

Sprawa C-446/18**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

9 lipca 2018 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Nejvyšší správní soud (Republika Czeska)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

31 maja 2018 r.

Strona skarżąca:

AGROBET CZ, s.r.o.

Strona przeciwna:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem postępowania głównego jest skarga kasacyjna, wniesiona przez spółkę AGROBET CZ, s.r.o. od wyroku Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze), którym utrzymano w mocy decyzje organów podatkowych w przedmiocie odmowy naliczenia części podatku od wartości dodanej w zakresie, w którym ta część nie jest objęta prowadzoną kontrolą podatkową.

Podstawa prawna wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Artykuł 267 TFUE

Pytanie prejudycjalne

Czy zgodny z prawem unijnym, w szczególności z zasadą neutralności podatku VAT, jest przepis prawa krajowego, który uzależnia naliczenie i wypłatę części

żądanego odliczenia VAT od ukończenia postępowania w przedmiocie wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu w danym okresie podatkowym?

Właściwe przepisy prawa unijnego

artykuły 183 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”), ze zmianami

Właściwe przepisy prawa krajowego

Zgodnie z § 105 ust. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawa nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, dalej jako: „ustawa o VAT”) ze zmianami, „jeżeli w wyniku naliczenia nadwyżki część podatku podlegająca zwrotowi przekracza kwotę 100 CZK (koron czeskich), kwotę zwraca się płatnikowi bez wniosku w terminie do 30 dni od dnia naliczenia nadwyżki”.

Stosownie do § 89 i 90 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawa nr 280/2009 kodeks podatkowy, zwana dalej „kodeksem podatkowym”) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r., w sytuacji, gdy ze złożonej deklaracji podatkowej wynika, że podatnikowi przysługiwać ma odliczenie podatkowe, organ podatkowy w razie powzięcia wątpliwości wystosowuje wezwanie do wyjaśnienia tych wątpliwości, a jeżeli do ich wyjaśnienia nie doszło i wysokość podatku nie została wykazana w sposób dostatecznie wiarygodny, organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową.

W ocenie sądu odsyłającego kodeks podatkowy nie ustanawia żadnego maksymalnego terminu prowadzenia kontroli podatkowej ani trwania postępowania podatkowego, w ramach którego kontrola podatkowa jest prowadzona, oprócz terminu nałożenia podatku (zgodnie z § 148 kodeksu podatkowego w przypadku kontroli podatkowej wszczętej przed upływem tego terminu podatek musi zostać nałożony w terminie do 3 lat od wszczęcia kontroli, przy czym termin nałożenia podatku nie biegnie m.in. w czasie prowadzenia współpracy międzynarodowej w zakresie administracji podatkowej i kończy się najpóźniej po upływie lat 10).

Przepis § 254a kodeksu podatkowego stanowi, że jeżeli postępowanie w celu wyjaśnienia wątpliwości dotyczących deklaracji podatkowej, z której wynika, że po stronie podatnika powstać ma odliczenie podatkowe, trwa dłużej niż 5 miesięcy, to podatnikowi przysługują odsetki od kwoty odliczenia podatkowego naliczonej przez organ podatkowy, przy czym wysokość odsetek określa się według rocznej stopy repo Česká národní banka (czeskiego banku narodowego), podwyższonej o jeden punkt procentowy (sposób obliczania odsetek był przedmiotem późniejszej nowelizacji, która weszła w życie w dniu 1 lipca 2017 r. i która spowodowała między innymi podwyższenie o dwa punkty procentowe).

W ocenie sądu odsyłającego, w okresie od 2013 r. do 2017 r. dwutygodniowa stopa repo w pierwszym dniu półrocza wynosiła zawsze 0,05% rocznie, a więc odsetki od wstrzymanego odliczenia podatkowego w przypadku strony skarżącej wynosiły 1,05% rocznie od kwoty zatrzymanej.

