

## Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-844/19-1

### Sprawa C-844/19.

#### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

##### Data wpływu:

15 listopada 2019 r.

##### Oznaczenie sądu odsyłającego:

Verwaltungsgerichtshof (Austria)

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

24 października 2019 r.

##### Strona wnosząca skargę rewizyjną:

CS

Finanzamt Graz-Stadt

[...]

Verwaltungsgerichtshof

[...]

24 października 2019 r.

Verwaltungsgerichtshof (naczelny sąd administracyjny) 1) w sprawie skargi rewizyjnej o sygn. Ro 2017/15/0035 wniesionej przez CS w [...] skierowanej przeciwko orzeczeniu Bundesfinanzgericht (federalny sąd finansowy) z dnia 29 maja 2017 r. w przedmiocie oddalenia wniosku o przyznanie odsetek od kwoty nadpłaty podatku stwierdzonej orzeczeniem w postępowaniu odwoławczym oraz 2) w sprawie skargi rewizyjnej o sygn. Ro 2018/15/0026 wniesionej przez Finanzamt Graz-Stadt (urząd skarbowy Graz-Stadt) skierowanej przeciwko orzeczeniu Bundesfinanzgericht (federalnego sądu finansowego) z dnia 7 września 2018 r. określającemu wysokość odsetek (uczestnik postępowania: technoRent International GmbH z siedzibą w Gräfelfing, RFN) wydał

## Postanowienie

o następującej treści:

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej kieruje się, na podstawie art. 267 TFUE, następujące pytania prejudycjalne:

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

W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie prejudycjalne:

2. Czy również wtedy, gdy podatnikowi przysługuje wierzytelność podatkowa z tytułu VAT powstała wskutek następczego obniżenia wysokości świadczenia wzajemnego na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [Or. 2] jest dopuszczalne, aby odsetki naliczane były dopiero po upływie odpowiedniego terminu przysługującego organowi podatkowemu na przeprowadzenie kontroli zasadności roszczeń dochodzonych przez podatnika?
3. Czy okoliczność, że prawo krajowe państwa członkowskiego nie zawiera uregulowania dotyczącego odsetek przysługujących w przypadku opóźnionego zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT, oznacza, że sądy krajowe powinny przy obliczaniu odsetek zapewnić skutek prawny określony w art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz w innym państwie członkowskim, nawet jeśli postępowanie główne nie jest objęte zakresem zastosowania tej dyrektywy?

### Uzasadnienie:

- 1 A. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania
- 2 1. Sprawa ze skargi rewizyjnej o sygn. Ro 2017/15/0035
- 3 W dniu 13 września 2007 r. mający siedzibę w Austrii wnoszący skargę rewizyjną powołał się w swojej wstępnej deklaracji VAT za sierpień 2007 r. nadwyżkę podatku naliczonego z tytułu VAT w wysokości 60 689,28 EUR.
- 4 Finanzamt (urząd skarbowy) początkowo nie zarejestrował tej nadwyżki na koncie podatkowym wnoszącego skargę rewizyjną, ale przeprowadził kontrolę

w zakresie VAT. Przy tej okazji powstał spór dotyczący zakresu odliczenia podatku naliczonego w związku z rozbudową hotelu wnoszącego skargę rewizyjną. Z tego powodu decyzją z dnia 18 października 2007 r. Finanzamt ustalił nadwyżkę podatku naliczonego na kwotę niższą o 46 000 EUR, tj. na kwotę 14 689,28 EUR.

