

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 12 maja 2011 r.*

W sprawie C-107/10

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Sofija-grad (Bułgaria) postanowieniem z dnia 15 lutego 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 25 lutego 2010 r., w postępowaniu:

Enel Maritsa Iztok 3 AD

przeciwko

Direktor „Obzhalsvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: bułgarski.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 stycznia 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Enel Maritsa Iztok 3 AD przez adwokata L. Ruessmanna oraz S. Yordanovą, advokat,

- w imieniu direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” NAP przez A. Georgiewa oraz I. Atanasową Kirową, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa oraz E. Petranową, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz S. Petrową, działających w charakterze pełnomocników,

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. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. L 363, s. 129) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), oraz art. 183 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. (Dz.U. L 384, s. 92) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Enel Maritsa Iztok 3 AD (zwaną dalej „Enel”) a direktor „Obzhalvane i upralvenie na izpalnenieto” NAP (dyrektorem dyrekcji „Zaskarżanie i egzekucja” centralnej administracji narodowej agencji dochodów skarbowych, zwanym dalej „direktor”) w przedmiocie dnia, od którego należne są odsetki za zwłokę od kwoty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) do zwrotu.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 18 ust. 2 i 4 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku [podlegającego zapłacie podatku] od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

Jednakże państwa członkowskie mogą zażądać od podatników, dokonujących okazynie transakcji wymienionych w art. 4 ust. 3, wykonania prawa do odliczeń wyłącznie w momencie dostawy.

[...]

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku [podatku podlegającego zapłacie], państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę [nadwyżkę], albo przenieść nadpłatę [nadwyżkę] na następny okres rozliczeniowy [podatkowy] w oparciu o ustalone przez nich [siebie] warunki.

Państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadpłaty [nadwyżki] jest nieznaczną”.

4 Zgodnie z art. 183 dyrektywy VAT:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego [podatku VAT podlegającego zapłacie], państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy [podatkowy] w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

5 Artykuł 252 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Deklarację VAT składa się w terminie ustalonym przez państwa członkowskie. Termin ten nie może być dłuższy niż dwa miesiące po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego [podatkowego].

2. Okres rozliczeniowy [podatkowy] ustalany przez każde z państw członkowskich wynosi jeden, dwa lub trzy miesiące.

Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy rozliczeniowe [podatkowe], pod warunkiem że nie będą one przekraczać jednego roku”.

Prawo krajowe

- 6 Zgodnie z art. 87 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) okres podatkowy wynosi zasadniczo jeden miesiąc.
- 7 Artykuł 92 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 18 grudnia 2007 r. stanowił:

„(1) Podatek do zwrotu zgodnie z art. 88 ust. 3 jest potrącany, odliczany lub zwracany w następujący sposób:

1. Jeżeli istnieją inne należne i nieuregulowane długi podatkowe i długi z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, które są pobierane przez narodową agencję dochodów skarbowych i powstały do dnia złożenia deklaracji podatkowej, organ skarbowy potrąca te długi z kwotą podatku do zwrotu wykazaną w deklaracji podatkowej; do ewentualnej pozostałej kwoty stosuje się procedurę, o której mowa w pkt 2.
2. Jeżeli nie ma innych należnych i nieuregulowanych długów podatkowych w rozumieniu pkt 1 lub jeżeli są one niższe niż wykazana w deklaracji podatkowej kwota podatku do zwrotu, osoba zarejestrowana odejmuje podatek do zwrotu lub pozostałą kwotę w rozumieniu pkt 1 od podatku podlegającego zapłacie, który wykazany jest w deklaracjach podatkowych trzech następnych okresów podatkowych.

[...]

4. Jeżeli po upływie terminu, o którym mowa w pkt 2, pozostaje jeszcze reszta kwoty podatku do zwrotu, organ skarbowy potrąca tę resztę w celu spłaty innych należnych i nieuregulowanych długów podatkowych lub długów z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, które są pobierane przez narodową agencję dochodów skarbowych, albo zwraca ją w ciągu 45 dni od złożenia ostatniej deklaracji podatkowej.

[...]

- (8) Podatek do zwrotu, który bez powodu lub z przyczyny, która została unieważniona (również w przypadku uchylenia decyzji), nie został zwrócony w terminach przewidzianych w niniejszej ustawie, jest zwracany wraz z ustawowymi odsetkami za zwłokę, należnymi niezależnie od wstrzymania lub wznowienia biegu terminów w postępowaniu podatkowym od dnia, w którym zgodnie z niniejszą ustawą podatek powinien zostać zwrócony, do ich ostatecznej zapłaty. Przyjmuje się, że podatek nie został zwrócony z przyczyny, która została unieważniona, również wtedy gdy kwota podatku do zwrotu ustalona po przeprowadzeniu kontroli podatkowej odpowiada kwocie wykazanej w deklaracji lub jest niższa od części podlegającej zwrotowi”.