Zwięzły opis postępowania administracyjnego i sądowego

Postępowanie administracyjne

- 1 Na początku 2016 r. spółka AGROBET CZ, s.r.o. (dalej jako „strona skarżąca”) złożyła deklaracje podatkowe w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) za, odpowiednio, okres podatkowy grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r., w których wykazała nadwyżkę podatku w wysokości, odpowiednio, 2.958.167 CZK i 1.559.241 CZK. W nawiązaniu do tych deklaracji podatkowych Finanční úřad pro Středočeský kraj (urząd finansowy dla Kraju środkowoczeskiego, zwany dalej „stroną przeciwną”) wszczął kontrolę podatkową, której przedmiotem były deklaracje podatkowe VAT „za okres podatkowy grudzień 2015 r. [i odpowiednio okres podatkowy styczeń 2016 r.] w zakresie handlu towarem w postaci oleju rzepakowego”.
- 2 Jeżeli chodzi o okres podatkowy roku 2015, to **strona przeciwna** na wniosek strony skarżącej sprecyzowała, że będzie dokładniej badać handel towarem w postaci oleju rzepakowego i że chce zbadać również prawidłowość uwzględnienia towaru w podstawie podatku. Jeżeli chodzi o okres podatkowy styczeń 2016 r., to strona przeciwna, na pytanie strony skarżącej, oświadczyła, że ma „wielorakie wątpliwości ogólnego charakteru, które dotyczą handlu olejem rzepakowym”, konkretnie zaś, „czy dostawy miały miejsce, o jaki towar chodzi, czy dostawy zostały dokonane na rzecz deklarowanych odbiorców i od deklarowanych dostawców”. Strona przeciwna uważała za okoliczność nietypową to, że towary są dostarczane do Republiki czeskiej z innego państwa członkowskiego, a stąd ponownie dostarczane do innego państwa członkowskiego, co wprawdzie nie jest nielegalne, niemniej jednak stanowi podstawę do zbadania tych transakcji.
- 3 Przeciwno wszczęciu obydwu kontroli podatkowych **strona skarżąca** wniosła sprzeciwy, w których wskazała, że zatrzymano nadwyżkę, choć organ podatkowy ma wątpliwości jedynie co do mniejszej części żądanej nadwyżki, co jest dla strony skarżącej niewspółmiernie obciążające. Co więcej, strona przeciwna powinna była zamiast kontroli podatkowej wszcząć postępowanie w przedmiocie wyjaśnienia wątpliwości. Jeżeli strona przeciwna nie uważa takiego sposobu postępowania za możliwy, to winno było dojść do wszczęcia kontroli podatkowej dopiero po tym, gdy doszłoby do naliczenia (i wypłacenia) nadwyżki, dzięki czemu strona skarżąca nie musiałaby ponosić ryzyka finansowego wynikającego z zatrzymania już, odpowiednio, trzeciej i czwartej nadpłaty z rzędu. Z powiązanych postępowań sądowi odsyłającemu jest wiadome, że kontrola podatkowa (ewentualnie poprzedzona postępowaniem w celu wyjaśnienia wątpliwości) została względem strony skarżącej wszczęta już wcześniej również

w odniesieniu do okresów podatkowych październik i listopad 2015 r. Także za te okresy podatkowe stronie skarżącej nie została wypłacona deklarowana przez nią nadwyżka.