- 5 Od tej decyzji wnoszący skargę rewizyjną wniósł odwołanie. **[Or. 3]**
- 6 Decyzją Unabhängiger Finanzsenat (niezależnej izby skarbowej) z dnia 15 maja 2013 r. odwołanie zostało uwzględnione, a wysokość VAT została określona zgodnie z żądaniem wnoszącego skargę rewizyjną. Kwota podatku naliczonego została zarejestrowana na koncie wnoszącego skargę rewizyjną w dniu 22 maja 2013 r.
- 7 Pismem z dnia 30 maja 2013 r. wnoszący skargę rewizyjną wystąpił o zapłatę odsetek od zaliczonej na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT stwierdzonej w postępowaniu odwoławczym zgodnie z § 205a Bundesabgabenordnung (federalnej ordynacji podatkowej, zwanej dalej „BAO”) w związku z nadpłaconym podatkiem w okresie od 1 stycznia 2012 r., ponieważ z dniem 1 stycznia 2012 r. wszedł w życie § 205a BAO, który w myśl wykładni zgodnej z prawem Unii uzasadnia także roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę z uwagi na istniejącą nadpłatę podatku naliczonego.
- 8 Decyzją z dnia 10 czerwca 2013 r. Finanzamt oddalił ten wniosek.
- 9 W orzeczeniu zaskarżonym do Verwaltungsgerichtshof Bundesfinanzgericht nie uwzględnił skargi na decyzję w przedmiocie oddalenia wniosku.
- 10 W uzasadnieniu Bundesfinanzgericht zasadniczo wskazał, że chociaż przepis §205a BAO przewiduje odsetki w wypadku, gdy kwota zobowiązania podatkowego (pierwotnie spornego), zapłacona przez podatnika na rzecz organu podatkowego, zostaje zmniejszona wskutek odwołania, nie przewiduje on jednak w niniejszej sprawie zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT w ramach postępowania odwoławczego.
- 11 Wnoszący skargę rewizyjną kwestionuje orzeczenie Bundesfinanzgericht poprzez wniesienie skargi rewizyjnej do Verwaltungsgerichtshof.
- 12 Przed Verwaltungsgerichtshof odbyła się rozprawa w przedmiocie skargi rewizyjnej. W toku rozprawy wnoszący skargę rewizyjną utrzymywał, że na podstawie prawa Unii przysługuje jemu roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę od kwoty nadpłaconego podatku naliczonego. Organy podatkowe zaprzeczyły temu, że z prawa Unii wynika podlegające bezpośredniemu zastosowaniu roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę. Dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczyło spraw, w których krajowy system prawny przewidywał już uregulowanie odsetek za zwłokę. **[Or. 4]**
- 13 2. Sprawa ze skargi rewizyjnej o sygn. Ro 2018/15/0026

- 14 Uczestnik postępowania, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Niemczech, w latach 2003 i 2004 dokonała sprzedaży maszyn w Austrii i opodatkowała te transakcje w Austrii podatkiem od wartości dodanej. W 2005 r. spółka ta podniosła we wstępnej deklaracji VAT za miesiąc maj 2005 r. zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT w kwocie 367 081,58 EUR powołując się na następcze obniżenie wysokości świadczenia wzajemnego (§ 16 UStG 1994).
- 15 Zaliczenie na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT zostało poddane kontroli organów podatkowych, która rozpoczęła się w lipcu 2006 r. i zakończyła się w czerwcu 2008 r., a następnie nadpłata ta została zarejestrowana na koncie podatkowym uczestnika w trakcie postępowania kontrolnego w dniu 10 marca 2008 r. W związku z istniejącym wcześniej na koncie podatkowym długiem w wysokości 18 000 EUR doprowadziło to do powstania po stronie uczestnika postępowania nadpłaty w wysokości około 345 000 EUR.
- 16 Na zakończenie kontroli organ podatkowy stanął jednak na stanowisku, że nie należy dokonywać korekty wynikającej z kwoty świadczenia wzajemnego i że nie istnieje wierzytelność podatkowa uczestnika postępowania z tytułu VAT. Decyzją z dnia 13 października 2008 r. urząd skarbowy ustalił zatem wymiaru podatku od wartości dodanej za 2005 r. na kwotę 2734,36 EUR, w wyniku czego powstała zaległość w wysokości 367 081,58 EUR. Zaległość ta została zapłacona przez uczestnika postępowania, z jednej strony w drodze potrącenia z istniejącą nadpłatą, jaką wykazywało jego konto podatkowe, a z drugiej strony poprzez zapłatę na rzecz urzędu skarbowego.
- 17 W decyzji wydanej w przedmiocie odwołania z dnia 8 kwietnia 2013 r. Unabhängiger Finanzsenat uwzględnił odwołanie uczestnika postępowania od decyzji w sprawie ustalenia wymiaru VAT z dnia 13 października 2008 r. W dniu 10 maja 2013 r. stwierdzono po stronie uczestnika postępowania nadpłatę w wysokości 367 081,58 EUR.
- 18 Pismem z dnia 21 października 2013 r. uczestnik postępowania, odwołując się do orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości (m.in. do orzeczenia z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10), wystąpił o odsetki od kwoty 367 081,58 EUR za okres od lipca 2005 r. do maja 2013 r. **[Or. 5]**
- 19 Decyzją z dnia 4 lutego 2014 r. Finanzamt orzekł w przedmiocie żądania zapłaty odsetek w ten sposób, że roszczenie o odsetki przysługuje tylko za okres od dnia 1 stycznia 2012 r. do dnia 8 kwietnia 2013 r. istnieje roszczenie o zapłatę odsetek (w kwocie 10.021,32 EUR). Uczestnik postępowania uiszczył na rzecz Finanzamt zaległość podatkową w wysokości 367 081, 58 EUR ustaloną w decyzji z dnia 13 października 2008 r w sprawie wymiaru VAT. wW odniesieniu do podatku uiszczanego na rzecz Finanzamt w toku postępowania spornego § 205a BAO przyznaje odsetki od zaliczonej na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT stwierdzonej w postępowaniu odwoławczym; § 205a BAO wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2012 r.