- 8 Artykuł 92 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 19 grudnia 2007 r. stanowi:

„[...]

- (8) Niezależnie od przepisów ust. 1 pkt 4 i ust. 3–6 w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej u zainteresowanego termin zwrotu podatku odpowiada terminowi na wydanie decyzji korygującej, oprócz przypadków, w których zainteresowany

złoży zabezpieczenie w postaci pieniężnej, państwowych papierów wartościowych lub bezwarunkowej i nieodwołalnej gwarancji bankowej [...].

[...]

(10) Podatek do zwrotu, który bez powodu lub z przyczyny, która została unieważniona (również w przypadku uchylenia decyzji), nie został zwrócony w terminach przewidzianych w niniejszej ustawie, jest zwracany wraz z ustawowymi odsetkami za zwłokę, należnymi niezależnie od wstrzymania lub wznowienia biegu terminów w postępowaniu podatkowym od dnia, w którym zgodnie z niniejszą ustawą podatek powinien zostać zwrócony, do ich ostatecznej zapłaty”.

9 Zgodnie z art. 93 ust. 1 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 18 grudnia 2007 r.:

„Bieg terminów na zwrot zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 4 oraz art. 92 ust. 3 i 4 ulega wstrzymaniu:

[...]

5. w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej u zainteresowanego do czasu jej zakończenia w terminie przewidzianym w art. 114 ordynacji podatkowej i ubezpieczeniowej”.

10 Artykuł 93 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku VAT został uchylony z dniem 19 grudnia 2007 r.

11 Artykuł 114 ordynacji podatkowej i ubezpieczeniowej przewiduje:

„(1) Termin na przeprowadzenie kontroli podatkowej wynosi trzy miesiące i rozpoczyna bieg w dniu doręczenia zarządzenia o jej przeprowadzeniu.

(2) Jeżeli termin, o którym mowa w ust. 1, okaże się niewystarczający, może zostać przedłużony przez organ, który zarządził przeprowadzenie kontroli podatkowej, decyzją o przedłużeniu terminu o okres do jednego miesiąca”.

12 Artykuł 117 ordynacji podatkowej i ubezpieczeniowej stanowi:

„(1) Raport z kontroli podatkowej sporządzany jest przez kontrolujący organ skarbowy najpóźniej w ciągu 14 dni po upływie terminu na przeprowadzenie kontroli podatkowej.

[...]

(5) Osoba poddana kontroli podatkowej w ciągu 14 dni od doręczenia raportu z kontroli podatkowej może wnieść do organów, które przeprowadziły kontrolę podatkową, pisemny sprzeciw i przedłożyć dowody. Jeżeli termin jest niewystarczający, jest przedłużany na wniosek zainteresowanego, jednakże najwyżej o jeden miesiąc”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 13 W dniu 11 października 2007 r. Enel złożyła deklarację podatkową wykazującą podatek w wysokości 2273514,85 BGN do zwrotu przez bułgarskie organy skarbowe. Kwota ta wynika z okoliczności, iż kwota odliczeń przekraczała kwotę podatku VAT podlegającego zapłacie za dany okres podatkowy, i z tego, że Enel nie była w stanie dokonać odliczeń w późniejszych okresach podatkowych. Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 18 grudnia 2007 r. termin na dokonanie zwrotu, czyli 45 dni, upłynął w dniu 26 listopada 2007 r., co spowodowało obowiązek zapłaty przez wspomniane organy skarbowe odsetek za zwłokę stosownie do art. 92 ust. 8 tej ustawy.
- 14 W dniu 8 listopada 2007 r. Enel doręczono zarządzenie o przeprowadzeniu kontroli podatkowej, której przedmiotem było ustalenie zadłużenia spółki z tytułu podatku VAT w okresie od dnia 1 stycznia 2005 r. do dnia 30 września 2007 r. i jej pozostałych długów podatkowych za lata 2005 i 2006.
- 15 Decyzją w sprawie odliczenia i zwrotu z dnia 19 grudnia 2007 r. tytułem podatku VAT wykazanego w deklaracji podatkowej zwrócono kwotę 1 364 108,91 BGN, która została wpłacona w dniu 21 grudnia 2007 r. na rachunek spółki.
- 16 Odnośnie do wyników kontroli podatkowej w dniu 13 marca 2008 r. wydano raport z kontroli podatkowej, względem którego Enel wniosła sprzeciw, w którym powołała się na przysługujące jej prawo do odsetek za zwłokę od zwróconej już kwoty 1 364 108,91 BGN za okres od dnia 27 listopada 2007 r. do dnia 21 grudnia 2007 r. oraz od pozostałej kwoty podlegającej zwrotowi od dnia 27 listopada 2007 r. do chwili faktycznego zwrotu.
- 17 W dniu 29 kwietnia 2008 r. wydana została decyzja korygująca. Decyzja ta nie zawiera żadnych uwag w przedmiocie zapłaty odsetek za zwłokę.