- 4 **Strona przeciwna** nie uznała sprzeciwów za zasadne i wskazała, że bada nie tylko poszczególne zakupy, ale także sprzedaż nieprzetworzonego oleju rzepakowego, i że w toku postępowania w celu wyjaśnienia wątpliwości za okres podatkowy październik 2015 r. i kontroli podatkowej za listopad 2015 r. ustaliła, że kupowany i sprzedawany olej rzepakowy pochodzi z Polski, w niezmienionej postaci stanowił przedmiot transakcji w kraju i strona skarżąca z powrotem dostarczała go do Polski, co u strony przeciwnej wywołało wątpliwości odnośnie do deklarowanych transakcji handlowych i ich skutków z punktu widzenia VAT. Wobec istnienia takich wątpliwości i z powodu wszczęcia kontroli podatkowej wykluczone jest, by za te okresy podatkowe podatek został naliczony.
- 5 Następnie **strona skarżąca** zażądała od odwoławczego organu podatkowego w osobie strony przeciwnej zbadania sposobu rozpoznania sprzeciwu, co argumentowana w ten sposób, że nieprzetworzony olej rzepakowy kupowała u wiarygodnego dostawcy, który działa na rynku od wielu lat i który spełnia swoje obowiązki wobec budżetu państwa (odprowadził podatek należny). Dodała, że zatrzymanie całej deklarowanej nadwyżki jest niewspółmierne do celu w postaci ochrony budżetów publicznych przed uchylaniem się od opodatkowania i że niedokonanie częściowego naliczenia VAT jest sprzeczne z prawem unijnym.
- 6 **Odwoławczy organ podatkowy** uznał odwołania strony skarżącej za niezasadne i wyjaśnił, że kodeks podatkowy nie przewiduje częściowego naliczenia podatku, a VAT zawsze odnosi się do okresu podatkowego jako całości.
- 7 W dniu 31 maja 2016 r. miała miejsce rozprawa między stroną skarżącą a stroną przeciwną, w trakcie której **strona skarżąca** zarzuciła, że sposób postępowania strony przeciwnej faktycznie uniemożliwia jej handel olejem rzepakowym. Jednocześnie zaproponowała zabezpieczenie spornej części podatku, jeżeli organ podatkowy naliczyłby nadwyżkę. **Strona przeciwna** wskazała, że nie są jej jeszcze znane wyniki zapytania międzynarodowego i nie może antycypować swojego dalszego sposobu działania na wypadek, gdyby strona skarżąca zamierzała w przyszłości prowadzić handel olejem rzepakowym.
- 8 W dniu 15 lipca 2016 r. **polskie organy podatkowe**, na wniosek strony przeciwnej, wskazały, że nie można skontaktować się z deklarowanym przez stronę skarżącą odbiorcą i że ten spełnia kryteria spółki typu „znikający podatnik” („missing trader“).
- 9 W listopadzie 2016 r. **strona skarżąca** złożyła do odwoławczego organu podatkowego ponaglenie z uwagi na beczynność organu, w którym domagała się naliczenia nadwyżki w wysokości bezspornej części podatku, odsyłając do wyroku sądu okręgowego w Pradze z dnia 4 października 2016 r. Wyrokiem tym, w nawiązaniu do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1997 r.,

C-286/94, Molenheide i in., przyznano rację stronie skarżącej i nakazano stronie przeciwnej, by ta naliczyła VAT stronie skarżącej za okres podatkowy październik 2015 r. w zakresie, w jakim ten podatek nie jest objęty prowadzoną kontrolą skarbową. **Odwoławczy organ podatkowy** nie uznał skargi za zasadną wskazując, że wyrok sądu okręgowego w Pradze nie jest ostateczny (został zaskarżony skargą kasacyjną) i powtórzył, że jeżeli na skutek obowiązku podatkowego powstaje nadwyżka, to odnosi się ona do okresu podatkowego jako całości, a nie tylko do części wykazanych transakcji.

Postępowanie sądowe

- 10 W dwóch skargach na bezczynność z dnia 30 stycznia 2017 r. strona skarżąca domagała się, by sąd orzekł wyrokiem, że strona przeciwna winna w terminie 30 dni od dnia uprawomocnienia się wyroku wydać decyzje o naliczeniu podatku od wartości dodanej w stosunku do strony skarżącej za okresy podatkowe grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r. w zakresie, w jakim podatek ten nie jest objęty prowadzoną kontrolą podatkową.
- 11 W okresie pomiędzy złożeniem skarg a wydaniem wyroku przez sąd okręgowy, Nejvyšší správní soud (naczelny sąd administracyjny) w postępowaniu ze skargi kasacyjnej strony przeciwnej, w dniu 11 maja 2017 r. uchylił ww. wyrok sądu okręgowego z dnia 4 października 2016 r. W uzasadnieniu naczelny sąd administracyjny wskazał, że skoro kodeks podatkowy nie przewiduje wyraźnie możliwości częściowego naliczenia podatku, to organ podatkowy nie może przypisać sobie takiego prawa bez podstawy wynikającej z ustawy. Odnosząc się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-286/94, Molenheide i in., naczelny sąd administracyjny wskazał, że nie uważa, jakoby prawo krajowe musiało umożliwiać częściowe naliczenie nadwyżki VAT w części bezspornej i że prawo belgijskie jest diametralnie odmienne od prawa czeskiego, które przewiduje ochronę praw przed nieproporcjonalnym, opieszałym i samowolnym działaniem organu podatkowego. W określonych okolicznościach faktycznych podatnik może domagać się, by opieszałemu organowi podatkowemu nakazano, by wydał decyzję w przedmiocie kontrolowanego VAT, z tym że nie decyzję częściową, tylko decyzję w sprawie VAT za cały okres podatkowy.
- 12 Odwołując się do przywołanego wyroku naczelnego sądu administracyjnego uchylającego [uprzedni wyrok sądu okręgowego], sąd okręgowy w Pradze oddalił w dniu 13 czerwca 2017 r. skargi na bezczynność dotyczące okresów podatkowych grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r. Od wyroku **strona skarżąca** wniosła skargę kasacyjną, w której zarzuciła niezgodność krajowego prawa procesowego ze znajdującym bezpośrednie zastosowanie prawem unijnym. Strona skarżąca uznała za akceptowalną odmowę zwrotu nadwyżki z powodu wszczęcia kontroli dotyczącej jej zasadności, jednak jedynie w zakresie zgodnym z zasadą proporcjonalności, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie, gdzie zatrzymana jest część nadwyżki wykazanej przez stronę skarżącą, co do której strona przeciwna nigdy nie wyrażała wątpliwości i która nie jest objęta żadną kontrolą.