- 20 Decyzją z dnia 29 maja 2017 r. Bundesfinanzgericht uwzględnił częściowo skargę na decyzję z dnia 4 lutego 2014 r. w ten sposób, że przyznał uczestnikowi postępowania odsetki za zwłokę również za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r., co zwiększyło kwotę odsetek za zwłokę do łącznej kwoty 51 170,02 EUR.
- 21 W odniesieniu do okresu od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r. Bundesfinanzgericht nie oparł się na § 205a BAO, ponieważ w okresie tym nie można było stwierdzić odprowadzenia przez uczestnika postępowania na rzecz Finanzamt podatku. Dla uzasadnienia roszczenia o odsetki za zwłokę Bundesfinanzgericht oparł się na prawie Unii, a w szczególności na wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 lipca 2012 r., *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10. Bundesfinanzgericht twierdzi, że w okresie od wystąpienia z roszczeniem o stwierdzenie nadpłaty do dnia 10 maja 2008 r. uczestnik postępowania nie mógł dysponować kwotą 367.081,58 EUR. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przysługują mu za ten okres odsetki za zwłokę, przy czym są one naliczane począwszy od 46 dnia po złożeniu wstępnej deklaracji VAT, a zatem w dniu 2 września 2005 r. (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, pkt 61). Roszczeniu o odsetki nie stoi również na przeszkodzie przeprowadzenie przez organ podatkowy kontroli w zakresie zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT.
- 22 Od dnia 10 marca 2008 r. uczestnik postępowania mógł dysponować kwotą 367 081,58 EUR. Decyzja z dnia 13 października 2008 r. w sprawie ustalenia wymiaru VAT za rok 2005 r. nic nie zmieniła w tym zakresie, ponieważ uczestnik postępowania wniósł odwołanie od tej decyzji, w związku z czym na wniosek [Or. 6] uiszczenie wynikającej z tej decyzji zaległości podatkowej w wysokości 367 081,586 EUR zgodnie z prawem krajowym (pkt 212a BAO) zostało zawieszono do czasu wydania decyzji w sprawie odwołania i kwotą tą można było dysponować.
- 23 Wniesiona przez Finanzamt skarga rewizyjna na orzeczenie Bundesfinanzgericht z dnia 29 maja 2017 r. jest skierowana wyłącznie przeciwko zasądzeniu odsetek za zwłokę za okres od dnia 2 września 2005 r. do dnia 9 marca 2008 r.
- 24 Przed Verwaltungsgerichtshof odbyła się rozprawa w przedmiocie skargi rewizyjnej. Na rozprawie organy podatkowe zakwestionowały jakoby z prawa Unii wynikało mające bezpośrednie zastosowanie roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę. Krajowy porządek prawny w Austrii – w przeciwieństwie do porządku prawnego będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w sprawie *Littlewoods Retail Ltd*, w której Trybunał Sprawiedliwości zbadał odsetki za zwłokę od nadpłaty z tytułu VAT w świetle prawa Unii – nie zawiera żadnej podstawy dla roszczenia o odsetki za zwłokę od omawianych w niniejszej sprawie nadpłat podatku. Z art. 27 dyrektywy 2008/9/WE należy również wywieść, że z punktu widzenia prawa Unii brak nie budzi zastrzeżeń sytuacja, w której państwo członkowskie nie przewiduje jakichkolwiek odsetek od nadpłaty podatku. B. Właściwe przepisy prawa krajowego:

