdził brak zgodności ustanowionego w nich wymogu [z prawem Unii], jest zgodna z przepisami prawa [Unii], przepisami [dyrektywy VAT] (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami skuteczności, bezpośredniej skuteczności i równoważności?

2. Czy praktyka państwa członkowskiego, polegająca na tym, że przy badaniu właściwych przepisów dotyczących [odsetek] rozróżnia się, czy krajowy organ podatkowy nie zwrócił podatku w zastosowaniu obwiązujących wówczas przepisów – które naruszały prawo [Unii] – czy też uczynił to z naruszeniem tych przepisów, a w odniesieniu do kwoty odsetek należnych od VAT, którego zwrotu nie można było dochodzić w rozsądnym terminie wskutek wymogu prawa krajowego, który Trybunał Sprawiedliwości uznał za niezgodny z prawem Unii, wskazuje się dwa oddzielne okresy, w taki sposób, że:

   – w odniesieniu do pierwszego okresu podatnicy mają jedynie prawo do otrzymania [odsetek] w wysokości podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego, ponieważ ciągle jeszcze obowiązywały wówczas przepisy węgierskie niezgodne z prawem [Unii], więc węgierskie organy podatkowe nie działały niezgodnie z prawem, gdy nie zezwoliły na wypłatę w rozsądnym terminie zawartego w fakturach VAT, zaś

   – w odniesieniu do drugiego okresu należy wypłacić odsetki w wysokości dwukrotności podstawowej stopy oprocentowania banku centralnego – która zresztą ma w przypadku zwłoki zastosowanie w porządku prawnym danego państwa członkowskiego – wyłącznie w odniesieniu do wypłaty z opóźnieniem [odsetek] dotyczących pierwszego okresu,

   jest zgodna z przepisami prawa [Unii], w szczególności z przepisami dyrektywy VAT (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami równoważności, skuteczności i proporcjonalności?

3. Czy art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zasada równoważności stoi na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, zgodnie z którą od niezwróconego VAT organ podatkowy wypłaca jedynie odsetki w wysokości podstawowej (pojedynczej) stopy oprocentowania banku centralnego, jeżeli zostało naruszone prawo Unii, a jeżeli miało miejsce naruszenie prawa krajowego wypłaca się odsetki w wysokości dwukrotności podstawowej stopy banku centralnego?”.

B. Sprawa C-126/18

24. W dniu 30 grudnia 2016 r. Dalmandi Mezőgazdasági złożyła do organów podatkowych pierwszej instancji wniosek o wypłatę odsetek od kwoty VAT, której nie można było odzyskać w okresie od 2005 r. do 2011 r. ze względu na zastosowanie zasady zapłaconych faktur zakupu. Żądana kwota wynosiła 74 518 800 HUF (ok. 240 515 EUR). Przy wyliczaniu kwoty odsetek mających na celu rekompensatę bezpośrednio poniesionej szkody we wniosku uwzględniono cały okres pomiędzy terminem płatności dla danego okresu sprawozdawczego a terminem płatności wynikającym z przepisów ustawy zmieniającej, tj. 5 grudnia 2011 r. Przy wyliczeniu zastosowano również stawkę

odpowiadającą dwukrotności stawki podstawowej banku centralnego, zgodnie z § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej. Ponadto Dalmandi Mezőgazdasági zażądała wypłaty dodatkowych odsetek za okres od dnia 5 grudnia 2011 r. do daty faktycznej zapłaty również z zastosowaniem stopy określonej w § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej.

25. Decyzją z dnia 10 marca 2017 r. organ podatkowy pierwszej instancji uwzględnił w części wniosek Dalmandi Mezőgazdasági i ustalił na jej rzecz odsetki w kwocie 34 673 000 HUF (ok. 111 035 EUR) odnoszące się do zatrzymanej niezgodnie z prawem nadwyżki VAT do odliczenia za okres od czwartego kwartału 2005 r. do września (trzeciego kwartału) 2011 r., odrzucił jednak wniosek w pozostałym zakresie.

26. Decyzja organu uzasadniona była zasadami określonymi w orzeczeniu co do zasady sądu najwyższego nr 18/2017. W pierwszej kolejności, w odniesieniu do żądania odsetek, organ zastosował §§ 124/C i 124/D ordynacji podatkowej. W drugiej kolejności – uznał on za bezzasadny wniosek skarżącej o zapłatę odsetek składanych, gdyż skarżąca nie złożyła ani wniosku o zwrot nadzwyczajny ani deklaracji podatkowej zawierającej wniosek o zwrot. W trzeciej kolejności, w odniesieniu do 2005 r., oddalił żądanie odsetek skarżącej, gdyż uznał, że nastąpiło przedawnienie w odniesieniu do trzech pierwszych kwartałów tego roku.

27. W decyzji z dnia 12 czerwca 2017 r. organ podatkowy drugiej instancji, do którego skarżąca skierowała odwołanie, obniżył kwotę odsetek naliczonych na rzecz skarżącej do 34 259 000 HUF i utrzymał w mocy rozstrzygnięcie organu podatkowego pierwszej instancji w pozostałym zakresie.

