



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 6 lipca 2017 r.<sup>1</sup>

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 183 — Zasada neutralności podatkowej — Odliczenie podatku naliczonego — Zwrot nadwyżki VAT — Postępowanie kontrolne — Grzywna nałożona na podatnika w trakcie takiej kontroli — Przedłużenie terminu zwrotu — Wyłączenie zapłaty odsetek za zwłokę

W sprawie C-254/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie, Węgry) postanowieniem z dnia 24 marca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 maja 2016 r., w postępowaniu:

**Glencore Agriculture Hungary Kft.**, dawniej **Glencore Grain Hungary Kft.**,

przeciwko

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, A. Rosas i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu **Glencore Agriculture Hungary Kft.**, dawniej **Glencore Grain Hungary Kft.**, przez D. Kelemena oraz Z. Várszegia, ügyvédek,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra, G. Koósa oraz A.M. Pálfy, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego przez J. Vláčila oraz M. Smolka, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz L. Havasa, działających w charakterze pełnomocników,

<sup>1</sup> — Język postępowania: węgierski.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Glencore Agriculture Hungary Kft., dawniej Glencore Grain Hungary Kft. (zwaną dalej „Glencore”), a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry) (zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zapłaty odsetek za zwłokę dotyczących zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej (VAT).

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 183 dyrektywy VAT:

„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.

[...]”.