- 26 Należy z na wstępie zaznaczyć, że austriackie prawo podatkowe nie zawiera żadnych ogólnych przepisów dotyczących odsetek od zobowiązań podatkowych lub rejestrowanych na koncie podatkowym nadpłaconych podatków. W § 205 BAO przewidziano (na maksymalny okres 48 miesięcy, liczony od października następującego po upływie roku podatkowego) „odsetki od zaległości” (na rzecz wierzyciela podatkowego) i „odsetki od nadpłaty” (na rzecz podatnika), które mogą być naliczane na podstawie różnicy między ustalonymi zaliczkami a kwotą podatku ustaloną w decyzji w sprawie wymiaru kwoty podatku za dany rok, wyłącznie w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. W wypadku, gdy określenie wymiaru podatku prowadzi do powstania dodatkowej wierzytelności organu podatkowego, a podatnik kwestionuje tę rzekomą zaległość podatkową za pomocą środka zaskarżenia, lecz uiszcza ją na rzecz organu podatkowego jeszcze w toku [Or. 7] postępowania odwoławczego, a wysokość tej zaległości zostaje ostatecznie obniżona w wyniku uwzględnienia odwołania, § 205a BAO przewiduje odsetki od kwoty nadpłaty stwierdzonej w postępowaniu odwoławczym za okres od dnia uiszczenia podatku do dnia wydania orzeczenia w postępowaniu odwoławczym obniżającego wymiar podatku.
- 27 Austriacka Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, zwana dalej „UStG 1994”) stanowi w § 21 ust. 1 między innymi, że wstępnie zadeklarowana nadwyżka (podatku naliczonego w stosunku do podatku obrotowego) w okresie deklaracji wstępnej (miesiąc kalendarzowy) ma być - co do zasady - bezzwłocznie zarejestrowana na koncie podatkowym podatnika, przy czym następuje to z mocą wsteczną od dnia przedłożenia wstępnej deklaracji, najwcześniej od dnia następującego po upływie okresu przewidzianego na złożenie wstępnej deklaracji, i umarza dług podatkowy wykazany bezpośrednio na koncie podatkowym lub podlega wypłacie podatnikowi. Nie przewidziano odsetek od nadpłaty wynikającej z zarejestrowania nadpłaty na koncie podatkowym.
- 28 Bundesabgabenordnung (ordynacja podatkowa) przewiduje w § 217 dopłaty za opóźnienia w wypadku, gdy podatek nie zostanie uiszczony najpóźniej w dniu wymagalności. Pierwsza dopłata za zwłokę wynosi 2% od kwoty należnego podatku niezapłaconego w terminie, druga i trzecia dopłata za zwłokę (każda w wysokości 1%) płatne są po kolejnych trzech miesiącach.
- 29 W przypadku przedsiębiorców niemających siedziby na terytorium kraju i którzy nie dokonują żadnych transakcji na tym terytorium, rozporządzenie federalnego ministra finansów, BGBl. nr 279/1995 (w brzmieniu BGBl. II nr 158/2014) przewiduje - w wykonaniu dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim - zwrot podatku naliczonego w odrębnej postępowaniu. W przypadku przedsiębiorców z siedzibą w pozostałej części Wspólnoty, § 3 tego rozporządzenia przewiduje rekompensatę za opóźnienia w płatnościach: Jeżeli nie nastąpi wypłata przez organ podatkowy kwoty podlegającej zwrotowi w terminie

czterech miesięcy i dziesięciu dni roboczych [Or. 8] od dnia wpłynięcia do organu podatkowego wniosku o zwrot podatku, podatnik ma prawo naliczenia rekompensaty za zwłokę w wysokości 2% kwoty podatku, której zwrotu dokonano z uchybieniem terminu. W przypadku gdy organ podatkowy wzywa do przedstawienia dodatkowych informacji, prawo do rekompensaty z tytułu zwłoki w płatności przysługuje – w wypadku jednokrotnego wezwania – nie wcześniej niż 10 dni roboczych po upływie okresu sześciu miesięcy, i – w przypadku dwukrotnego wezwania – nie wcześniej niż 10 dni roboczych po upływie okresu ośmiu miesięcy od daty wpłynięcia wniosku o zwrot. Druga i trzecia rekompensata za zwłokę (każde w wysokości 1% niezwróconej kwoty podatku) przysługuje jeżeli kwota podatku nie zostanie zwrócona najpóźniej po upływie kolejnych trzech miesięcy.

