

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 14 maja 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie VAT naliczonego – Nadwyżka VAT – Zatrzymanie nadwyżki w wyniku wszczęcia postępowania w sprawie kontroli podatkowej – Wniosek o zwrot części nadwyżki odnoszącej się do transakcji nieobjętych tym postępowaniem – Odmowa organu podatkowego

W sprawie C-446/18

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowieniem z dnia 31 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 lipca 2018 r., w postępowaniu:

Agrobet CZ s. r. o.

przeciwko

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev (sprawozdawca), prezes izby, P.G. Xuereb i T. von Danwitz, sędziowie,
rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Longar, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 września 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Agrobet CZ s.r.o. – M. Jelínek i O. Moravec, advokáti,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – L. Lozano Palacios i M. Salyková, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 grudnia 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 179, 183 i 273 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”), jak również zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Agrobet CZ s. r. o. (zwaną dalej „Agrobet”) a Finanční úřad pro Středoevropský kraj (urzędem skarbowym dla kraju środkowoczeskiego, Czechy) w przedmiocie zatrzymania przez ten urząd nadwyżki VAT w wyniku wszczęcia postępowania w sprawie kontroli podatkowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Artykuł 167 tej dyrektywy przewiduje:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

5 Artykuł 168 lit. a) omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należny lub zapłacony w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 179 akapit pierwszy tej dyrektywy stanowi:

„Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178”.

7 Artykuł 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki”.

8 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem

równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązeki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo czeskie

9 Paragraf 105 ust. 1 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Jeżeli w wyniku naliczenia nadwyżki czeskiego podatku podlegająca zwrotowi przekracza kwotę 100 [koron czeskich (CZK) (około 3,94 EUR)], zostaje ona zwrócona podatnikowi z urzędu w terminie 30 dni od dnia naliczenia nadwyżki. Nie ma to zastosowania, jeżeli nadwyżka podlegająca zwrotowi wynika ze zmiany podatku określonego w wyniku dodatkowego wymiaru”.

10 Paragraf 85 ust. 1, 3 i 4 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ustawy nr 280/2009 ustanawiającej kodeks podatkowy) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem postępowania podatkowego”) przewiduje:

„1. Przedmiotem kontroli podatkowej są obowiązki podatkowe, oświadczenia podatnika lub inne okoliczności decydujące dla dokładnego naliczenia i określenia podatku związane z postępowaniem podatkowym.

[...]

3. Organ podatkowy bada przedmiot kontroli podatkowej w określonym zakresie. Zakres kontroli podatkowej może zostać rozszerzony lub ograniczony w toku postępowania zgodnie z procedurą przewidzianą dla jego wszczęcia.

4. Kontrola podatkowa może zostać przeprowadzona łącznie z kilkoma postępowaniami podatkowymi dotyczącymi tego samego podatnika. Organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową również w odniesieniu do innych postępowań podatkowych, rozszerzając trwającą kontrolę podatkową dotyczącą innego postępowania podatkowego”.

11 Paragraf 89 ust. 4 kodeksu postępowania podatkowego stanowi:

„Jeżeli ze złożonej zwykłej deklaracji podatkowej lub uzupełniającej deklaracji podatkowej wynika, że podatnik ma prawo do odliczenia podatkowego, organ podatkowy w razie wątpliwości wzywa go do wyjaśnienia wątpliwości w terminie 30 dni od złożenia takiej deklaracji, najwcześniej od ostatniego dnia terminu wyznaczonego na złożenie zwykłej deklaracji podatkowej lub uzupełniającej deklaracji podatkowej”.

12 Paragraf 90 ust. 2 i 3 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„2. Jeżeli wątpliwości nie zostały wyjaśnione, a kwota podatku nie została wykazana w sposób wystarczająco wiarygodny, organ podatkowy powiadamia podatnika o wyniku procedury wyjaśniającej. Podatnik może, w terminie 15 dni od dnia, w którym dowiedzia się o wyniku procedury wyjaśniającej, złożyć wniosek o kontynuację postępowania dowodowego wraz z wnioskiem o zastosowanie innych środków dowodowych.