- 18 Kwota podatku do zwrócenia Enel na podstawie tej decyzji korygującej została potrącona z ustalonymi w tej samej decyzji długami podatkowymi za lata 2005 i 2006, wraz z odsetkami za zwłokę od tych kwot. W dniu 13 maja 2008 r. pozostała kwota 179 092,25 BGN została wpłacona na rachunek Enel bez podejmowania żadnej decyzji w przedmiocie zaległych odsetek za zwłokę.
- 19 W dniu 20 maja 2008 r. Enel wniosła na drodze administracyjnej odwołanie od decyzji korygującej, w którym zakwestionowała długi z tytułu podatków i odsetek za zwłokę, potrącenie tych długów z kwotą podlegającą zwrotowi oraz dorozumianą odmowę przyznania jej odsetek za zwłokę, jakich żądała w sprzeciwie z dnia 13 marca 2008 r.
- 20 Odwołanie to spowodowało wydanie przez dyrektor decyzji nr 1518 z dnia 20 października 2008 r. Na mocy tej decyzji przyznane zostały odsetki za zwłokę w kwocie 179 092,25 BGN za okres od wydania decyzji korygującej w dniu 29 kwietnia 2008 r. do faktycznego zwrotu tej kwoty w dniu 13 maja 2008 r. W pozostałym zakresie odwołanie uznano za bezzasadne.
- 21 W dniu 31 października Enel wniosła skargę do Administratiwen syd Sofija-grad (sądu administracyjnego w Sofii), żądając w szczególności zapłaty odsetek za zwłokę od kwoty podatku VAT do zwrotu od dnia 27 listopada 2007 r. do dnia faktycznego zwrotu całej kwoty.
- 22 Sąd krajowy uważa, że dokonanie wykładni mających znaczenie przepisów szóstej dyrektywy lub dyrektywy VAT jest konieczne dla orzeczenia w przedmiocie tego żądania. Według tego sądu szósta dyrektywa ma zastosowanie *ratione temporis* ze względu na art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. L 157, s. 203) oraz załącznik VI, rozdział 6, pkt 1 tego aktu.

- 23 Administratiwen syd Sofija-grad postanowił więc zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„Czy art. 18 ust. 4 [szóstej dyrektywy] i art. 183 akapit pierwszy [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach postępowania przed sądem krajowym pozwalają one na to,

- 1) by na podstawie nowelizacji ustawy mającej na celu zwalczanie oszustw podatkowych termin zwrotu podatku VAT został przedłużony do chwili wydania decyzji korygującej z tego powodu, że w ciągu 45 dni od złożenia deklaracji podatkowej wszczęto kontrolę podatkową u podatnika, przy czym za okres ten nie są należne odsetki od kwoty podlegającej zwrotowi, jeżeli jednocześnie występują następujące okoliczności:
 - a) przed tą nowelizacją upłynął ustawowy termin 45 dni na zwrot podatku i niezależnie od wszczęcia kontroli podatkowej rozpoczęło się naliczanie odsetek od kwoty podlegającej zwrotowi;
 - b) w ramach kontroli podatkowej stwierdzono prawidłowość wykazanej kwoty podatku do zwrotu;
 - c) jedyna możliwość prawna, którą dysponuje podatnik w celu skrócenia tego terminu, polega na złożeniu zabezpieczenia w postaci pieniężnej, państwowych papierów wartościowych lub bezwarunkowej i nieodwołalnej gwarancji bankowej na określony czas w wysokości kwoty podlegającej zwrotowi,

- 2) by przewidziano termin zwrotu podatku VAT wynoszący 45 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej dla tego podatku oraz prawną możliwość wstrzymania jego biegu i w następstwie tego również jego przedłużenia wskutek zarządzenia kontroli podatkowej w trakcie biegu tego terminu, jeżeli okres podatkowy dla rozliczenia tego podatku obejmuje jeden miesiąc,