#### *Prawo węgierskie*

- 4 Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, art. 37 ust. 4 adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [ustawy nr XCII z 2003 r. w sprawie kodeksu postępowania podatkowego, *Magyar Közlöny* 2003/131 (XI. 14.), zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”] przewiduje, że przyznanie pomocy budżetowej na rzecz podatnika uregulowane zostało w załącznikach do niniejszej ustawy lub w ustawie szczególnej. Pomoc budżetową należy przyznać, a nadwyżkę VAT zwrócić po dniu otrzymania wniosku lub deklaracji, a najwcześniej, odpowiednio, w ciągu 30 dni od daty wymagalności pomocy i w ciągu 75 dni od daty wymagalności VAT. Jeśli organ podatkowy stwierdzi pomoc budżetową, przyznanie tej pomocy następuje w ciągu 30 dni po wejściu w życie decyzji wydanej w tym zakresie.
- 5 Artykuł 37 ust. 4 lit. c) kodeksu postępowania podatkowego stanowi, że jeżeli kontrola zgodności z prawem wniosku o zwrot została wszczęta w terminie trzydziestu dni następujących po dacie otrzymania wniosku (deklaracji) oraz jeżeli z powodu utrudniania kontroli nałożono grzywnę lub doszło do aresztowania zainteresowanego, termin zwrotu liczony jest od dnia przekazania protokołu z kontroli.
- 6 Zgodnie z art. 37 ust. 6 tego kodeksu, jeżeli organ podatkowy zalega z zapłatą danej kwoty, za każdy dzień opóźnienia płaci odsetki o wartości równej ustawowym odsetkom za zwłokę. Mimo zaległości w płatności odsetki nie są należne, jeżeli zapłatę uniemożliwia brak staranności podatnika lub osoby zobowiązanej do udostępnienia niezbędnych informacji.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 7 Glencore jest przedsiębiorstwem podlegającym opodatkowaniu VAT, prowadzącym działalność w handlu zbożami. Złożyło ono do organu podatkowego wnioski o zwrot nadwyżki VAT w kwocie 4 485 975 000 HUF (forintów węgierskich) (około 12,4 mln EUR) za wrzesień 2011 r. tytułem VAT naliczonego.
- 8 W następstwie tego wniosku przed dokonaniem żadanego zwrotu organ podatkowy wszczął procedurę kontroli prawidłowości owego wniosku. W ramach tego postępowania organ podatkowy skierował do Glencore liczne wnioski o przekazanie danych i nałożył na nie trzy grzywny ze względu na spóźniony charakter odpowiedzi udzielonych na niektóre z tych wniosków, przy czym stwierdzone opóźnienia zdaniem organu utrudniły przebieg postępowania.
- 9 W dniu 13 listopada 2013 r. organ podatkowy zapłacił Glencore kwotę 1 858 301 000 HUF (około 5,9 mln EUR) tytułem częściowego zwrotu nadwyżki VAT. Przedsiębiorstwo to zwróciło się do organu z wnioskiem o zapłatę kwoty 411 910 990 HUF (około 1,3 mln EUR) stanowiącej odsetki za zwłokę za okres od dnia 4 grudnia 2011 r., w której to dacie, zdaniem Glencore, upłynął termin zwrotu nadwyżki VAT, do dnia 13 listopada 2013 r.
- 10 Organ podatkowy odmówił na tej podstawie, że została nałożona grzywna na Glencore ze względu na utrudnianie kontroli prawidłowości wniosku o zwrot oraz że w konsekwencji, zgodnie z właściwymi przepisami węgierskimi, termin zwrotu nadwyżki VAT i ewentualne odsetki za zwłokę należy obliczać od daty przekazania protokołu zawierającego wnioski z owej kontroli. Zatem zdaniem tego organu nie należało stwierdzić żadnego opóźnienia zwrotu, a skoro to brak przekazania wymaganych danych stanowił przeszkodę w przebiegu kontroli i zwrotu nadwyżki VAT, Glencore nie było uprawnione do otrzymania odsetek za zwłokę.
- 11 W dniu 5 listopada 2015 r. Glencore wniosło skargę na decyzję organu podatkowego oddalającą jego wniosek do Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sądu administracyjnego i pracy w Budapeszcie, Węgry).
- 12 Przed sądem tym Glencore twierdziło, że przepisy węgierskie, zgodnie z którymi zapłata odsetek za zwłokę jest naliczana od przekazania protokołu zamykającego procedurę kontrolną dotyczącą zwrotu nadwyżki VAT, są sprzeczne z prawem Unii, a w szczególności z zasadami proporcjonalności, pewności prawa i neutralności podatkowej. Procedura kontrolna będąca przedmiotem sporu głównego trwała ponad dwa lata, z przyczyn związanych nie ze spóźnionym przekazaniem wymaganych dokumentów, lecz głównie z działaniami organu podatkowego. Ponadto organ ten zobowiązał Glencore do przekazania znacznej ilości danych w ciągu dwóch pierwszych tygodni tej procedury kontrolnej, przy czym przy każdym żądaniu wyznaczał tylko trzy dni robocze na przekazanie owych danych. Zdaniem Glencore organ podatkowy powinien był dokonać wnioskowanego zwrotu VAT w terminie 45 dni przewidzianym w art. 37 kodeksu postępowania podatkowego w odniesieniu do wniosków o zwrot kwoty przekraczającej 500 000 HUF (około 1600 EUR). Ze względu na brak takiego zwrotu organ ten był zobowiązany do zapłaty odsetek za zwłokę. Zasada neutralności podatkowej wymaga, aby podatnik mógł uzyskać zwrot nadwyżki VAT w rozsądnym terminie, a na moment tego zwrotu nie mogą mieć wpływu czynności procesowe wykonywane przez organy podatkowe.
- 13 Organ podatkowy oddalił skargę Glencore podnosząc, że nałożenie grzywien za spóźnione przekazanie dokumentów koniecznych do kontroli podatkowej jest konsekwencją zawinionego działania Glencore oraz że ze względu na jego zaniedbanie został przedłużony termin zwrotu nadwyżki VAT.
- 14 Sąd odsyłający stwierdza, iż Trybunał orzekł już, że zasada neutralności podatkowej nie pozwala, by państwa członkowskie uzależniały zwrot nadwyżki VAT od warunków, które stanowiłyby dodatkowe obciążenie dla podatników, wpływając na ich sytuację finansową, oraz że państwa członkowskie powinny zagwarantować, by zwrot został dokonany w rozsądnym terminie oraz by warunki zwrotu

podatku nie pociągały za sobą ryzyka finansowego dla podatnika. Trybunał uznał również, że podatnikom, którym zwrócono nadwyżkę VAT w terminie, którego nie można zakwalifikować jako rozsądny, przysługuje prawo do otrzymania odsetek za zwłokę oraz że w porządku prawnym każdego państwa członkowskiego należy określić warunki, na jakich owe odsetki powinny zostać zapłacone, przy poszanowaniu zasad równoważności i skuteczności.