3. Jeżeli organ podatkowy znajduje podstawę do dalszego prowadzenia postępowania dowodowego, wszczynają kontrolę podatkową w takim zakresie. Jeżeli organ podatkowy nie

znajduje podstawy do dalszego prowadzenia postępowania dowodowego, wydaje decyzję określając wysokość zobowiązania podatkowego w terminie 15 dni od dnia, w którym podatnik złożył wniosek o kontynuację postępowania dowodowego”.

13 Paragraf 148 tego kodeksu stanowi:

„1. Podatek nie może zostać określony po upływie terminu przewidzianego na określenie podatku, który wynosi trzy lata. Termin na określenie podatku rozpoczyna bieg w dniu, w którym upłynął termin na złożenie zwykłej deklaracji podatkowej, lub w dniu, w którym podatek stał się wymagalny, bez konieczności złożenia jednocześnie zwykłej deklaracji podatkowej.

[...]

3. Jeżeli przed upływem terminu na określenie podatku została wszczęta kontrola podatkowa, złożona zwykła deklaracja podatkowa lub [została] wystosowane wezwanie do złożenia zwykłej deklaracji podatkowej, termin na określenie podatku zaczyna biec ponownie od dnia, w którym czynność ta została wykonana.

4. Termin na określenie podatku przestaje biec:

[...]

f) od dnia złożenia wniosku o współpracę międzynarodową w ramach zarządzania podatkami do dnia otrzymania odpowiedzi na ten wniosek lub do dnia wysłania zawiadomienia o zakończeniu współpracy międzynarodowej w ramach zarządzania podatkami w danej sprawie.

5. Termin na określenie podatku upływa najpóźniej 10 lat po rozpoczęciu jego biegu zgodnie z ust. 1.

[...]”.

14 Paragraf 254a tego kodeksu stanowi:

„1. W przypadku, gdy procedura wyjaśniająca dotycząca zwykłej deklaracji podatkowej lub dodatkowej deklaracji podatkowej, z której wynika, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku, trwa dłużej niż pięć miesięcy, podatnik ma prawo do odsetek od odliczenia podatku określonego przez organy podatkowe.

2. Podatnik ma prawo do odsetek od odliczenia podatku od dnia następującego po upływie pięciomiesięcznego terminu, który biegnie od dnia wszczęcia procedury wyjaśniającej trwającej dłużej niż pięć miesięcy, do dnia zwrotu odliczenia podatkowego lub jego wykorzystania do celów zapłaty zaległości podatkowej, nie później jednak niż przed upływem terminu do jego zwrotu.

3. Odsetki od odliczenia podatkowego odpowiadają rocznej stopie referencyjnej repo ustalonej przez czeski bank narodowy, powiększonej o jeden punkt procentowy, mającej zastosowanie do pierwszego dnia danego półroczia kalendarzowego.

[...]

6. Odsetki przyznane na podstawie niniejszego przepisu stosuje się do przyznanego odszkodowania za szkodę lub przyznanego zadośćuczynienia za krzywdę wyrządzoną podatnikowi w wyniku niezgodnej z prawem decyzji lub nieprawidłowego postępowania administracyjnego organu podatkowego”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

15 W lutym 2016 r. Agrobet złożyła dwie deklaracje VAT za okresy rozliczeniowe dotyczące grudnia 2015 r. i stycznia 2016 r., wykazując nadwyżki VAT w wysokości, odpowiednio, 2 958 167 CZK (około 116 462 EUR) i 1 559 241 CZK (około 61 386 EUR). Mając powątpiewać co do prawidłowości transakcji dotyczących oleju rzepakowego, dokonanych przez Agrobet w trakcie tych dwóch okresów rozliczeniowych, urząd skarbowy dla kraju środkowoczeskiego wszczął postępowania w sprawie kontroli podatkowej ograniczone jedynie do tych transakcji. W szczególności ze względu na to, że zgodnie z ustaleniami dokonany przez ten urząd skarbowy olej rzepakowy pochodzący z Polski był sprzedawany w Czechach w niezmienionej postaci, a następnie ponownie dostarczany do Polski przez Agrobet, urząd ten zastanawia się, czy zostały spełnione przesłanki konieczne do tego, aby Agrobet mógł skorzystać ze zwolnienia z VAT z tytułu dostaw oleju rzepakowego i odliczyć VAT naliczony od związanych z tym zakupów. Sąd odsyłający wyjaśnia, że urząd skarbowy dla kraju środkowoczeskiego wszczął już takie postępowania w odniesieniu do okresów rozliczeniowych dotyczących października i listopada 2015 r.