- 3) by zwrot podatku VAT następował w drodze decyzji korygującej, poprzez potrącenie kwoty podlegającej zwrotowi z ustalonymi w tej samej decyzji długami z tytułu podatku VAT i innych podatków oraz wierzytelnościami państwa za różne okresy podatkowe i odsetkami naliczonymi od tych kwot do dnia wydania decyzji korygującej, jeżeli w trakcie kontroli podatkowej stwierdzono prawidłowość wykazanej kwoty podatku do zwrotu i jednocześnie występują następujące okoliczności:
 - a) w ramach procedury kontroli podatkowej nie zgodzono się na tymczasowe zabezpieczenie przyszłych wierzytelności państwa, które mogłyby zostać stwierdzone w trakcie procedury prowadzącej do wydania decyzji korygującej;

 - b) potrącenie z wierzytelnościami państwa nie jest przewidziane w ustawie krajowej jako środek egzekucji przymusowej i jako środek zabezpieczający;

 - c) terminy zaskarżenia i dobrowolnej spłaty potrąconych kwot głównych i odsetek nie upłynęły, gdyż zostały one ustalone w tej samej decyzji korygującej, a część z nich została też zaskarżona przed sądem.

- 4) by w przypadku stwierdzenia prawidłowości kwoty podatku do zwrotu wykazanej w deklaracji podatkowej państwo dokonywało w dniu wydania decyzji korygującej potrącenia z ustalonymi w tej decyzji długami podatkowymi za okresy przed złożeniem deklaracji, jak również z odsetkami od tych długów, zamiast w dniu złożenia deklaracji podatkowej, uwzględniając, że państwo nie nalicza odsetek w trakcie ustawowego terminu na zwrot należnej kwoty, a nalicza odsetki od potrąconych podatków od dnia złożenia deklaracji do chwili wydania decyzji korygującej?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

- ²⁴ Jako że pytania prejudycjalne dotyczą zarówno przepisów szóstej dyrektywy, jak i dyrektywy VAT należy zauważyć, iż istotne okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym wystąpiły po dniu 1 stycznia 2007 r., w którym dyrektywa VAT weszła w życie i, jak wynika z jej art. 411 i 413, zastąpiła szóstą dyrektywę.
- ²⁵ Zgodnie z art. 411 ust. 2 dyrektywy VAT odesłania do szóstej dyrektywy są uznawane za odesłania do dyrektywy VAT. Konsekwencją okoliczności, że pkt 6 listy wskazanej w art. 20 protokołu dotyczącego warunków i uzgodnień w sprawie przyjęcia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 29) odnosi się do szóstej dyrektywy, nie mogło zatem być, iż dyrektywa VAT nie miała zastosowania w Bułgarii od dnia 1 stycznia 2007 r.

- 26 Jedynie zatem interpretacja przepisów dyrektywy VAT, w tym przypadku jej art. 183, ma znaczenie dla zbadania pytań prejudycjalnych dotyczących wyłącznie naliczania odsetek za zwłokę od kwoty nadwyżki podatku VAT do zwrotu.
- 27 Przepis ten zgodnie ze swoim brzmieniem rzeczywiście, jak podkreślił rząd bułgarski, nie przewiduje ani obowiązku zapłaty odsetek od nadwyżki podatku VAT do zwrotu, ani dnia, od którego takie odsetki są należne.
- 28 Jednakże należy przypomnieć, iż okoliczność ta nie pozwala sama w sobie na stwierdzenie, że przepis ten należy interpretować w ten sposób, że ustalone przez państwa członkowskie warunki w celu dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT są zwolnione z wszelkiej kontroli w świetle prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-472/08 Alstom Power Hydro, Zb.Orz. s. I-623, pkt 15).
- 29 Po pierwsze bowiem jakkolwiek wprowadzanie w życie prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT przewidzianego w art. 183 dyrektywy VAT objęte jest zasadniczo autonomią proceduralną państw członkowskich, to jednak ramy tej autonomii stanowią zasady równoważności i skuteczności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Alstom Power Hydro, pkt 17). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecnictwem państwa członkowskie muszą przestrzegać zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań przy wprowadzaniu w życie uregulowań Unii (zob. wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Po drugie należy zbadać, w jakim zakresie art. 183 dyrektywy VAT interpretowany w kontekście i w świetle zasad ogólnych regulujących dziedzinę podatku VAT zawiera szczególne uregulowania, których państwa członkowskie muszą przestrzegać przy wprowadzaniu w życie prawa do zwrotu nadwyżki podatku VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-314/09 Strabag i in., Zb.Orz. s. I-8769, pkt 34).