28. Dalmandi Mezőgazdasági zaskarżyła tę decyzję do sądu odsyłającego. Tytułem głównym powtórzyła żądania przedstawione poprzednio organom podatkowym. Podniosła w szczególności, że orzeczenie co do zasady sądu najwyższego nr 18/2017, na którym organ drugiej instancji oparł uzasadnienie swojej decyzji z 12 czerwca 2017 r., jest niezgodne z zasadami równoważności, skuteczności i bezpośredniej skuteczności prawa Unii w zakresie, w jakim, po pierwsze, uznaje, że § 37 ust. 6 ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania z tego powodu, iż organy podatkowe nie dopuściły się naruszenia prawa, stosując obowiązujące wówczas prawo krajowe, po drugie, wyklucza możliwość zarzucenia organowi podatkowemu zaniechania, w sytuacji gdy nie złożono wniosku o zwrot nadzwyczajny, i po trzecie, ustala jako datę początku biegu przedawnienia datę wcześniejszą niż data, od której żądane odsetki stały się należne.

29. W tych okolicznościach Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i do spraw socjalnych w Szekszardzie, Węgry) zdecydował się zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy praktyka sądownicza państwa członkowskiego polegająca na tym, że przy badaniu właściwych przepisów dotyczących [odsetek] wychodzi się z założenia, że krajowy organ podatkowy nie popełnił naruszenia (zaniechania) – czyli że nie popadł w zwłokę w odniesieniu do nieodzyskiwalnej części [VAT] […] za niezapłacone faktury zakupu podatników – ponieważ w chwili, w której wskazany organ wydał rozstrzygnięcie, obowiązywały naruszające prawo [Unii] przepisy krajowe, a Trybunał Sprawiedliwości dopiero później stwierdził brak zgodności ustanowionego w nich wymogu [z prawem Unii], jest zgodna z przepisami prawa [Unii], przepisami [dyrektywy VAT] (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami skuteczności, bezpośredniej skuteczności i równoważności? W opisany sposób w praktyce krajowej przyjęto za quasi zgodne z prawem stosowanie tego ustanowionego w przepisach krajowych wymogu, który naruszał prawo Unii, do czasu, aż krajowy prawodawca go oficjalnie nie uchylił.

2. Czy uregulowania i praktyka państwa członkowskiego, zgodnie z którymi przy badaniu właściwych przepisów dotyczących [odsetek] rozróżnia się, czy krajowy organ podatkowy nie zwrócił podatku w zastosowaniu obwiązujących wówczas przepisów – które naruszały prawo [Unii] – czy też uczynił to z naruszeniem tych przepisów, a w odniesieniu do kwoty odsetek należnych od VAT,

którego zwrotu nie można było dochodzić w rozsądnym terminie wskutek wymogu prawa krajowego, który Trybunał Sprawiedliwości uznał za niezgodny z prawem Unii, wskazuje się dwa oddzielne okresy, w taki sposób, że:

– w odniesieniu do pierwszego okresu podatnicy mają jedynie prawo do otrzymania [odsetek] w wysokości podstawowej stopy procentowej banku centralnego, ponieważ ciągle jeszcze obowiązywały wówczas przepisy węgierskie niezgodne z prawem [Unii], więc węgierskie organy podatkowe nie działały niezgodnie z prawem, gdy nie zezwoliły na wypłatę w rozsądnym terminie zawartego w fakturach VAT, zaś

– w odniesieniu do pierwszego okresu należy wypłacić odsetki w wysokości dwukrotności podstawowej stopy procentowej banku centralnego – która zresztą ma w przypadku zwłoki zastosowanie w porządku prawnym danego państwa członkowskiego – wyłącznie w odniesieniu do wypłaty z opóźnieniem [odsetek] dotyczących pierwszego okresu,

jest zgodna z przepisami prawa [Unii], w szczególności z przepisami dyrektywy VAT (mając w szczególności na uwadze jej art. 183) oraz z zasadami równoważności, skuteczności i proporcjonalności?

3. Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że jako datę rozpoczęcia naliczania […] odsetek składanych […] należnych zgodnie z przepisami państwa członkowskiego dotyczącymi opóźnienia w zapłacie odsetek za zwłokę od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii zwrotu podatku (odsetki od VAT; w tym przypadku – od kwoty głównej) ustala się nie pierwotną datę, w której odsetki od VAT (kwoty głównej) stały się należne, tylko późniejszą chwilę, zważywszy w szczególności, że dochodzenie odsetek od przetrzymanych lub niezwróconych w sposób sprzeczny w prawem Unii podatków stanowi prawo podmiotowe wynikające bezpośrednio z prawa Unii, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

4. Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że podatnik musi złożyć oddzielny wniosek w razie dochodzenia odsetek należnych z powodu naruszenia z tytułu zwłoki organu podatkowego, a w innych przypadkach dochodzenia odsetek za zwłokę nie wymaga się takiego niezależnego wniosku, ponieważ odsetki przyznawane są z urzędu, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

5. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie – czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że odsetki składane (odsetki od odsetek) za opóźnienie w spłacie odsetek za wstrzymany niezgodnie z prawem Unii, wedle stwierdzenia Trybunału Sprawiedliwości (odsetki od VAT; w tym przypadku kwota główna), zwrot podatku można przyznać, wyłącznie jeżeli podatnik złoży nadzwyczajny wniosek, w drodze którego nie dochodzi się konkretnie odsetek, tylko kwoty podatku odpowiadającego niezapłaconym fakturom zakupu stanowiącej przedmiot długu akurat w chwili uchylenia w prawie wewnętrznym sprzecznego z prawem Unii unormowania, które wymagało wstrzymania zwrotu VAT wynikającego z tego braku zapłaty faktur, choć stały już się należne odsetki od VAT służące za podstawę dochodzenia odsetek składanych w odniesieniu do okresów rozliczeniowych sprzed nadzwyczajnego wniosku, a jeszcze nie zostały one wypłacone, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

6. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie – czy praktyka państwa członkowskiego, która oznacza utratę prawa do otrzymania odsetek składanych (odsetek od odsetek) za opóźnienie w zapłacie odsetek od wstrzymanego niezgodnie z prawem Unii, wedle stwierdzenia Trybunału Sprawiedliwości (odsetki od VAT; w tym przypadku kwota główna), zwrotu podatku w odniesieniu do dochodzenia odsetek od VAT, które nie były przedmiotem

okresu rozliczeniowego VAT, którego dotyczył prekluzyjny termin ustanowiony do celów złożenia nadzwyczajnego wniosku, gdyż odsetki te stały się wymagalne wcześniej, jest zgodna z prawem [Unii], z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?

7. Czy praktyka państwa członkowskiego ostatecznie pozbawiająca podatnika możliwości dochodzenia odsetek od wstrzymanego zwrotu podatku na podstawie przepisów krajowych, które później zostały uznane za niezgodne z prawem [Unii], a które zabraniały dochodzenia VAT w odniesieniu do określonych niezapłaconych faktur zakupu, przez co

   – [zgodnie z tą praktyką] nie uznawano za zasadne dochodzenia odsetek w chwili, w której wymagalny był [zwrot] podatku – powołując się przy tym na obowiązywanie przepisu, który został następnie uznany za niezgodny z prawem [Unii] (ze względu na to, że nie było opóźnienia i że organ podatkowy ograniczył się do zastosowania obowiązującego prawa),

   – a później, gdy w krajowym porządku prawnym przepis uznany za niezgodny z prawem [Unii], który ograniczał prawo do zwrotu, został uchylony –powołując się na przedawnienie,

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

8. Czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że możliwość dochodzenia [odsetek], które powinny zostać wypłacone od odsetek od VAT (kwoty głównej), które należą się podatnikowi za niezwrócony podatek w chwili, w której był on wymagalny pierwotnie z racji przepisu prawa wewnętrznego, który został później uznany za niezgodny z prawem [Unii], uzależnia się, dla całego okresu trwającego od 2005 r. do 2011 r., od tego, czy podatnik obecnie znajduje się w sytuacji pozwalającej na wystąpienie o zwrot VAT odpowiadający okresowi rozliczeniowemu VAT, w którym uchylony został w wewnętrznym porządku prawnym rozpatrywany niezgodny z prawem [Unii] przepis (wrzesień 2011 r.), choć zapłata odsetek od VAT (kwoty głównej) nie nastąpiła przed tą chwilą ani też nie nastąpiła potem, przed wniesieniem do sądu krajowego skargi, jest zgodna z prawem wspólnotowym, z art. 183 dyrektywy VAT oraz z zasadą skuteczności?".

IV. Analiza

A. W przedmiocie dopuszczalności odesłań prejudycjalnych

30. Rząd węgierski stoi na stanowisku, że przedstawione Trybunałowi pytania są niedopuszczalne, ponieważ ocena kwestii dotyczących zapłaty odsetek podniesiona w postępowaniach głównych leży w gestii nie Trybunału, lecz sądu krajowego. Choć prawo do otrzymania odsetek wynika, w przypadkach takich jak w przedmiotowych sprawach, z prawa Unii, to zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem państwa członkowskie mogą określać metody obliczania i wypłaty takich odsetek. Swoboda państw członkowskich w tym względzie faktycznie ograniczona jest potrzebą zapewnienia zgodności z zasadami równoważności i skuteczności, ale badanie zgodności z tymi zasadami leży, przynajmniej w pierwszej instancji, wyłącznie w kompetencjach sądów krajowych.

31. Na wstępie należy zauważyć, że choć rząd węgierski odwołuje się do niedopuszczalności pytań przedstawionych w odwołaniach prejudycjalnych, to jego argumenty dotyczą w istocie właściwości Trybunału do rozstrzygnięcia tych pytań w oparciu o przesłankę, że wyłącznie sądy krajowe mogą orzekać w kwestii, czy prawo krajowe jest zgodne z zasadami równoważności i skuteczności.