15 Jednakże sąd odsyłający uważa, że orzecznictwo Trybunału nie zawiera dostatecznie jasnych wskazówek, w szczególności w odniesieniu do skutków grzywien nałożonych przez organ podatkowy, takich jak będące przedmiotem postępowania głównego. Jest on zdania, że zwrot nadwyżki VAT na rzecz Glencore w terminie około dwóch lat zamiast standardowego terminu 45 dni stanowi naruszenie zasady proporcjonalności oraz że w konsekwencji należało uznać wniosek o zapłatę odsetek złożony przez to przedsiębiorstwo. Sąd ten uważa również za sprzeczny z tą zasadą fakt, iż organ podatkowy, nadużywając wykładni literalnej danych przepisów krajowych, może, w związku z nałożeniem grzywny na podatnika za niezastosowanie się do obowiązku przekazania danych, przeprowadzać kontrole podatkowe przez czas nieograniczony, bez obowiązku zapłaty takich odsetek.

16 W tych okolicznościach Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 183 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu, które przewiduje przedłużenie ostatecznego terminu na zwrot nadwyżki VAT do dnia przekazania protokołu z kontroli, w przypadku gdy w ramach kontroli podatkowej wszczętej w ciągu trzydziestu dni od daty otrzymania wniosku o zwrot nadwyżki podatku na podatnika zostaje nałożona grzywna z tytułu niewykonania zobowiązania?

2) Czy mając na uwadze zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności, art. 183 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie takiemu uregulowaniu krajowemu, które w przypadku dokonania zapłaty z opóźnieniem wyłącza obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę, w przypadku gdy w wyniku kontroli związanej z tym zwrotem na podatnika została nałożona grzywna z uwagi na obowiązek współpracy, podczas gdy kontrola prowadzona przez kilka lat przedłużała się z uwagi na okoliczności, których zasadniczo nie można przypisać podatnikowi?

3) Czy art. 183 dyrektywy [VAT] oraz zasadę skuteczności należy interpretować w ten sposób, że wniosek o wypłatę odsetek naliczonych w związku z podatkiem zatrzymanym lub niewypłaconym w sposób sprzeczny z prawem Unii jest prawem podmiotowym wynikającym bezpośrednio z prawa Unii, tego rodzaju, że wykazanie naruszenia prawa Unii i braku zwrotu podatku jest wystarczające dla dochodzenia prawa do odsetek przed sądami i innymi organami państw członkowskich?

4) Gdyby, biorąc pod uwagę odpowiedzi udzielone na powyższe pytania, sąd odsyłający w postępowaniu głównym musiał uznać, że uregulowanie krajowe państwa członkowskiego jest sprzeczne z art. 183 dyrektywy VAT, czy działałoby w sposób zgodny z prawem Unii, gdyby uznał za sprzeczną z art. 183 dyrektywy VAT odmowę przyznania odsetek za zwłokę w decyzjach władz państw członkowskich?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

17 Poprzez swoje pytania, które należy analizować łącznie, sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, według których w wypadku wszczęcia kontroli podatkowej przez organ i nałożenia grzywny na podatnika za brak współpracy można przenieść datę zwrotu nadwyżki VAT do momentu przekazania temu podatnikowi protokołu z kontroli i można odmówić zapłaty odsetek za zwłokę, nawet jeśli czas trwania kontroli podatkowej jest nadmiernie długi

i nie można go w całości przypisać zachowaniu podatnika. W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej sąd odsyłający dąży do ustalenia, jakie są nałożone na niego obowiązki w kontekście prawa Unii, do celów rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