- 31 W tym względzie należy zaznaczyć, iż z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną w prawie Unii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47; z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 28; a także z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14).
- 32 Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, wynika z tego, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-368/06 Cedilac, Zb.Orz. s. I-12327, pkt 31; a także ww. wyrok w sprawie Sosnowska, pkt 15).
- 33 Jeżeli chodzi o ustanowioną w dyrektywie VAT możliwość przewidzenia, że nadwyżka podatku VAT zostanie przeniesiona na następny okres podatkowy lub że zostanie zwrócona, Trybunał wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu trybów zwrotu nadwyżki podatku VAT, o tyle tryby te nie mogą podważać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności tryby takie powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich warunkach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 32–34; w sprawie Sosnowska, pkt 17).
- 34 Pytania prejudycjalne należy zatem zbadać w świetle tych wstępnych uwag.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 35 W pierwszym pytaniu sąd krajowy stara się zasadniczo ustalić, czy art. 183 dyrektywy VAT w związku z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu przewidującemu, ze skutkiem wstecznym, przedłużenie terminu, w którym musi być dokonany zwrot nadwyżki podatku VAT.
- 36 Według sądu krajowego w toczącym się przed nim postępowaniu termin na zwrot nadwyżki podatku VAT upłynął w dniu 26 listopada 2007 r. W okresie obowiązywania uregulowania krajowego pozostającego w mocy do dnia 18 grudnia 2007 r. odsetki za zwłokę od kwoty do zwrotu byłyby należne od dnia 26 listopada 2007 r. i to niezależnie od tego, że procedura kontroli podatkowej została wszczęta w dniu 8 listopada 2007 r. Jednakże zgodnie z uregulowaniem krajowym, które weszło w życie w dniu 19 grudnia 2007 r., konsekwencją procedury kontroli podatkowej jest, iż termin na zwrot nadwyżki podatku VAT, i wskutek tego dzień, od którego odsetki są należne, został przedłużony do chwili sporządzenia raportu z kontroli podatkowej, który w niniejszej sprawie sporządzono dopiero w dniu 13 marca 2008 r.
- 37 Jeżeli chodzi o dokonaną przez sąd krajowy interpretację uregulowania krajowego obowiązującego do dnia 18 grudnia 2007 r., zgodnie z którą w toczącym się przed nim postępowaniu odsetki za zwłokę byłyby należne od dnia 27 listopada 2007 r., ponieważ kontrola podatkowa nie miała wpływu na upływ terminu na zwrot nadwyżki podatku VAT, dyrektor i rząd bułgarski twierdzą, iż nawet przed nowelizacją tego uregulowania odsetki za zwłokę byłyby należne dopiero po zakończeniu procedury kontroli podatkowej, ponieważ bieg tego terminu na zwrot uległ wstrzymaniu podczas tej procedury.

- 38 Co się tyczy tej kwestii, o ile do sądu krajowego należy ustalenie, czy w toczącym się przed nim postępowaniu na mocy obowiązującego do dnia 18 grudnia 2007 r. uregulowania krajowego, od dnia 27 listopada 2007 r. należne były odsetki za zwłokę, o tyle do Trybunału należy udzielenie odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w oparciu o interpretację uregulowania krajowego dokonaną przez sąd krajowy i dostarczenie mu wszelkich elementów interpretacji w ramach prawa Unii, które mogą umożliwić mu dokonanie oceny zgodności tego uregulowania z art. 183 dyrektywy VAT i z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 25, 26; z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-201/08 Plantanol, Zb.Orz. s. I-8343, pkt 45).
- 39 W tym względzie należy zaznaczyć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału jest jak najbardziej dopuszczalne i zasadniczo zgodne z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań, aby nowe uregulowanie miało zastosowanie do przyszłych skutków sytuacji powstałych w okresie obowiązywania wcześniejszego uregulowania (wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-60/98 Butterfly Music, Rec. s. I-3939, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, by nowelizacja uregulowania krajowego pozbawiała podatnika ze skutkiem wstecznym prawa, które nabył na podstawie wcześniejszego uregulowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45).
- 40 Z powyższego wynika, iż w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwia się temu, by nowelizacja uregulowania krajowego pozbawiała podatnika ze skutkiem wstecznym prawa, które posiadał przed rzeczoną nowelizacją i zgodnie z którym miał uzyskać odsetki za zwłokę od kwoty nadwyżki podatku VAT do zwrotu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46).
- 41 W świetle powyższego na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 183 dyrektywy VAT w związku z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu przewidującemu, ze skutkiem wstecznym, przedłużenie terminu, w którym musi być dokonany zwrot

nadwyżki podatku VAT, ponieważ uregulowanie to pozbawia podatnika posiadanego przezeń przed jego wejściem w życie prawa do uzyskania odsetek za zwłokę od kwoty, jaka ma być mu zwrócona.