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

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

B. Uwagi wstępne

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

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

36. Zobowiązania te obejmują uchylenie przez to państwo członkowskie zasady zapłaconych faktur zakupu [5], zwrot nadwyżek VAT do odliczenia występujących na dzień wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530) [6] i zrekompensowanie podatnikom strat, jakie ponieśli w związku ze stosowaniem wspomnianej zasady [7]. Niniejsze sprawy dotyczą jedynie ostatniego z wymienionych zobowiązań. W tym względzie należy przypomnieć, że okoliczność naruszenia przez państwo członkowskie prawa Unii sama w sobie nie jest wystarczająca, by pociągnąć to państwo do odpowiedzialności za spowodowane szkody. Aby państwo członkowskie poniosło odpowiedzialność odszkodowawczą muszą być spełnione następujące trzy przesłanki wskazane w wyroku Francovich (zwane dalej „warunkami z wyroku Francovich") [8]: naruszona norma prawna Unii jest dla jednostek źródłem uprawnień, naruszenie jest wystarczająco istotne i istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem a poniesioną przez jednostki szkodą [9]. Dodatkowo, zgodnie z utrwalonym

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

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

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

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

8 Wyrok z dnia 19 listopada 1991 r., Francovich i in. (C-6/90 i C-9/90, EU:C:1991:428, pkt 40).

9 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 26 stycznia 2010 r., Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, EU:C:2010:39, pkt 30).

orzecznictwem dotyczącym odpowiedzialności instytucji Unii, które w mojej ocenie stosuje się analogicznie w przypadku odpowiedzialności poszczególnych państw członkowskich[10], poniesiona szkoda musi mieć charakter rzeczywisty i pewny[11]. Ponieważ w postępowaniach głównych nadwyżki VAT do odliczenia mogłyby być wykorzystane w kolejnych deklaracjach do zmniejszenia kwoty VAT należnego, mogą powstać wątpliwości, czy szkoda, za którą dochodzone jest odszkodowanie, jest rzeczywista i pewna[12].

37. Należy jednak podkreślić, że w postanowieniu w sprawie Delphi Trybunał wypowiedział się w tej kwestii bardzo jasno: „podatnicy, którzy otrzymali zwrot nadwyżki VAT [do odliczenia] po upływie rozsądnego terminu […] mają prawo do uzyskania odsetek za zwłokę na gruncie prawa Unii”[13] [tłumaczenie własne]. W świetle tego postanowienia nie ulega wątpliwości, że Węgry zobowiązane są wypłacić stosowne odsetki, aby zapewnić rekompensatę podatnikom, którzy ponieśli straty finansowe na skutek nałożenia zasady zapłaconych faktur zakupu.

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

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

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

41. Trzeci wyjątek mógłby potencjalnie znaleźć zastosowanie, gdyby kwota odnośnych rekompensat wiązała się dla danego państwa z tak daleko idącymi kosztami finansowymi, że zagrażałaby stabilności jego finansów publicznych. Jednakże poza, być może, wyjątkowymi przypadkami[15] *wyłącznie* Trybunał ma kompetencje do ograniczenia lub zawieszenia skutków prawa Unii w celu uwzględnienia zaistnienia nadzwyczajnych okoliczności[16]. Tym samym państwa członkowskie nie mogą powoływać się przed sądami krajowymi na własną dobrą wiarę lub istnienie wyjątkowych okoliczności, takich jak

10 Biorąc pod uwagę zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań czy zasadę „Nemo potest venire contra factum proprium” zapisaną w prawie Unii – zob. przykładowo wyrok z dnia 6 listopada 2014 r., Włochy/Komisja (C-385/13 P, niepublikowany, EU:C:2014:2350, pkt 67) – które odpowiadają zasadzie „estoppels” znanej na gruncie common law, uważam, że orzecznictwo dotyczące dochodzenia odszkodowań od instytucji Unii może być stosowane do dochodzenia odszkodowań od państw członkowskich.

11 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 14 października 2014 r., Giordano/Komisja (C-611/12 P, EU:C:2014:2282, pkt 36).

12 W istocie gdyby podatnicy wnieśli roszczenie po odmowie zwrotu nadwyżki VAT do odliczenia, można by założyć, że raczej zamierzali uzyskać taki zwrot, a nie przenieść go i uwzględnić w następnej deklaracji podatkowej. Natomiast o ile nie zostanie wykazane przeciwieństwo, to w przypadku podatników, którzy wnieśli roszczenie po wydaniu wyroku z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530), nie można założyć, że zamierzali uzyskać tego rodzaju zwrot.

13 Postanowienie z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127, pkt 34). Jeżeli ktoś został pozbawiony kwoty pieniężnej, nawet przez krótki okres, należy uznać, że taka osoba poniosła szkodę. Zobacz wyrok z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 32).

14 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 3 lutego 1994 r., Grifoni/Komisja (C-308/87, EU:C:1994:38, pkt 16).

15 Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Inter-Environnement Wallonie i Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen (C-411/17, EU:C:2018:972, pkt 201–205) oraz wyroki: z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 67); z dnia 28 lutego 2012 r., Inter-Environnement Wallonie i Terre Wallonne (C-41/11, EU:C:2012:103, pkt 63); z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 61).

16 Wyroki: z dnia 17 maja 1990 r., Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, pkt 41); z dnia 8 września 2010 r., Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, pkt 67); z dnia 28 lipca 2016 r., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 33).

ryzyko naruszenia stabilności finansów publicznych, w celu uzyskania obniżki rekompensaty, która w innym przypadku byłaby należna – zakładając oczywiście, że warunki z wyroku Francovich są spełnione [17]. Ponieważ w niniejszej sprawie Węgry nie powołały się na te okoliczności przed Trybunałem, oraz biorąc pod uwagę, że nic nie wskazuje na wystąpienie okoliczności nadzwyczajnych, takich jak te wskazane w orzecznictwie Trybunału, wyjątek ten nie jest istotny w rozpatrywanych sytuacjach.