16 Po wniesieniu zażaleń na wszczęcie tych postępowań Agrobet podniosła w szczególności, że ponieważ wątpliwości organów podatkowych dotyczą jedynie niewielkiej części zadeklarowanej nadwyżki VAT, zatrzymanie całej tej nadwyżki za kilka następujących po sobie okresów rozliczeniowych stanowiło dla niej obciążenie nieproporcjonalne do celu polegającego na zwalczaniu oszustw podatkowych. Agrobet wniosła więc o wypaź niespornej części tej nadwyżki, czyli jej części odnoszącej się do transakcji nieobjętych tymi postępowaniami.

17 W następstwie oddalenia jej zażaleń przez urząd skarbowy dla kraju środkowoczeskiego Agrobet zwróciła się w maju 2016 r. do Odvolací finanční editelství (dyrekcji odwoławczej ds. finansów, Czechy) o zbadanie sposobu, w jaki zażalenia te zostały rozpatrzone, powtarzając w szczególności, że zatrzymanie przez kilka kolejnych miesięcy zadeklarowanych nadwyżek VAT, z których istotna część nie była objęta wątpliwościami organów podatkowych, było nieproporcjonalne. Dyrekcja finansowa ds. odwołaż uznała, że wniosek ten nie jest zasadny, ponieważ kodeks postępowania podatkowego nie przewiduje wydania częściowej decyzji podatkowej, VAT zaż zawsze odnosi się do całego okresu rozliczeniowego, a nie tylko do części świadczących podlegających opodatkowaniu.

18 Agrobet zwróciła się zatem do Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze, Czechy) o nakazanie organowi podatkowemu stwierdzenia za okres rozliczeniowy dotyczący października 2015 r. nadwyżki VAT w wysokości kwoty, której nie dotyczyły sporne postępowania w sprawie kontroli podatkowej. Wyrokiem z dnia 4 października 2016 r. sąd ten uwzględnił wniosek Agrobet, powołując się w szczególności na art. 183 dyrektywy VAT i na wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Ponieważ dyrekcja finansowa ds. odwołaż odmówiła zastosowania tego wyroku z dnia 4 października 2016 r. do okresów rozliczeniowych za grudzień 2015 r. i stycznię 2016 r., Agrobet ponownie zwróciła się do Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze) o wydanie równoważnego dla tych okresów orzeczenia.

20 Wyrok Krajský soud v Praze (sądu okręgowego w Pradze) z dnia 4 października 2016 r. został w międzyczasie uchylony wyrokiem sądu odsyłającego z dnia 11 maja 2017 r. ze względu na to, że ponieważ kodeks postępowania podatkowego nie przewiduje wyraźnego możliwości wydania częściowej decyzji podatkowej, organ podatkowy nie może wykorzystać tego uprawnienia w braku podstawy prawnej. Sąd odsyłający stwierdził również, że z wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623),

nie wynika, aby prawo krajowe miało umożliwić czeskie stwierdzenie nadwyżki VAT w wysokości niekwestionowanej kwoty.

21 Powołując się na wspomniany wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Krajský soud v Praze (sąd okręgowy w Pradze) wyrokiem z dnia 13 czerwca 2017 r. oddalił skargi Agrobet dotyczące okresów rozliczeniowych za grudzień 2015 r. i styczeń 2016 r.

22 Agrobet wniosła do sądu odsyłającego skargę kasacyjną na wspomniany wyrok z dnia 13 czerwca 2017 r., podnosząc, że nie zezwalać na wydanie czeskiej decyzji podatkowej, krajowe prawo proceduralne jest niezgodne z dyrektywą VAT i orzecznictwem Trybunału. Zdaniem Agrobet prawo Unii, a w szczególności zasada proporcjonalności, pozwala na przeniesienie zwrotu nadwyżki VAT po wszczęciu postępowania w sprawie kontroli podatkowej jedynie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia celu realizowanego przez to postępowanie. Ponieważ czeska nadwyżka VAT nie została zakwestionowana przez organ podatkowy i nie jest przedmiotem tego postępowania, nie można stwierdzić proporcjonalnego charakteru zatrzymania niespornej czeskiej tej nadwyżki.