W przedmiocie pytania drugiego

- 42 Zadając drugie pytanie, sąd krajowy stara się zasadniczo ustalić, czy w świetle zasady neutralności podatkowej art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak w toczącym się przed nim postępowaniu, zgodnie z którym termin na dokonanie zwrotu nadwyżki podatku VAT wynosi zwykle 45 dni, a po jego upływie należne są odsetki za zwłokę od kwoty, która ma być zwrócona, lecz które to uregulowanie przewiduje przedłużenie tego terminu w przypadku wszczęcia procedury kontroli podatkowej, przy czym konsekwencją tego przedłużenia jest, iż odsetki te są należne dopiero od dnia, w którym procedura ta zostaje zakończona.
- 43 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć szczególne cechy uregulowania krajowego będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 44 Przede wszystkim uregulowanie to przewiduje wyraźnie wypłatę odsetek za zwłokę od nadwyżki podatku VAT do zwrotu. Do Trybunału zwrócono się więc, aby wypowiedział się jedynie w kwestii tego, od kiedy odsetki te są należne na mocy art. 183 dyrektywy VAT w świetle zasady neutralności podatkowej.

- 45 Następnie należy również stwierdzić, iż możliwość, jaką stwarza art. 183 akapit drugi dyrektywy VAT, polegająca na odmowie zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadwyżki jest nieznaczna, która ma fortiori zastosowanie do odsetek, nie jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.
- 46 Należy wreszcie podkreślić, iż uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przewiduje zwrot nadwyżki podatku VAT jedynie, gdy nie mógł być on potrącony z kwotą podatku podlegającego zapłacie podczas trzech okresów podatkowych następujących po okresie podatkowym, w którym powstała nadwyżka, w konsekwencji czego uregulowanie to łączy dwa sposoby refundacji nadwyżki podatku VAT przewidziane w art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT, a mianowicie zwrot i przeniesienie.
- 47 Po pierwsze jeżeli chodzi o takie połączenie przeniesienia i zwrotu nadwyżki podatku VAT, należy zauważyć, że ani sąd krajowy, ani strony, które przedłożyły uwagi Trybunałowi, nie zakwestionowały słusznie przysługującej państwu członkowskiemu możliwości przewidzenia, iż refundacja nadwyżki nastąpi w drodze przeniesienia, a następnie zwrotu. Artykułu 183 dyrektywy VAT nie można bowiem interpretować w ten sposób, iż zwrot i nadwyżka wzajemnie się wykluczają. Inaczej państwo członkowskie, które wybrało przeniesienie jako sposób refundacji nadwyżki podatku VAT, nie mogłoby, sprzecznie z zasadami przypomnianymi w pkt 29–33 niniejszego wyroku, zwrócić tej nadwyżki, jeżeli w okresie podatkowym, podczas którego ją przeniesiono, kwota podatku podlegającego zapłacie byłaby niewystarczająca, aby umożliwić potrącenie rzeczony nadwyżki.
- 48 Po drugie co się tyczy przeniesienia nadwyżki podatku VAT na trzy okresy podatkowe następujące po okresie, w którym powstała nadwyżka, należy stwierdzić, iż zgodnie z art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT państwa członkowskie rzeczywiście mogą przenieść nadwyżkę na „następny okres”.