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

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

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

45. Po pierwsze, w niektórych przypadkach już samo prawo Unii przewiduje szczególną zasadę obliczenia należnego odszkodowania. Jednakże, jak wskazał Trybunał, ani dyrektywa VAT, ani żaden inny akt prawa Unii nie określa metody obliczania odsetek należnych w przypadku opóźnionego zwrotu nadwyżki VAT. Wyjątek ten nie znajduje zatem w tym przypadku zastosowania.

46. Po drugie, zgodnie z orzecznictwem dotyczącym odpowiedzialności instytucji Unii, w przypadku gdy ustalenie poniesionej szkody jest nadmiernie trudne, należne odszkodowanie może być obliczone w oparciu o metodę, która nie musi koniecznie być dokładna, lecz ma na celu zapewnić pełne naprawienie odniesionej szkody tak dalece, jak to możliwe [20].

47. Po trzecie, jeśli wprowadzone przez państwa członkowskie zasady dotyczące odszkodowań muszą mieć na celu zapewnienie świadczenia przynajmniej bliskiego pełnej rekompensacie za szkody poniesione na skutek naruszenia prawa Unii, to praktyczne ustalenia co do osiągnięcia tych celów należą już do zakresu odpowiedzialności państw członkowskich, ponieważ tego rodzaju cel musi

17 Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, powinny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko wystąpienia poważnych trudności. Zobacz wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 45). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 29 lipca 2010 r., Brouwer (C-577/08, EU:C:2010:449, pkt 34).

18 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 2 sierpnia 1993 r., Marshall (C-271/91, EU:C:1993:335, pkt 26 i z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 95).

19 Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 29).

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

uwzględniać określone zmienne z zakresu gospodarki krajowej. Państwa członkowskie są więc uprawnione do określenia, w świetle istniejących wskaźników ekonomicznych, jakie wskaźniki lub stawki będą brane pod uwagę. Nie mogą oczywiście wybrać stawki, której stosowanie nie miałoby przynajmniej na celu pełnej rekompensaty za rzeczywistą i pewną stratę lub poniesioną szkodę.

48. Co za tym idzie, uważam, że gdy w postanowieniu z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niepublikowanym, EU:C:2014:2127) Trybunał odwołał się do swojego wyroku z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in. (C-591/10, EU:C:2012:478), w którego pkt 27 stwierdził, że „do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym przesłanek, zgodnie z którymi takie odsetki powinny być wpłacane, a w szczególności stawki i sposobu obliczania takich odsetek (odsetki proste lub składane)", intencją Trybunału nie było odejście od zasady pełnego odszkodowania, a raczej odwołanie się do okoliczności, że konkretna stawka znajdująca zastosowanie – odpowiadająca pełnemu odszkodowaniu – uzależniona jest od sytuacji faktycznie występującej w każdym państwie członkowskim [21].

49. Z wyjątkiem tych sytuacji o ile opisane w sprawie Francovich trzy warunki poniesienia przez państwo członkowskie odpowiedzialności są spełnione, każda jednostka, która poniosła szkodę spowodowaną naruszeniem prawa Unii ma prawo do pełnego odszkodowania. Udzielenie świadczenia przynajmniej zbliżonego do pełnego odszkodowania jest niezbędne dla zapewnienia pełnej skuteczności prawa Unii, zgodnie z wymogami zasady pierwszeństwa prawa Unii [22] oraz z uwagi na podstawowe prawo do skutecznej ochrony sądowej zapisane w pierwszym akapicie art. 47 karty.

50. W związku z tym w postępowaniach głównych podatnicy, którzy ponieśli stratę finansową na skutek stosowania zasady zapłaconych faktur zakupu co do zasady są uprawnieni do uzyskania kwoty pieniężnej równej pełnej rekompensacie. W szczególności ponieważ w czasie, gdy toczyła się sprawa Komisja/Węgry, rząd węgierski nie powołał się przed Trybunałem na argument, że szczególne okoliczności uzasadniały, aby zastosowanie prawa Unii w czasie było zawieszone, teraz nie może już powoływać się na taką okoliczność. W każdym wypadku kwoty, o których mowa, choć znaczne, nie są aż tak istotne, aby zagrażać stabilności finansów publicznych tego państwa członkowskiego.

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

52. W tym względzie należy zauważyć, że rodzaje odsetek i ich nazwy są w różnych państwach członkowskich różne i w orzecznictwie Trybunału niektóre pojęcia nie zawsze były stosowane konsekwentnie. W szczególności wydaje się, że pojęcie „odsetek za zwłokę" czasami stosowane było w znaczeniu francuskiego pojęcia „intérêt moratoire" [23], które wymaga istnienia uznanego długu,

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

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

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

a czasami w znaczeniu bardziej ogólnym, odnoszącym się do każdego rodzaju odsetek związanych z opóźnieniem w zapłacie, czy to o charakterze karnym, czy wyrównawczym [24]. Proponuję zatem skupić się na celu różnych rozważanych odsetek, a nie na ich nazwach lub opisach, które mogą być różne w zależności od prawa krajowego lub praktyki.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

30 Zobacz na przykład wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar Financial Services (C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 41).