23 Przed sądem odsyłającym urząd skarbowy dla kraju środkowoczeskiego podnosi, że skoro nadwyżka VAT odnosi się do całego okresu rozliczeniowego, mogła powstać jedynie w sposób niepodzielny. Jego zdaniem nie istnieje zatem niesporna czeska nadwyżka VAT, którą można by ustalić czesko i zwrócić podatnikowi. Ponadto ów urząd skarbowy uznaje, że z wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623), nie wynika, iż organy podatkowe państw członkowskich są zobowiązane do dokonywania takich czeskich zwrotów.

24 Sąd odsyłający przyznaje, że przepisy krajowe przyjęte na podstawie art. 273 dyrektywy VAT w celu zwalczania oszustw podatkowych mogą prowadzić do ograniczenia prawa do odliczenia VAT i skłonić w ten sposób państwa członkowskie, w ramach autonomii proceduralnej przyznanej im w art. 183 tej dyrektywy, do zatrzymania nadwyżki VAT w ramach kontroli podatkowej. Przypominając, w odniesieniu w szczególności do pkt 33 i 53 wyroku z dnia 12 maja 2011 r., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), że takie zatrzymanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne do przeprowadzenia tego badania, a wszelkie niekorzystne skutki gospodarcze, na które narażony jest podatnik, powinny być kompensowane poprzez zapłatę odsetek w sposób zapewniający poszanowanie zasady neutralności podatkowej, sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z pkt 49 wyroku z dnia 28 lipca 2016 r., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), środków mających na celu zwalczanie oszustw podatkowych nie można wykorzystywać w sposób regularnie podważający prawo do odliczenia VAT i naruszający tym samym neutralność tego podatku.

25 Sąd odsyłający uważa w istocie, że ustawodawstwo krajowe, które tak jak przepisy czeskie, przez pewien okres nie uznaje zadeklarowanego świadczenia podlegającego opodatkowaniu, którego zasadność nie budzi wątpliwości, lub które nie zezwala nawet na dowód jego zasadności, regularnie podważa prawo do odliczenia VAT. Zdaniem tego sądu, jeżeli zgodnie z prawem niektórych świadczeń nie budzi wątpliwości w danym okresie rozliczeniowym, organy podatkowe nie powinny być uprawnione do zatrzymania nadwyżki VAT związanej z tymi świadczeniami. W istocie, jeżeli przesłanki zwrotu czeskiej nadwyżki VAT odnoszącej się do rzeczonych świadczeń są spełnione, ta czeska nadwyżka nie powinna już podlegać zatrzymaniu i należałoby ją zwrócić.

26 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodny z prawem Unii, w szczególności z zasadą neutralności VAT, jest przepis prawa krajowego, który uzależnia określenie i wypłatę cząstki danego odliczenia VAT od zakończenia postępowania w przedmiocie wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu w danym okresie rozliczeniowym?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 179, 183 i 273 dyrektywy VAT, odczytywane w świetle zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które przed zakończeniem postępowania w sprawie kontroli podatkowej dotyczącej deklaracji VAT wykazującej nadwyżkę za dany okres rozliczeniowy, nie przewidują możliwości przyznania przez organy podatkowe zwrotu części tej nadwyżki, która odnosi się do transakcji nieobjętych tym postępowaniem w chwili jego wszczęcia.

28 Na wstępie należy przypomnieć, że kwestia ta pojawia się w kontekście, w którym, zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający, organy podatkowe stwierdziły, że ograniczają sporne postępowanie w sprawie kontroli podatkowej do określonych transakcji, które przyczyniły się do sporządzenia deklaracji VAT, i w związku z tym w momencie wszczęcia tego postępowania okazuje się, że cząstka nadwyżki VAT odnosząca się do transakcji nieobjętych tym postępowaniem mogłaby zostać uznana za niesporną i w danym przypadku podlegać zwrotowi przed zakończeniem tego postępowania. Tymczasem takiej możliwości nie przewiduje prawo czeskie.

29 W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o perspektywę zrozumienia nadwyżki VAT powstałej w danym okresie rozliczeniowym w sposób umożliwiający zidentyfikowanie w danym przypadku niespornej części tej nadwyżki, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 179 akapit pierwszy dyrektywy VAT podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia. Artykuł 183 akapit pierwszy tej dyrektywy wyjaśnia, że w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, nadwyżkę można zwrócić lub przenieść na następny okres rozliczeniowy, przy czym prawo czeskie wybrało zwrot.