- 13 W odpowiedzi na skargę kasacyjną **strona przeciwna** podniosła, że niezbędne jest poczynienie rozróżnienia między powstaniem prawa do odliczenia w myśl art. 167 i n. dyrektywy VAT a powstaniem prawa do zwrotu nadwyżki w rozumieniu art. 183 dyrektywy VAT. Wobec tego, że nadwyżka dotyczy okresu podatkowego i jest wynikiem działania matematycznego, może powstać wyłącznie jako niepodzielna całość. Stąd nie istnieje bezsporna część nadwyżki, którą można by było „częściowo” naliczyć i wypłacić skarżącemu. Zatrzymanie nadwyżki przez czas dłuższy niż zwykle jest kompensowane podatnikowi odsetkami od wstrzymanego odliczenia.

Analiza pytania prejudycjalnego

- 14 Jeżeli chodzi o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, to nakładanie na podatników podatków regulują przede wszystkim art. 183 i art. 273 dyrektywy VAT w związku z prawem krajowym państw członkowskich. Trybunał Sprawiedliwości w swym orzecznictwie podkreślił w tym zakresie znaczenie zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej.
- 15 Sąd odsyłający zwraca uwagę na punkt 53 wyroku z dnia 12 maja 2011 r., C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, który dotyczy przedłużenia terminu zwrotu nadwyżki VAT i stanowi, że szkoda gospodarcza podatnika (spowodowana tymczasową niemożnością rozporządzania funduszami finansowymi) może być wyrównana przez zapłatę odsetek gwarantującą przestrzeganie zasady neutralności podatkowej.
- 16 W wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., C-286/94, Molenheide i in., Trybunał Sprawiedliwości orzekł m.in., że w przypadku uchylenia wstrzymania odliczenia, stałoby w sprzeczności z zasadą proporcjonalności, gdyby przy wypłacie przez skarb państwa odsetek nie brało się za datę początkową dnia, w którym nadwyżka VAT winna była zostać zwrócona w zwyczajnych okolicznościach.
- 17 Sąd odsyłający zwraca dalej uwagę na punkty 33 i 34 wyroku z dnia 25 października 2001 r., C-78/00, Komisja przeciwko Włochom, dotyczące art. 183 dyrektywy VAT, w których Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że zwrot nadwyżki VAT musi być dokonany w rozsądnym terminie, a to albo w gotówce, albo sposobem równoważnym, a wybrany sposób zwrotu nie może powodować po stronie podatników w żadnym wypadku jakiegokolwiek finansowego ryzyka.
- 18 Co się zaś tyczy sposobu postępowania wynikającego z prawa czeskiego, sąd odsyłający stwierdza, że jeżeli organ podatkowy, zamiast naliczyć podatek, wszczyna postępowanie w celu wyjaśnienia wątpliwości albo kontrolę podatkową, to do wydania decyzji w przedmiocie naliczenia podatku, od którego biegnie 30-dniowy termin na dokonanie zwrotu nadwyżki w rozumieniu § 105 ust. 1 ustawy o VAT, nie powinno dojść po upływie 3 lat od dnia wszczęcia kontroli. Niemniej jednak, w niektórych przypadkach (np. na czas komunikowania się organu podatkowego z organami podatkowymi w innym państwie członkowskim UE lub państwie trzecim) ten okres może się przedłużyć do maksymalnie 10 lat.