- 49 Niemniej jednak z brzmienia tego przepisu nie można wywodzić, iż takie przeniesienie przewidziane przez uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest nie do pogodzenia z tymże przepisem. W tym względzie należy mieć na uwadze przypomnianą przez rząd bułgarski okoliczność, iż uregulowanie to ustaliło okres podatkowy, który zgodnie z art. 252 akapity drugi i trzeci dyrektywy VAT może wynosić od jednego miesiąca do roku, na jeden miesiąc. W tych okolicznościach przeniesienie na trzy okresy podatkowe następujące po okresie, w ramach którego powstała omawiana nadwyżka, samo w sobie nie ma wpływu na zasady przypomniane w pkt 29–33 niniejszego wyroku. Takie przeniesienie oznaczające, iż nadwyżka zostaje zrefundowana w okresie trzech miesięcy, wpisuje się w przysługującą państwowi członkowskim swobodę ustalania warunków refundacji nadwyżki podatku VAT.
- 50 Po trzecie należy podkreślić, iż zgodnie z uregulowaniem krajowym będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, zwrot rzeczony nadwyżki następuje w terminie 45 dni, który sam w sobie jest zgodny z art. 183 dyrektywy VAT, oraz że odsetki za zwłokę od kwoty do zwrotu należne są od dnia upływu tego terminu. Jednakże w wypadku wszczęcia przez organy skarbowe procedury kontroli podatkowej odsetki te są należne dopiero od dnia, w którym procedura ta zostaje zakończona.
- 51 W odniesieniu do takiego uregulowania uzależniającego obowiązek zapłaty odsetek przez bułgarskie organy skarbowe od zakończenia procedury kontroli podatkowej, należy przypomnieć, iż zgodnie z orzecznictwem Trybunału naliczanie odsetek należnych od Skarbu Państwa bez przyjęcia jako punktu wyjścia dnia, w którym zgodnie z dyrektywą VAT nadwyżka podatku VAT powinna zostać normalnie zrefundowana, jest zasadniczo sprzeczne z wymogami art. 183 tej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Molenheide i in., pkt 63, 64).
- 52 W tym względzie należy podkreślić, iż w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania systemu podatku VAT konieczne jest dokonywanie poboru podatku w sposób prawidłowy. Każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich

środków legislacyjnych i administracyjnych odpowiednich, by zapewnić pełny pobór podlegającego zapłacie podatku VAT na swym terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji składanych przez podatników, ich rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie podatku podlegającego zapłacie (wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Ormowski, Zb.Orz. s. I-7639, pkt 21).

- 53 Wynika z tego, iż termin na dokonanie zwrotu podatku VAT 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 (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Sosnowska, pkt 27). Jednakże w zakresie, w jakim podatnik tymczasowo nie może rozporządzać funduszami odpowiadającymi nadwyżce podatku VAT, ponosi on szkodę gospodarczą, która może być wyrównana przez zapłatę odsetek gwarantującą przestrzeganie zasady neutralności podatkowej.
- 54 Jako że uregulowanie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym łączy zwrot i przeniesienie jako sposoby refundacji nadwyżki podatku VAT, po czwarte należy zbadać, czy z zasadami przypomnianymi w pkt 29–33 niniejszego wyroku zgodne jest przesunięcie w czasie dnia, od którego są należne odsetki za zwłokę do zakończenia procedury kontroli podatkowej, mimo że nadwyżka była już przedmiotem przeniesienia podczas trzech okresów podatkowych następujących po okresie, w którym nadwyżka ta powstała.
- 55 W tym względzie należy podkreślić po pierwsze, iż skutkiem stosowania uregulowania będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest pozbawienie podatnika przez znaczny czas, a mianowicie przez osiem miesięcy, nie tylko funduszy odpowiadających nadwyżce podatku VAT, lecz również prawa do odsetek zwykle należących się na podstawie tego uregulowania.

- 56 Po drugie należy zaznaczyć, iż rzeczony uregulowanie pozostawia organom skarbowym możliwość rozpoczęcia kontroli podatkowej w każdym momencie, a nawet w dniu bliskim upływowi terminu zwrotu podatku VAT, umożliwiając w ten sposób znaczne przedłużenie terminu na dokonanie tego zwrotu i jednocześnie opóźnienie dnia, od którego należne są odsetki za zwłokę od kwoty do zwrotu.
- 57 W konsekwencji podatnik jest wystawiony nie tylko na straty pieniężne, lecz również nie ma możliwości przewidzenia dnia, od którego może rozporządzać funduszami odpowiadającymi nadwyżce podatku VAT, co stanowi dla niego dodatkowe obciążenie.
- 58 W tych okolicznościach widać, że niezgodnie z zasadami przypomnianymi w pkt 33 niniejszego wyroku warunki ustalone w uregulowaniu krajowym będącym przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie pozwalają podatnikowi odzyskać w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT bez ponoszenia żadnego ryzyka finansowego.
- 59 Jednakże w celu dokonania oceny uregulowania krajowego będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym należy jeszcze odpowiedzieć na jego pytanie dotyczące wpływu, jaki ma przysługująca podatnikowi możliwość skrócenia terminu zwrotu poprzez złożenie zabezpieczenia w postaci pieniężnej.
- 60 W tym względzie należy przypomnieć, iż możliwość złożenia takiego zabezpieczenia nie może w konsekwencji prowadzić do tego, aby dzień, od którego należne są odsetki za zwłokę od kwoty nadwyżki podatku VAT do zwrotu, mógł być przesunięty do przeprowadzenia procedury kontroli podatkowej. Jak bowiem Trybunał orzekł w pkt 32 ww. wyroku w sprawie Sosnowska, obowiązek złożenia takiego zabezpieczenia celem skorzystania ze zwykłego terminu skutkuje w rzeczywistości jedynie