- 18 Należy przypomnieć tytułem wstępu, że nawet jeśli art. 183 dyrektywy VAT nie przewiduje ani obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki są należne, to okoliczność ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, iż ustalone przez państwa członkowskie warunki w celu dokonania zwrotu nadwyżki VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 27, 28, a także z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 19).
- 19 Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że określone zasady szczególne, których państwa członkowskie muszą przestrzegać przy stosowaniu prawa do zwrotu nadwyżki VAT, wynikają z art. 183 dyrektywy VAT, interpretowanego w kontekście i w świetle zasad ogólnych regulujących dziedzinę VAT (zob. wyrok z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 Trybunał orzekł więc, że warunki zwrotu nadwyżki VAT ustanowione przez państwo członkowskie nie powinny zagrażać zasadzie neutralności podatkowej i skutkować ponoszeniem przez podatnika, w całości lub w części, ciężaru tego podatku. W szczególności takie warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot winien być dokonany w rozsądnym terminie, a w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 33; z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry, C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 45; a także postanowienie z dnia 17 lipca 2014 r., Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, niepublikowane, EU:C:2014:2127, pkt 31).
- 21 Termin ten zasadniczo może być przedłużony w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej i nie staje się przez to nierozsądny, o ile przedłużenie nie wykracza poza to, co konieczne, by zakończyć procedurę kontroli (wyrok z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 53).
- 22 Jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadwyżki VAT następuje po przekroczeniu rozsądnego terminu, to zasada neutralności systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty możliwości dysponowania danymi środkami finansowymi zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę (wyrok z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 23).
- 23 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że naliczanie odsetek należnych od skarbu państwa bez przyjęcia jako punktu wyjścia dnia, w którym zgodnie z dyrektywą VAT nadwyżka VAT powinna zostać normalnie zrefundowana, jest zasadniczo sprzeczne z wymogami art. 183 tej dyrektywy (wyroki: z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, pkt 51; z dnia 24 października 2013 r., Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686, pkt 24).
- 24 Ponadto należy zaznaczyć, iż uregulowanie, które pozostawia organom podatkowym możliwość rozpoczęcia kontroli podatkowej w każdym momencie, także w dniu bliskim upływowi terminu zwrotu nadwyżki VAT, umożliwiając w ten sposób znaczne przedłużenie terminu na dokonanie tego zwrotu, nie tylko naraża podatnika na straty pieniężne, lecz również skutkuje brakiem możliwości przewidzenia dnia, od którego będzie mógł rozporządzać środkami odpowiadającymi nadwyżce VAT, co stanowi dla niego dodatkowe obciążenie (postanowienie z dnia 21 października 2015 r., Kovožber, C-120/15, niepublikowane, EU:C:2015:730, pkt 27).