- 19 Prawo czeskie nie umożliwia organowi podatkowemu wydania rozstrzygnięcia o podatku wyłącznie za część okresu podatkowego albo jedynie w odniesieniu do bezspornych transakcji podlegających opodatkowaniu, albowiem skutkiem kontrolowania choćby jednej transakcji podlegającej VAT w konkretnym okresie podatkowym jest automatyczne wstrzymanie naliczenia VAT za cały okres podatkowy, aż do dnia ukończenia kontroli podatkowej czy postępowania w celu usunięcia wątpliwości w badanym okresie podatkowym. Taki sposób działania uznać można za standardowy środek przeciwko uchylaniu się od opodatkowania, który służy prawidłowemu nakładaniu podatków, a bez którego nie sposób wyobrazić sobie efektywnej administracji podatkowej. Niektóre skutki praktyczne zastosowania tego środka sąd odsyłający uważa za problematyczne i naruszające zasadę neutralności VAT. Przykładowo w sytuacji wszczęcia postępowania celem usunięcia wątpliwości przed naliczeniem podatku, organ podatkowy musi wstrzymać naliczenie i następnie zwrot nadwyżki podatku odnośnie do wszystkich transakcji dokonanych w danym okresie podatkowym, choćby wątpliwości miał jedynie w przypadku niektórych z nich. W przypadku kontroli podatkowej sytuacja wygląda podobnie.
- 20 Obowiązujące rozwiązanie, potwierdzone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości (ustanowienie rozsądnego terminu i odsetki za opóźnienie), skutecznie rozwiązuje jedynie część problemu związanego z wstrzymaniem odliczenia podatku. Wprowadzenie odsetek za opóźnienie od zatrzymanego odliczenia podatkowego i ustanowienie rozsądnego terminu stanowi kompromis między skuteczną ochroną prawidłowego nakładania podatków i zapobieganiem uchylaniu się od opodatkowania (ochroną narodowych funduszy pieniędzy publicznych) a zasadą neutralności VAT (ochroną kontrolowanych podatników i zapewnieniem równości między poszczególnymi podatnikami). Te przepisy nie rozwiązują przy tym problemu nagłej utraty płynności finansowej i związanych z tym skutków.
- 21 Jeżeli chodzi o długość rozsądnego terminu, to Trybunał Sprawiedliwości uznał za zgodne z prawem unijnym przesunięcie zwrotu nadwyżki VAT do następnego okresu podatkowego (ww. sprawa Enel Maritsa Iztok 3), jak również uznał za rozsądny termin jednego roku wstrzymania odliczenia VAT bez obowiązku zapłaty odsetek, co wynika z dyrektywy VAT, o ile państwo ma zapewnioną możliwość zbadania poprawności odliczenia podatku, które jest przedmiotem żądania zwrotu (zob. wyrok z dnia 29 września 2010 r., Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, punkt 21).
- 22 Jeżeli chodzi o wstrzymanie odliczenia VAT, to nagła utrata płynności finansowej nie może być łatwo „wyrównana” po trzech czy więcej miesiącach pod postacią zwrotnej zapłaty procentowej części wstrzymanego odliczenia, ponieważ w tym czasie może już toczyć się postępowanie upadłościowe, wskutek którego na długi czas dojdzie do naruszenia reputacji podatnika. W ramach egzekucji może dojść również do sprzedaży majątku przedsiębiorstwa (w tym takich niezastępowalnych składników majątku, jak know-how, patenty itp.) lub faktycznego uniemożliwienia zaspokajania zobowiązań, co powoduje obniżenie poziomu