31 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail Ltd i in. (C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth (C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 20).

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

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

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

1. Zgodność praktyki krajowej z prawem do pełnego odszkodowania

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

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

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

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

33 Odmiennie od stanowiska przedstawionego przez Komisję podczas rozprawy uważam, że odnośni podatnicy ponieśli szkodę związaną nie z utratą zysku, ale z ograniczeniem przepływów pieniężnych. Tak czy inaczej zaznaczam, że Trybunał orzekł już, iż utrata zysku powinna zostać zrekompensowana. Zobacz wyrok z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 91).

34 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 22).

35 Wyroki: z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 24); z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25); z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 20). W przedmiotowych sprawach sądy krajowe nie określiły terminu, w jakim węgierska administracja podatkowa zwracała nadwyżkę VAT do odliczenia, w przypadku gdy warunek zapłaconych faktur zakupu był od początku spełniony. Sole Mizo wskazała jednak, że okres ten wynosił 45 dni.

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

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

66. W drugim przypadku data zakończenia rozsądnego terminu zwrotu zależy od tego, czy przeniesiona nadwyżka VAT do odliczenia została w całości wykorzystana w kolejnej deklaracji do obniżenia VAT do zapłaty, czy nie. Jeśli tak, szkoda ustała w dniu, w którym podatnik musiałby zapłacić VAT, gdyby nadwyżka VAT do odliczenia nie pomniejszyła kwoty VAT do zapłaty. Jeśli nadwyżka VAT do odliczenia nie została w pełni wykorzystana z uwagi na niewystarczającą kwotę VAT do zapłaty, skutki zastosowania warunku zapłaconych faktur zakupu rozciągałyby się na kolejną deklarację VAT. Co za tym idzie, co do zasady dla każdego z takich kolejnych kroków trzeba wprowadzić rozróżnienie na nowo powstałą część nadwyżki VAT do odliczenia i część, która została przeniesiona z poprzednich deklaracji. W odniesieniu do części odpowiadającej kwocie przeniesionej z poprzednich deklaracji nie należy stosować rozsądnego terminu zwrotu, ponieważ gdyby podatnik otrzymał zwrot nadwyżki, dysponowałby odpowiadającą jej kwotą bez przerwy.

67. Okoliczności te wystarczająco pokazują, że dokładne skwantyfikowanie kwoty szkody doznanej w przedmiotowych postępowaniach jest dość złożoną kwestią.

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

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

70. Choć metoda ta jest inna niż metoda, jaką można by zastosować, aby obliczyć poniesioną szkodę z dokładnością księgową, to ma ona tę zaletę, że upraszcza kalkulację, ponieważ nie wprowadza rozróżnienia – w przypadku kolejnych wyliczeń – pomiędzy częścią nadwyżki VAT do odliczenia, wynikającą z przeniesienia z poprzednich okresów, a nadwyżką nowo powstałą. Ponieważ nie stosuję się tu terminu zwrotu, istnienie kolejnych nadwyżek VAT do zwrotu nie ma znaczenia. Z tego powodu metoda ta jest dla podatników nawet korzystniejsza niż metoda zapewniająca pełną rekompensatę, ponieważ nie występuje tu okres odpowiadający terminowi zwrotu, jaki typowo znajduje zastosowanie.

71. Jak wspominałem, Trybunał zgadza się z podejściem, że w przypadku gdy dokładne ustalenie poniesionej szkody jest trudne, można stosować metodę zapewniającą rozsądny stopień przybliżenia, pod warunkiem że nie wpływa to nadmiernie na kwotę odszkodowania. Ponieważ w tym przypadku dość trudno jest dokładnie obliczyć poniesioną szkodę, uważam, że Węgry co do zasady miały prawo zastosować kalkulację uproszczoną.

72. Jeśli chodzi o stopę odsetek, jaką należy zastosować, aby zapewnić pełną rekompensatę, to powinna ona odpowiadać stopie, jaką podatnik musiałby zapłacić, aby uzyskać od instytucji kredytowej kwotę odpowiadającą nadwyżce VAT do odliczenia. W związku z tym można uznać, że stopa odsetek, jaką należałoby zastosować, powinna równać się stopie stosowanej przez właściwy bank centralny dla

pożyczek bardzo krótkoterminowych, zakładając, że stopa ta byłaby podwyższona tak, aby odzwierciedlać marżę typowo stosowaną przez instytucje kredytowe [36]. Gdyby bowiem podatnik musiał pożyczyć określoną kwotę, aby rozwiązać problem związany z płynnością finansową spowodowany tym, że nie uzyskał zwrotu swojej nadwyżki VAT do odliczenia, to musiałby zapłacić więcej niż stopa stosowana przez właściwy bank centralny, jako że stopa ta jest dostępna jest jedynie dla instytucji kredytowych.