30 C. Wyjaśnienia do tyczące pytań prejudycjalnych:

31 1. Co do zasady wymagające bezpośredniego zastosowania roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę wynikające z prawa Unii

32 Zawisła skarga rewizyjna o sygn. Ro 2017/15/0035 dotyczy dokonanego ze zwłoką zwrotu nadwyżki podatku naliczonego.

33 W wyrokach: z dnia 12 maja 2011 r., *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10; 24 października 2013 r., *Raßnaria Steaua Romana*, C-431/12; z dnia 6 lipca 2017 r., *Giencore Agriculture*, C-254/16; a także z dnia 28 lutego 2018 r., *Nidera BV*, C-387/16 r. Trybunał Sprawiedliwości orzekł w sprawach dotyczących nadwyżek z tytułu podatku naliczonego w ramach wykładni dyrektywy VAT, że podatnikowi należy zapłacić odsetki za zwłokę, jeżeli nadwyżka z tytułu VAT nie zostanie mu wypłacona w odpowiednim terminie. Wspólną cechą postępowań głównych w przytoczonych powyżej wyrokach Trybunału jest okoliczność, że odpowiednie krajowe systemy prawne zawierały przepis, zgodnie z którym państwo było zobowiązane do zapłaty na rzecz podatnika odsetek za zwłokę w przypadku niezgodnej z prawem zwłoki w zwrocie podatków. Taka norma nie występuje w austriackim prawie krajowym. Nie istnieją ustawowe przepisy prawne przyznające podatnikowi odsetki za zwłokę z tytułu opóźnienia w zwrocie wierzytelności z tytułu VAT. W takim wypadku nie mają zastosowania przepisy §§ 205 i 205a BAO wymieniane sporadycznie [Or. 9] w literaturze przedmiotu. Zarówno brzmienie tych przepisów, jak również ich cel i systematyka wykluczają ich stosowanie do opóźnionego zaliczenia na poczet salda podatkowego wierzytelności z tytułu VAT (por. orzeczenie Verwaltungsgerichtshof z dnia 31 marca 2017 r., Ra 2016/13/0034).

34 W świetle okoliczności, że prawo krajowe nie przyznaje roszczenia o odsetki, powstaje zatem pytanie, czy prawo Unii, w szczególności art. 183 dyrektywy VAT, zawiera przepis mający bezpośrednie zastosowanie, na który podatnik może się powoływać przed organem podatkowym i sądem w celu uzyskania odsetek za zwłokę z tytułu zwłoki w wypłacie nadpłat podatku naliczonego.