zaufania kontrahentów do podatnika. Podatnik może, celem uniknięcia niemożności prowadzenia bieżącej działalności, pozyskać pożyczkę, a celowo poniesione koszty z tym związane będą mu następnie zwrócone. Z wysokim ryzykiem finansowym wiąże się jednak utrata płynnych środków u podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą. W przypadku tych podatników, którzy w początkowych miesiącach wydają środki na zabezpieczenie swojej działalności (budowa pomieszczeń, zakup urządzeń itp.), wstrzymanie odliczenia podatku jest często bardzo ciężką do rozwiązania sytuacją. Te spółki nie mają często żadnej historii kredytowej, a przez to uzyskanie pomostowego kredytu albo pożyczki jest złożone i długotrwałe. Wszystkie tego rodzaju sytuacje są możliwe do wyrównania za pomocą środków finansowych, jednakże z istotnymi skutkami niematerialnymi dla prowadzonych przedsiębiorstw, zwłaszcza będących w fazie początkowej. Właśnie nowo powstałym podatnikom są z perspektywy państw członkowskich najbardziej ryzykowną grupą, jeżeli chodzi o uchylanie się od opodatkowania.

- 23 Opisanych niedostatków systemu sąd nie uznaje za niezgodne z prawem unijnym, albowiem ich skutków można uniknąć, a jednocześnie wciąż są w granicach tego, co jest niezbędne dla prawidłowego poboru podatków i zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania i co pozwala skutecznie realizować te cele.. Tym, co sąd odsyłający uznaje jednak za naruszenie zasad prawa unijnego, jest sytuacja, do której niestety dochodzi w praktyce, kiedy podatnik, często sam się do tego nie przyczyniając, staje się częścią łańcucha służącego dokonywaniu oszustw podatkowych, lub jest podejrzany o udział[w tego rodzaju oszustwach]. Organ podatkowy musi zbadać takie podejrzenie, a więc i zastosować środki, mocą których zapobiegnie wypłacie odliczenia podatku danemu podatnikowi. W praktyce stosowania prawa środek stosuje się w stosunku do całego okresu podatkowego. Następnie wyjaśnia się wątpliwości stron co do poszczególnych transakcji podlegających opodatkowaniu (albo przyjmuje się od razu, że w stosunku do niektórych transakcji wątpliwości nie powstały). Nawet jeżeli podatnik wprost wykaże prawo do odliczenia podatku w przypadku niektórych podlegających opodatkowaniu transakcji (czy też że co do zasadności tego odliczenia w ogóle nie było wątpliwości), to organ podatkowy, mając na względzie konieczność stosowania środka do całego okresu podatkowego, a nie do poszczególnych transakcji podlegających opodatkowaniu, musi wstrzymać wypłatę odliczenia podatku aż do zbadania i rozstrzygnięcia o wszystkich podlegających opodatkowaniu transakcjach w danym okresie podatkowym. Dopiero wtedy organ nalicza podatek.

Stanowisko sądu odsyłającego

- 24 Sąd odsyłający przyjmuje, że w obecnym stanie rzeczy nie sposób spełniać wymogu całkowitej neutralności VAT. Niektóre środki przysługujące organowi podatkowemu są niezbędne celem prawidłowego poboru podatków, a pełna prewencja ex ante w zakresie wszystkich ich skutków nie jest możliwa. Wyrównanie i rekompensata niedostatków będzie zawsze realizowana dopiero

następczo, bez możliwości zastosowania pełnej restytucji w naturze (przywrócenia do stanu poprzedniego).