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

74. Pierwszy z nich dotyczy zastosowanej stopy. Stopa przewidziana w praktyce krajowej to stopa stosowana przez bank centralny, niepowiększona w żaden sposób, jaki mógłby odzwierciedlać marżę nakładaną zwykle przez instytucje finansowe. Nawet jeśli państwa członkowskie mogą decydować o stopie, jaka ma mieć zastosowanie z uwzględnieniem ich sytuacji gospodarczej [37], to pozostaje faktem, że aby wybrana stopa skutkowała pełną rekompensatą (lub choćby kwotą do niej zbliżoną), nie może ona ograniczać się do podstawowej stopy stosowanej przez bank centralny.

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

76. Moim zdaniem Trybunał odnosił się do zapłaty tych właśnie odsetek w pkt 34 postanowienia z dnia 17 lipca 2014 r. w sprawie Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó (C-654/13, niepublikowanego, EU:C:2014:2127), gdy stwierdził, że „podatnicy, którzy otrzymali zwrot nadwyżki VAT później niż w rozsądnym terminie, co zweryfikować powinien sąd krajowy, są na gruncie prawa Unii uprawnieni do odsetek za zwłokę” [39].

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

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

36 Dla porównania zobacz art. 99 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniającego rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylającego rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012 (Dz.U. 2018, L 193, s. 1) oraz art. 2 ust. 6 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/7/UE z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych (Dz.U. 2011, L 48, s. 1).

37 Zobacz wyżej, pkt 48.

38 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., Mulder i in./Rada i Komisja (C-104/89 i C-37/90, EU:C:2000:38, pkt 51).

39 Tłumaczenie nieoficjalne. Zobacz także wyrok z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 23). W tym względzie należy podkreślić, że dla zapewnienia pełnej rekompensaty konieczne jest, aby odsetki mające zrekompensować spadek wartości pieniądza naliczane były aż do momentu faktycznej zapłaty rekompensaty.

40 Deklaracja VAT z września 2011 r. jest deklaracją obejmującą okres, w którym przyjęto ustawę zmieniającą.

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

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

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

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

2. Rozwiązanie alternatywne

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

84. Zasada skuteczności wymaga, aby środki zaskarżenia przewidziane w prawie krajowym umożliwiały jednostkom dochodzenie praw, jakie wywodzą one z prawa Unii, w sposób konstruktywny, a nie tylko teoretyczny. Co za tym idzie, zasadę tę należy interpretować w ten sposób, że wymaga ona, aby środki zaskarżenia przewidziane w prawie krajowym zapewniały jednostkom prawo do dochodzenia rekompensaty za szkody poniesione wskutek naruszenia prawa Unii, pod warunkiem, każdorazowo, że warunki z wyroku Francovich będą niezależnie spełnione.

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

41 Z logicznego punktu widzenia, biorąc pod uwagę, że metoda kalkulacji stosowana w praktyce krajowej zakłada traktowanie wyliczenia do każdej deklaracji odrębnie i tym samym przyjmuje, że każda szkoda wynikająca z zastosowania zasady zapłaconych faktur zakupu ulega konsolidacji na koniec każdorazowego wyliczenia, odsetki powinny być stosowane w celu zrekompensowania utraty wartości pieniądza powstającej od końca każdego wyliczenia.

42 Bardzo możliwe, że wynika to z faktu, iż § 165 ust. 2 ordynacji podatkowej przewiduje, że „odsetki za zwłokę same w sobie nie stanowią podstawy naliczania odsetek za zwłokę". Gdyby jednak przepis ten należało interpretować w ten sposób, że wyklucza on możliwość odsetek mających zrekompensować utratę wartości pieniądza, to jestem zdania, że należy uznać go za sprzeczny z prawem Unii.

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

86. W związku z tym uważam, że w przypadku postępowań głównych nawet jeśli poziom odszkodowania, jaki państwa członkowskie zobowiązane są zapewnić, nie musiałby zbliżać się do pełnej rekompensaty, to należy uznać, że rozważana praktyka krajowa nie zapewnia stosownego odszkodowania.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

95. Po pierwsze, w sformułowanych przez siebie pytaniach sąd odsyłający w sprawie C-126/18 wskazuje art. 183 dyrektywy VAT, będący tym właśnie przepisem, który Węgry naruszyły w zakresie warunku zapłaconych faktur zakupu. Ponieważ nie zawiera on żadnych uregulowań proceduralnych, nie wydaje się, aby był istotny. Ponadto choć w przestawionych pytaniach sąd odsyłający odwołuje się jedynie do zasady skuteczności, wydaje mi się konieczne przeanalizować te pytania także z perspektywy zasady równoważności, ponieważ te dwie zasady wyznaczają granice autonomii proceduralnej państw członkowskich w zakresie ustalania środków o charakterze rekompensaty.

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

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

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

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

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

1. Pytanie trzecie

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

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

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

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

103. Istotnie, zasada pierwszeństwa prawa Unii wymaga, aby jeśli Trybunał orzeknie, że stosując prawo krajowe państwo członkowskie uchybia swoim zobowiązaniom wynikającym z prawa Unii, państwo to niezwłocznie podjęło niezbędne kroki w celu uchylenia takiego prawa, a organy krajowe natychmiast zaprzestały jego stosowania [50].