- 35 W tym kontekście należy również pamiętać, że art. 27 dyrektywy 2008/9/WE (zob. pkt 3 poniżej) zawiera uregulowanie na wypadek gdy prawo krajowe nie przewiduje takich odsetek. W art. 27 dyrektywy 2008/9/WE nie zakłada się zatem, że podatnikowi na mocy prawa Unii musi przysługiwać bezwzględne roszczenie o zapłatę odsetek za zwłokę. Gdyby prawo Unii i tak przewidywało już roszczenie o odsetki, art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9/WE byłby pozbawiony treści normatywnej (zob. w odniesieniu do art. 26 ust. 2 tej dyrektywy, wyrok Trybunału z dnia 2 maja 2019 r., *Sea Chefs Cruise*, C-133/18, pkt 45).
- 36 Zawisłe postępowanie w przedmiocie rewizji o sygn. Ro 2018/15/0026 nie dotyczy nadpłaty podatku naliczonego i nie może podlegać ocenie w świetle art. 183 dyrektywy VAT. Postępowanie to dotyczy przysługującej podatnikowi wobec organu podatkowego wierzytelności z tytułu VAT, która powstała w wyniku następczej obniżki wysokości świadczenia wzajemnego. Na podstawie § 16 ust. 1 i 3 UStG 1994, przyjętego w ramach transpozycji art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, przedsiębiorca, który dokonał transakcji w przeszłości, musi obniżyć kwotę podatku należnego z tego tytułu, jeżeli uzgodniona cena zakupu zostanie następnie obniżona lub stanie się nieściągalna. Zgodnie z § 16 ust. 1 UStG 1994 należy dokonać korekty za rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana wysokości świadczenia wzajemnego; w niniejszej sprawie chodzi o rok podatkowy, w którym wierzytelność z tytułu ceny nabycia stała się nieściągalna (maj 2005 r.). **[Or. 10]**
- 37 Trybunał, o ile wiadomo, zajął się kwestią odsetek za zwłokę w przypadku wierzytelności przedsiębiorcy z tytułu VAT, które nie wynikają z nadwyżki podatku naliczonego, lecz z innych okoliczności, jedynie w wyroku z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, przy czym w odniesieniu do postępowania głównego w tej sprawie istotne jest również to, że w prawie krajowym istniały już przepisy dotyczące odsetek za zwłokę w związku z odpowiednim dodatnim saldem podatkowym. Wyrok ten dotyczy wierzytelności z tytułu VAT wynikającej z zawyżonej w przeszłości wskutek błędu wartości świadczeń wzajemnych (ceny zakupu towarów). W tym wyroku Trybunał wywodzi roszczenie o odsetki za zwłokę ze swojego orzecznictwa dotyczącego zwrotu „podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii” (por. *Littlewoods Retail Ltd*, pkt 24).
- 38 W sprawie mającej za przedmiot skargę rewizyjną o sygn. Ro 2018/15/0026 powstaje pytanie, czy następcze obniżenie wysokości świadczenia wzajemnego, tutaj w formie późniejszej nieściągalności wierzytelności z tytułu ceny zakupu, może być oceniane jako przypadek „podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii”. Jeżeli orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące „podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii” miałyby mieć zastosowanie do takiego przypadku, to powstaje również pytanie, czy z prawa Unii wynika bezpośrednio stosowany przepis przyznający podatnikowi -, któremu, jak w postępowaniu głównym, organ podatkowy nie zalicza w odpowiednim terminie nadpłaconej kwoty VAT na poczet salda podatkowego z tytułu VAT – roszczenie o odsetki za zwłokę, wobec czego – chociaż prawo krajowe nie przewiduje odsetek za zwłokę



w odniesieniu do porównywalnych zaliczeń na poczet salda podatkowego nadpłaty, może on dochodzić odsetek za zwłokę przed organem podatkowym lub sądami administracyjnymi.

- 39 2. Początek okresu, za który podlegają naliczeniu odsetki
- 40 Na wypadek przyznania podatnikowi bezpośrednio stosowanego i wynikającego z prawa Unii roszczenia o odsetki za zwłokę w przypadku zwłoki organu podatkowego, powstaje pytanie, od jakiego momentu mają być naliczone odsetki. W wyrokach *Enel Maritsa Iztok 3*, *Rafmaria Steaua Romana*, *Giencore Agriculture i Nidera BV*, które dotyczą odsetek za zwłokę w przypadku nieterminowego zaliczenia na poczet salda podatkowego podatku naliczonego, a tym samym wykładni art. 183 [Or. 11] dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że termin, od którego naliczane są odsetki rozpoczyna swój bieg dopiero po upływie odpowiedniego okresu, przysługującego organowi podatkowemu w celu dokonania kontroli zasadności roszczenia o wypłatę nadwyżki z tytułu podatku naliczonego.
- 41 W odniesieniu do odsetek za zwłokę wynikających z wierzytelności podatnika z tytułu VAT, które nie wynikają z nadwyżki podatku naliczonego, istnieje jedynie wyrok Trybunału *Littlewoods Retail Ltd.* Wyrok ten nie zawiera wskazówek co do momentu, od którego można naliczać odsetki. Wyrok ten odnosi się – jak już wspomniano – do orzecznictwa Trybunału dotyczącego „podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii”, które – o ile wiadomo – nie zawiera stwierdzenia, że odsetki należy naliczać dopiero upływie odpowiedniego terminu. W ocenie *Verwaltungsgerichtshof* należałoby jednak odpowiednio zastosować stwierdzenia dotyczące momentu, od którego można naliczać odsetki, które Trybunał poczynił w odniesieniu do nadwyżek podatku naliczonego na podstawie art. 183 dyrektywy VAT, także na przypadki, w których wierzytelność podatnika z tytułu VAT względem organu podatkowego nie wynika z nadwyżek podatku naliczonego. Również w takich przypadkach organ podatkowy musi dysponować odpowiednim terminem na przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem wierzytelności dochodzonej przez podatnika w celu zapewnienia prawidłowego wykonania dyrektywy VAT.
- 42 Również jeśli chodzi o moment, od którego można naliczać odsetki związek z dyrektywą 2008/9/WE (zob. pkt 3 poniżej) nie wydaje się jeszcze wystarczająco jasny.
- 43 3. Związek z dyrektywą Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r.
- 44 Na wypadek gdyby Trybunał doszedł do wniosku, że z prawa Unii wynika bezpośrednie roszczenie o odsetki za zwłokę, sąd krajowy będzie musiał wypracować sposób postępowania umożliwiający egzekwowanie tego roszczenia. Może przy tym opierać się na różnych instytucjach prawa krajowego, chociaż związek z dyrektywą 2008/9/WE jest niejasny.