- 25 Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, nawet jeśli termin zwrotu nadwyżki VAT może zostać przeniesiony na datę przekazania podatnikowi protokołu z zakończenia kontroli podatkowej, której został poddany, to pod warunkiem że procedura ta nie skutkuje przedłużeniem owego terminu ponad to, co konieczne, by zakończyć procedurę kontroli. W wypadku gdy czas trwania tej procedury jest nadmiernie długi, podatnik nie może zostać pozbawiony odsetek za zwłokę.
- 26 Jako że sąd odsyłający zastanawia się w tym zakresie nad skutkiem zachowania podatnika, którego brak staranności podczas kontroli podatkowej został ukarany grzywnami, należy stwierdzić, że wprawdzie – jak podnosi rząd węgierski – nie można przyjąć sytuacji, w której podatnik, który odmawiając współpracy z organem podatkowym i utrudniając w ten sposób przebieg kontroli spowodował opóźnienie zwrotu nadwyżki VAT, może domagać się zapłaty odsetek za to opóźnienie.
- 27 Nie można jednak uważać za zgodne z wymogami wynikającymi z zasady neutralności podatkowej przepisów lub praktyk krajowych, na podstawie których sam fakt, iż podatnikowi wymierzono grzywnę sankcjonującą jego brak staranności podczas kontroli podatkowej, której został poddany, pozwala organom podatkowym na przedłużenie tej kontroli na okres nieuzasadniony tym brakiem staranności, bez obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę.
- 28 Zatem w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego należy ocenić – w celu ustalenia, czy odsetki za zwłokę są należne – i ewentualnie momentu rozpoczęcia naliczania tych odsetek część czasu trwania kontroli podatkowej, którą można przypisać zachowaniu podatnika.
- 29 W niniejszym wypadku z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że pierwszy częściowy zwrot nadwyżki VAT dotyczącej września 2011 r. nastąpił dopiero w dniu 13 listopada 2013 r., czyli niemal dwa lata po upływie terminu zwrotu standardowo przewidzianego w przepisach węgierskich.
- 30 W uwagach na piśmie Glencore podnosi, że organ podatkowy wszczął procedurę kontroli zgodności z prawem jego wniosku o zwrot nadwyżki VAT w dniu bardzo bliskim wygaśnięciu terminu przewidzianego w przepisach węgierskich na ten zwrot. Spółka ta zauważa również, że organ podatkowy nałożył na nią pierwszą grzywnę 41 dni po złożeniu deklaracji VAT, podczas gdy pierwszy częściowy zwrot, sporny przed sądem odsyłającym, nastąpił 755 dni po złożeniu tej deklaracji, oraz że przekazanie protokołu zawierającego ustalenia przeprowadzonej kontroli podatkowej miało miejsce 539 dni po ostatnim żądaniu organu podatkowego dotyczącym przekazania przez tę spółkę dokumentów.
- 31 Sąd odsyłający wyjaśnia, że przepisy węgierskie nie przewidują uwzględnienia, do celów oceny, czy odsetki za zwłokę są należne, rzeczywistego wpływu na czas trwania kontroli podatkowej zachowania podatnika, na którego została nałożona grzywna. Wskazuje on ponadto, że organ podatkowy w danym wypadku może prowadzić taką procedurę przez długi czas, bez obowiązku zapłaty podatnikowi odsetek za zwłokę.
- 32 Wynika z tego, że takie przepisy krajowe mogą skutkować, w wypadku rozpoczęcia kontroli i nałożenia grzywny na podatnika w trakcie tej procedury, pozbawieniem go środków odpowiadających nadwyżce VAT przez długi czas i uniemożliwieniem określenia daty, od jakiej będzie on mógł tymi środkami dysponować, jak również wyłączeniem prawa do odsetek za zwłokę.
- 33 Przepisy takie nie są zgodne z wymogami wynikającymi z zasady neutralności podatkowej, przypomnianymi w pkt 20–22 niniejszego wyroku, zgodnie z którymi nadwyżkę VAT należy zwrócić w rozsądnym terminie, a jeśli nie ma to miejsca, straty finansowe powstałe w ten sposób na szkodę podatnika powinny zostać zrekomensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę.

- 34 W odniesieniu do obowiązków sądu odsyłającego trzeba przypomnieć, że sądy krajowe, stosując prawo wewnętrzne, są zobowiązane tak dalece, jak jest to możliwe, dokonywać jego wykładni w świetle brzmienia i celu mającej zastosowanie dyrektywy, by osiągnąć przewidziany w niej rezultat, a zatem zastosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE. Wymóg wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii jest bowiem nierozdzielnie związany z systemem traktatu FUE, gdyż umożliwia sądom krajowym zapewnienie, w ramach ich właściwości, pełnej skuteczności prawa Unii przy rozpoznawaniu zawisłych przed nimi sporów (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd krajowy, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie przepisów prawa Unii, jest zobowiązany zapewnić pełną skuteczność tych norm, w razie konieczności z własnej inicjatywy nie stosując wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, bez potrzeby zwracania się o ich uprzednie usunięcie w drodze ustawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej (wyrok z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, według których w wypadku wszczęcia kontroli podatkowej przez organ i nałożenia grzywny na podatnika za brak współpracy można przenieść datę zwrotu nadwyżki VAT do momentu przekazania temu podatnikowi protokołu z kontroli i można odmówić wypłaty odsetek za zwłokę, nawet jeśli czas trwania kontroli podatkowej jest nadmiernie długi i nie można go w całości przypisać zachowaniu podatnika.

#### **W przedmiocie kosztów**

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

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

**Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, według których w wypadku wszczęcia kontroli podatkowej przez organ i nałożenia grzywny na podatnika za brak współpracy można przenieść datę zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej do momentu przekazania temu podatnikowi protokołu z kontroli i można odmówić wypłaty odsetek za zwłokę, nawet jeśli czas trwania kontroli podatkowej jest nadmiernie długi i nie można go w całości przypisać zachowaniu podatnika.**

Podpisy