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

105. Faktem jest, że jeśli Trybunał orzeknie, iż środek ustawodawczy lub administracyjny przyjęty przez organy państwa członkowskiego jest sprzeczny z prawem Unii, to państwo to zobowiązane jest uchylić taki środek i, zakładając, że spełnione są warunki z wyroku Francovich, zapewnić zadośćuczynienie za jakiekolwiek niezgodne z prawem konsekwencje takiego środka [51].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

112. W tym kontekście proponuję na pytanie trzecie odpowiedzieć, że zasady skuteczności i równoważności środków należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwiają się one praktyce krajowej polegającej na tym, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym jako datę rozpoczęcia naliczania odsetek za zwłokę należnych w związku z opóźnieniem w zapłacie rekompensaty ustala się nie datę, w której odsetki stanowiące rekompensatę za szkodę główną po raz

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

53 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 15 marca 2018 r., Deichmann (C-256/16, EU:C:2018:187, pkt 20).

pierwszy stały się należne, lecz datę późniejszą, pod warunkiem z jednej strony że data ta nie wykracza poza rozsądny termin od momentu, w którym zobowiązanie do wypłaty tej rekompensaty zostało uznane, oraz z drugiej strony – że tę samą datę stosuje się w przypadku zwłoki w wypłacie rekompensaty wynikającej wyłącznie z prawa krajowego.

2. Pytanie czwarte

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

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

115. Jeśli chodzi o zasadę równoważności, to sposób, w jaki pytanie zostało sformułowane, sugeruje, że zasada ta została naruszona. Istotnie, jak wskazywałem wcześniej, zasada równoważności wymaga, by do środków prawnych opartych na naruszeniu prawa Unii oraz do podobnych środków opartych na naruszeniu prawa wewnętrznego stosowano te same przepisy proceduralne [56].

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

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

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

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

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

3. Pytanie piąte i ósme

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

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

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

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

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

123. Po drugie, wymóg ten nie może kryć w sobie żadnych przesłanek materialnych. W szczególności wymóg ten nie może skutkować ograniczeniem w wypłacie odsetek za zwłokę podatnikom, którzy nadal mieli nadwyżki VAT do odliczenia w momencie, gdy warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony. Szkoda będąca podstawą zobowiązania i w konsekwencji roszczenia o odsetki za zwłokę mogła powstać dużo wcześniej niż w wyliczeniu VAT poprzedzającym okres, w trakcie którego warunek zapłaconych faktur zakupu został uchylony. W takiej sytuacji podatnik powinien być uprawniony do uzyskania odsetek za zwłokę w przypadku opóźnienia w wypłacie rekompensaty za tę szkodę – jeśli nie zostały one ustanowione – nawet jeśli już nie ma nadwyżki VAT do odliczenia.

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

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

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

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

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

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

4. Pytanie szóste

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Pytanie siódme

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

138. Jeśli chodzi o pierwszą część pytania to należy ponownie przypomnieć, że wypłata odsetek za zwłokę jest niezbędna dla zapewnienia skuteczności prawa jednostki do uzyskania pełnej rekompensaty za szkodę spowodowaną naruszeniem przez państwo członkowskie prawa Unii. Co za tym idzie, uważam, że wątpliwe jest, aby okoliczność, iż przepis, który następnie został uznany za sprzeczny z prawem Unii, był w mocy w momencie, kiedy został zastosowany, uzasadniała brak stosowania odsetek za zwłokę [59].

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

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

60 Zobacz przykładowo wyrok z dnia 19 czerwca 2014 r., Specht i in. (od C-501/12 do C-506/12, C-540/12 i C-541/12, EU:C:2014:2005, pkt 115).

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

140. W postępowaniu głównym praktyka krajowa przewiduje podwójny okres przedawnienia [62].

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

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

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

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

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

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

147. Proponuję zatem odpowiedzieć na pytanie siódme, iż zasady skuteczności i równoważności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że zasada zapłaconych faktur była w mocy w momencie, kiedy została zastosowana. Zasady te nie sprzeciwiają się jednak praktyce krajowej, która ostatecznie pozbawia podatnika możliwości wnioskowania o odsetki za zwłokę z tego powodu, że upłynął okres przedawnienia dla tego rodzaju wniosku, o ile okres ten i) nie jest

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

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

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

65 Wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10, EU:C:2011:844, pkt 25). W przypadku podatku wspólnotowego płaconego przez urzędników i pracowników instytucji okres na odwołanie to okres przewidziany w regulaminie pracowniczym dotyczącym urzędników Unii Europejskiej i warunków zatrudniania innych pracowników Unii Europejskiej. Zgodnie z orzecznictwem Sądu okres ten wynosi trzy miesiące od informacji o wysokości wynagrodzenia, która po raz pierwszy wyraźnie odzwierciedla decyzję o charakterze pieniężnym. Zobacz przykładowo wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r., Campo i in./ESDZ (T-577/16, niepublikowany, EU:T:2017:909, pkt 34–36).

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

nierozsądnie krótki oraz ii) ma zastosowanie również do opóźnień w wypłacie zobowiązań dotyczących szkód spowodowanych przepisem naruszającym wyższą w hierarchii normę prawa krajowego. Aby uniknąć wszelkich wątpliwości, zaznaczam, że jasne jest, iż mający w tym przypadku zastosowanie pięcioletni okres przedawnienia sam w sobie nie powinien zostać uznany za nierozsądnie krótki.

V. Wnioski

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

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

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

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

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

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

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