- 45 Artykuł 27 dyrektywy 2008/9/WE ustanawia zasady dotyczące odsetek za zwłokę wypłacanych w wypadku zwłoki w wypłacie zwrotu podatku naliczonego. Artykuł 27 ust. 2 akapit drugi **[Or. 12]** ma przy tym następujące brzmienie: „Jeżeli nie zgodnie z prawem krajowym nie wypłaca się odsetek w przypadku zwrotów na rzecz podatników mających siedzibę w danym państwie członkowskim”, należy odpowiednio zastosować przepisy przewidziane przez państwo członkowskie dotyczące opóźnionych płatności VAT przez podatnika.
- 46 Z art. 27 dyrektywy 2008/9/WE wynika więc, że prawodawca Unii wychodzi z założenia, iż prawo krajowe państwa członkowskiego nie zawiera przepisów dotyczących naliczania odsetek. W związku z tym prawodawca Unii nie uważa takiej sytuacji prawnej co do zasady za sprzeczną z prawem Unii, lecz stanowi, że w takiej sytuacji należy symetrycznie stosować obowiązujący w państwie członkowskim system dotyczący opóźnień wykonaniu zobowiązania. W każdym razie prawodawca Unii wychodzi z założenia, że w braku uregulowania art. 27 dyrektywy 2008/9/WE podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim nie przysługuje roszczenie o odsetki za zwłokę, chyba że prawo krajowe przewiduje już takie roszczenie.
- 47 Austriackie prawo krajowe nie zawiera przepisów w sprawie odsetek za opóźnienie w odniesieniu do opóźnionego zaliczenia na poczet salda podatkowego nadpłaty VAT. Powstaje zatem pytanie, czy skutkuje to obowiązkiem zapewnienia przez sądy krajowe skutków prawnych przewidzianych w art. 27 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2008/9/WE, nawet jeśli postępowanie przed głównie nie jest objęte zakresem stosowania tej dyrektywy. Zastosowanie art. 27 ust. 2 akapit drugi oznaczałoby dla Austrii, że odsetki musiałyby być płacone według stawki zryczałtowanej wraz z pierwszą karą za opóźnienie w wysokości 2% oraz wraz z drugą i trzecią karą w wysokości 1% każda, ale bez dodatkowych odsetek.
- 48 Dyrektywa 2008/9/WE przewiduje w art. 19, 21 i 22 również terminy przyznane organowi podatkowemu w celu dokonania kontroli zgodności z prawem dochodzonego podatku naliczonego. Zgodnie z art. 27 dyrektywy odsetki są naliczane dopiero po upływie tych okresów. Dla sądu odsyłającego powstaje zatem pytanie, czy terminy przewidziane w tej dyrektywie mają zastosowanie również do spraw takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, to znaczy do spraw, które nie są bezpośrednio objęte zakresem stosowania dyrektywy. **[Or. 13]**
- 49 Ogólnie rzecz ujmując, wykładnia prawa Unii w odniesieniu do powyższych kwestii nie wydaje się tak oczywista, że brak jest w tej kwestii wątpliwości w rozumieniu orzecznictwa CILFIT (wyrok z dnia 6 października 1982 r., 283/81 r.).
- 50 W związku z powyższym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej kieruje się wymienione powyżej pytania z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 267 TFUE.

[...]

DOKUMENT ROBOCZY