30 Z art. 179 akapit pierwszy w związku z art. 183 akapit pierwszy dyrektywy VAT wynika, że nadwyżka VAT wynika z operacji arytmetycznej przeprowadzonej całościowo przez podatnika za cały okres rozliczeniowy, tak że taka nadwyżka VAT może pojawić się w deklaracji VAT tylko w formie jednego wyniku.

31 Ten ogólny charakter obliczenia nadwyżki VAT nie oznacza jednak, że należy uznać, iż stanowi ona, jak w istocie podniosły rzędy czeski i hiszpański oraz Komisja Europejska w swoich uwagach pisemnych i ustnych, nierozdzielalną całość, której nie można podzielić na sporne i niekwestionowane części dotyczące konkretnych transakcji, objętych albo nieobjętych postępowaniem w sprawie kontroli podatkowej takim jak w postępowaniu górnym.

32 Po pierwsze bowiem, z brzmienia art. 179 dyrektywy VAT, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 34 opinii, wynika, że artykuł ten w akapicie pierwszym ustanawia jedynie obowiązek dokonania przez podatnika globalnego odliczenia VAT. Podobnie brzmienie art. 183 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy nie stoi samo w sobie na przeszkodzie częściowemu lub podzielonemu przeniesieniu lub zwrotowi nadwyżki VAT.

33 Wykądni to potwierdza kontekst, w jaki wpisują się art. 179 i 183 dyrektywy VAT. Jak bowiem stwierdził już Trybunał, podczas gdy art. 178–183 tej dyrektywy dotyczą wyjącznie

zasad wykonywania prawa do odliczenia, samo istnienie tego prawa, które powstaje w chwili, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, jest objęte art. 167–172 tej dyrektywy, zawartymi w rozdziale 1 jej tytułu X, zatytułowanym „ródło i zakres prawa do odliczenia” (zob. podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry, C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo). Wynika z tego, że dyrektywa VAT dokonuje wyraźnego rozróżnienia między materialnymi wymogami prawa do odliczenia VAT a wymogami formalnymi tego prawa (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 47). W związku z tym, jeżeli podatnik jest zobowiązany do przestrzegania zasad wykonywania prawa do odliczenia VAT, a w szczególności do złożenia jednej deklaracji VAT za cały okres rozliczeniowy, nie można mu następnie uniemożliwić, w braku odmiennych przepisów tej dyrektywy, częściowego dochodzenia praw i roszczeń materialnych, które w odniesieniu do każdej transakcji wynikają dla niego ze wspomnianego rozdziału 1.

34 Po drugie, z art. 1 ust. 2 akapit drugi i art. 168 lit. a) tej dyrektywy wynika, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT lub może ją jego odliczenia w odniesieniu do każdej transakcji, jakiej dokonuje. Jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 36 opinii, prawo do odliczenia VAT naliczonego pozostaje zatem w związku z konkretną transakcją.

35 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu zasad przewidzianych w art. 183 dyrektywy VAT, o tyle wspomniane zasady nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności takie zasady powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z tej nadwyżki 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. podobnie wyrok z dnia 10 lipca 2008 r., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem zasady, które w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie pozwalają podatnikowi na zidentyfikowanie pewnej części nadwyżki VAT, którą uważa on za niesporną, prowadząby się do uniemożliwienia temu podatnikowi powołaania się na istnienie takiej niespornej części i ubiegania się o zwrot tej części, zmuszając go tym samym do częściowego poniesienia ciężaru podatku z naruszeniem zasady neutralności podatkowej.

36 Z powyższego wynika, że art. 179 i 183 dyrektywy VAT, odczytywanych w świetle zasady neutralności podatkowej, nie można interpretować w ten sposób, że wykluczają one co do zasady możliwość zidentyfikowania w danym okresie rozliczeniowym bezspornej części nadwyżki VAT wykazanej w deklaracji VAT, mogącej skutkować częściowym przeniesieniem lub zwrotem tej nadwyżki.