zastąpieniem ciężaru finansowego związanego z zablokowaniem funduszy odpowiadających nadwyżce podatku VAT podczas trwania tej procedury kontroli ciężarem związanym z zablokowaniem kwoty zabezpieczenia.

- 61 Wobec powyższego na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż w świetle zasady neutralności podatkowej, art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym zwykły termin na dokonanie zwrotu nadwyżki podatku VAT, po którego upływie należne są odsetki za zwłokę od kwoty, która ma być zwrócona, ulega przedłużeniu w przypadku wszczęcia procedury kontroli podatkowej, przy czym konsekwencją tego przedłużenia jest, iż odsetki te są należne dopiero od dnia, w którym procedura ta zostaje zakończona, gdy nadwyżka ta została już przeniesiona podczas trzech okresów podatkowych następujących po okresie, w którym nadwyżka ta powstała. Natomiast okoliczność, iż zwykły termin wyznaczono na 45 dni, nie jest sprzeczna z rzezonym przepisem.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

- 62 W świetle odpowiedzi, jakiej udzielono na drugie pytanie, pytania trzecie i czwarte, które trzeba rozpatrywać łącznie, należy rozumieć w ten sposób, iż zasadniczo zmierzają one do ustalenia, czy art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się temu, aby zwrot nadwyżki podatku VAT był dokonywany w drodze potrącenia.
- 63 W tym względzie należy zaznaczyć, iż potrącenie prowadzi do całkowitego lub częściowego zniesienia wzajemnych zobowiązań, umożliwiając w ten sposób państwu członkowskiemu wywiązać się z ciężącego na nim obowiązku zwrotu.

- 64 Zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w art. 33 niniejszego wyroku państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu warunków zwrotu nadwyżki podatku VAT, o ile zwrot dokonywany jest w rozsądnym terminie w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny oraz niepociągający za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika.
- 65 W świetle tych zasad nie istnieją ogólne względy przeciwstawiające się temu, aby zwrot nadwyżki podatku VAT został dokonany w drodze potrącenia, ponieważ metoda ta prowadzi do natychmiastowego zniesienia wierzytelności podatnika bez wystawiania go na ryzyko finansowe.
- 66 Analiza ta ma zastosowanie również w wypadku, gdy wierzytelność danego państwa członkowskiego jest kwestionowana przez podatnika, jeżeli – jak podkreśliła Komisja – podatnik nie jest pozbawiony skutecznego środka zaskarżenia w celu przedstawienia swojego punktu widzenia w odniesieniu do wierzytelności państwa wykorzystanej do potrącenia.
- 67 W świetle powyższych uwag na pytanie trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż art. 183 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby zwrot nadwyżki podatku VAT był dokonywany w drodze potrącenia.

W przedmiocie kosztów

- 68 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 183 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r., w związku z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu przewidującemu, ze skutkiem wstecznym, przedłużenie terminu, w którym musi być dokonany zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej, ponieważ uregulowanie to pozbawia podatnika posiadanego przezeń przed jego wejściem w życie prawa do uzyskania odsetek za zwłokę od kwoty, jaka ma być mu zwrócona.

- 2) W świetle zasady neutralności podatkowej art. 183 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym zwykły termin na dokonanie zwrotu nadwyżki podatku od wartości dodanej, po którego upływie należne są odsetki za zwłokę od kwoty, która ma być zwrócona, ulega przedłużeniu w przypadku wszczęcia procedury kontroli podatkowej, przy czym konsekwencją tego przedłużenia jest, iż odsetki te są należne dopiero od dnia, w którym procedura ta zostaje zakończona, gdy nadwyżka ta została już przeniesiona podczas trzech okresów podatkowych następujących po okresie, w którym nadwyżka ta powstała. Natomiast okoliczność, iż zwykły termin wyznaczono na 45 dni, nie jest sprzeczna z rzezonym przepisem.

- 3) Artykuł 183 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby zwrot nadwyżki podatku od wartości dodanej był dokonywany w drodze potrącenia.

Podpisy