- 25 Ten stan wywołany jest istniejącą asymetrią informacji. Organ podatkowy oczekuje na podatnika, który następczo przekazuje mu wszelkie informacje potrzebne do naliczenia podatku. Gorsze położenie w zakresie posiadanych informacji państwo sądu odsyłającego stara się sobie zrekompensować poprzez wprowadzenie środków działających w czasie rzeczywistym. Mimo istnienia tego rodzaju środków (zgłoszenia kontrolne czy elektroniczna ewidencja wpływów) wciąż istnieją szare strefy informacyjne, które pogłębiają się w sytuacji zwrotu podatku w przypadku przekraczania granic poszczególnych państw członkowskich (odliczenia związane z przekroczeniem przez towar granicy państwa). Państwa członkowskie używają środków, które odnoszą się do aktualnych i często specyficznych problemów praktyki stosowania VAT.
- 26 Odnosząc się do postulatu zachowania zasady neutralności VAT, sąd odsyłający uważa za konieczne wspomnieć o zasadach pewności i przewidywalności prawa. Przepisy prawa krajowego odnośnie do zatrzymania nadwyżki VAT to przepisy ustawowe, a ich skutki są dla podatników możliwe do przewidzenia. Chodzi tu o ryzyko, którego można oczekiwać i na które można się przygotować. Jeżeli więc dojdzie do sytuacji, w której podatnik konfrontowany jest z wątpliwościami organu podatkowego, to w jego interesie winno być, aby te wątpliwości, jeżeli dotyczą konkretnej transakcji podlegającej opodatkowaniu, z której wynika uprawnienie do odliczenia podatku, wyjaśnione zostały możliwie jak najszybciej. Od organów podatkowych nie można bowiem zasadnie wymagać, aby podatnikom wypłacały odsetki za opóźnienie już od dnia złożenia wniosku, albowiem w niektórych przypadkach prowadziłyby to do celowego wytwarzania szarych stref informacyjnych, które organ podatkowy musiałby badać. Rozsądny termin zatrzymania nadwyżki bez obowiązku zapłaty odsetek ma zatem swoje uzasadnienie.
- 27 Może zatem dojść do ograniczenia neutralności VAT. To ograniczenie nie dotyka jednak prawa do odliczenia podatku na tyle, aby mogło dojść do systemowego poddania go w wątpliwość. W tym zakresie konieczne jest wyważenie interesu państwa w prawidłowym nakładaniu podatków i interesu podmiotów w uzyskaniu odliczenia podatku.
- 28 To właśnie okoliczność, że państwo członkowskie nie uznaje przez określony czas danej transakcji podlegającej opodatkowaniu, co do której prawidłowości nie ma wątpliwości, lub też nie może wykazać prawidłowości tej transakcji, stanowi zdaniem sądu odsyłającego systemowe naruszenie prawa do odliczenia podatku. W ocenie sądu odsyłającego, w tym konkretnym przypadku nie jest zasadne ograniczenie [obowiązku] wykazania spełnienia materialnoprawnych warunków prawa do odliczenia podatku (chodzi tu o warunek formalny realizacji prawa do odliczenia podatku). Podatnik nie powinien być pozbawiony uprawnienia do wykazania prawa do odliczenia podatku tylko z tego względu, że daną transakcję podlegającą opodatkowaniu wykazał w danym okresie podatkowym, ani też, że w

odniesieniu do wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu wykazanych w danym okresie podatkowym podatek nie został jeszcze naliczony (co do niektórych istnieją wątpliwości).

- 29 Sąd odsyłający generalnie nie poddaje w wątpliwość możliwości naliczania VAT za określony okres podatkowy. Praktycznym skutkiem przyjęcia stanowiska przeciwnego byłaby konieczność naliczenia podatku za każdą transakcję podlegającą opodatkowaniu, co jest faktycznie niemożliwe. W ramach konstrukcji przepisów krajowych, zwłaszcza chodzi tu o przepisy o środkach i obowiązkach wynikających z art. 183 i art. 273 dyrektywy o VAT, trzeba jednak zawsze zwrócić uwagę na to, że spełnienie warunków do realizacji prawa i następnie wypłata odliczenia podatku wiąże się z konkretną transakcją podlegającą opodatkowaniu. Nie można przez to niejako wprost i z góry uzależniać tego od spełnienia warunków odnoszących się do innych transakcji podlegających opodatkowaniu. Sąd odsyłający wyraża przekonanie, że jeżeli spełnione są przesłanki do wypłaty odliczenia podatku z tytułu transakcji podlegającej opodatkowaniu, to odliczenie podatku nie może być dalej wstrzymywane.
- 30 Sąd na marginesie wskazuje, że nie przesądza o tym, iż spełnienie materialnych warunków automatycznie umożliwi wykonanie (nie zaś jedynie uznanie) prawa do odliczenia podatku VAT zgodnie z art. 178 dyrektywy. Rozróżnienie to zostało wskazane na przykład przez rzecznik generalną J. Kokott w opinii z dnia 18 lutego 2016 r. w sprawie C-516/14, Barlis 06, EU:C:2016:1010.