37 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kwestii, w jakich warunkach można uznać, że część nadwyżki VAT faktycznie nie jest sporna w ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej ograniczonej przez organ podatkowy na podstawie prawa krajowego do określonych transakcji za dany okres rozliczeniowy, należy zauważyć, że ponieważ nadwyżka VAT wynika z operacji arytmetycznej przypomnianej w pkt 30 i 31 niniejszego wyroku, można mówić o niespornej części tej nadwyżki tylko wtedy, gdy kwota podatku należnego i kwota podatku podlegającego odliczeniu odnoszą się do tych transakcji same są bezsporne.

38 Jeżeli zaś w chwili wszczęcia postępowania w sprawie kontroli podatkowej lub w jego toku organ podatkowy nie jest w stanie wykluczyć, że po zakończeniu tego postępowania kwota podatku należnego i podatku podlegającego odliczeniu odpowiadające transakcjom nieobjętym tym postępowaniem mogą różnić się w stosunku do kwot zadeklarowanych przez podatnika, to nie można uznać, że odpowiednia część nadwyżki VAT nie jest sporna. Konieczne jest jeszcze, aby

organ podatkowy upewnił się w chwili wszczęcia danego postępowania w sprawie kontroli podatkowej lub w jego toku, że elementy, które przyczyniły się do obliczenia tej części, nie będą mogły zostać zakwestionowane przed zakończeniem tego postępowania.

39 Wynika z tego, że aby cząść nadwyżki VAT mogła zostać uznana za niesporna, nie wystarczy, by podatnik jednostronnie stwierdził, że istnieje niekwestionowana część tej nadwyżki, ani by wydawało się, iż taka część istnieje, z tego tylko powodu, że w chwili wszczęcia spornego postępowania w sprawie kontroli organ podatkowy ograniczył to postępowanie do niektórych transakcji podatnika. Przeciwnie, konieczne jest, aby organ podatkowy upewnił się, po pierwsze, że ewentualne nieprawidłowości, których istnienie podejrzewa, nie będą mogły, o ile zostaną wykazane, mieć wpływ na kwoty VAT należnego i VAT podlegającego odliczeniu odpowiadające transakcjom nieobjętym tym postępowaniem, a tym samym na kwotę nadwyżki VAT, która wydaje się niekwestionowana, a po drugie, że nie będzie musiało rozszerzyć zakresu tego postępowania w celu włączenia do niego części lub części pierwotnie niekontrolowanych transakcji. Takie okoliczności powinny wynikać w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny ze wszystkich dokumentów postępowania w sprawie kontroli podatkowej oraz z istotnych okoliczności sprawy.

40 W tym kontekście należy przypomnieć, po pierwsze, że termin na dokonanie zwrotu nadwyżki VAT zasadniczo może być przedłużony w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej i nie staje się przez to nierozstrzygnięty, 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 i przytoczone tam orzecznictwo), a po drugie, że w przypadku gdy zwrot takiej nadwyżki na rzecz podatnika następuje po przekroczeniu rozstrzygniętego terminu, 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 28 lutego 2018 r., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Ponadto, biorąc pod uwagę, że cel w postaci zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznany i wspierany przez dyrektywę VAT, a w szczególności przez jej art. 273, oraz że podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie, do organów i sądów krajowych należy odmówienie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia, jeżeli na podstawie obiektywnych okoliczności zostanie wykazane, że powoływanie się na to prawo następuje w sposób stanowiący oszustwo lub nadużycie (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 lipca 2016 r., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 50; a także z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 34). W ramach postępowania w sprawie kontroli podatkowej organy podatkowe powinny zatem, zmierzając ostatecznie do prawidłowego określenia kwoty podatku, nie tylko rozważyć wątpliwości, jakie mogą mieć w odniesieniu do prawidłowości niektórych transakcji dokonanych przez podatnika, lecz również upewnić się, że ewentualne nieprawidłowości, które zostaną przez nie wykryte, nie mają większego zakresu, niż organy te podejrzewają.

42 Należy również zauważyć, że – jak wskazuje sąd odsyłający w ramach argumentacji przedstawionej w pkt 25 niniejszego wyroku – przepisy czeskie rozpatrywane w postępowaniu głównym nawet nie zezwalają podatnikowi na przedstawienie dowodu zasadności jego twierdzeń dotyczących istnienia niespornej części nadwyżki VAT, z naruszeniem wymogów wynikających z ogólnej zasady dobrej administracji.

43 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że w przypadku gdy państwo członkowskie wdraża prawo Unii, wymogi wynikające z prawa do dobrej administracji, które odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, a w szczególności prawo każdego do bezstronnego

rozpatrzenia jego sprawy w rozs?dnym terminie, znajduj? zastosowanie w ramach post?powania w sprawie kontroli podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 maja 2014 r., N., C?604/12, EU:C:2014:302, pkt 49, 50).

44 Po drugie, nale?y zauwa?y?, ?e zasada dobrej administracji wymaga od organu administracyjnego takiego jak organ podatkowy, którego dotyczy post?powanie g?ówne, przeprowadzenia w ramach ci???cych na nim obowi?zków sumiennego i bezstronnego badania wszystkich istotnych aspektów, tak aby upewni? si?, ?e przy wydawaniu decyzji dysponuje on w tym celu mo?liwie najpe?niejszymi i najbardziej wiarygodnymi informacjami (zob. podobnie wyrok z dnia 2 wrze?nia 2010 r., Komisja/Scott, C?290/07 P, EU:C:2010:480, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto ów obowi?zek staranno?ci, którego konsekwencj? jest przyznanie ka?dej osobie prawa do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia jej sprawy w rozs?dnym terminie przez organy administracyjne, wymaga zasadniczo, by organy te zbada?y w sposób staranny i bezstronny wszystkie istotne okoliczno?ci danej sprawy, w tym i przede wszystkim te dotycz?ce twierdze? przedstawionych przez podatnika takiego jak Agrobet (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 pa?dziernika 1991 r., Nölle, C?16/90, EU:C:1991:402, pkt 30–35).

45 Orzecznictwo to ma równie? zastosowanie w przypadku, w którym podatnik twierdzi, ?e podejrzenia, jakie organ podatkowy ?ywi? w odniesieniu do prawid?owo?ci cz???ci transakcji, które przyczyni?y si? do sporz?dzenia deklaracji VAT, nie mog? mie? wp?ywu na transakcje nieobj?te danym post?powaniem w sprawie kontroli podatkowej ani na cz??? nadwy?ki VAT wykazanej w tej deklaracji i ?e tym samym istnieje niesporna cz??? tej nadwy?ki. W istocie w uzasadnionym interesie podatnika mo?e by? d???enie do uzyskania decyzji organów podatkowych potwierdzaj?cej, ?e post?powanie to pozostanie ograniczone tylko do niektórych transakcji, tym bardziej gdy transakcje te dotycz? jedynie niewielkiej cz???ci dzia?alno?ci gospodarczej podatnika.

46 W tych okoliczno?ciach nale?y podkre?li?, ?e uregulowanie krajowe, które w ramach ?rodków przyjt?ych przez pa?stwo cz?onkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT nie upowa?nia podatnika do przedstawienia takich dowodów ani organu podatkowego do wydania decyzji w tym zakresie, jest sprzeczne z zasad? dobrej administracji i w konsekwencji nie jest zgodne z dyrektyw? VAT.

47 Ponadto nale?y u?ci?li?, ?e przys?uguj?ca podatnikowi mo?liwo?? powo?ania si? na istnienie niespornej cz???ci nadwy?ki VAT za dany okres rozliczeniowy w celu uzyskania jej zwrotu przed zako?czeniem post?powania w sprawie kontroli podatkowej nie oznacza automatycznie obowi?zku dokonania przez organy podatkowe zwrotu tej cz???ci z wyprzedzeniem, równie? wówczas, gdy organ ten uzna niesporny charakter tej cz???ci. Z art. 183 dyrektywy VAT wynika bowiem, ?e niezale?nie od zasad, jakie pa?stwa cz?onkowskie ustalaj?, pa?stwa te s? zobowi?zane do zwrotu lub przeniesienia nadwy?ki jedynie wtedy, gdy kwota odlicze? przekracza kwot? VAT nale?nego za dany okres rozliczeniowy. Obowi?zek zwrotu lub przeniesienia, który ci???y na pa?stwach cz?onkowskich na mocy tego przepisu, jest zatem uzale?niony od istnienia nadwy?ki odnosz?cej si? do ca?ego rozpatrywanego okresu rozliczeniowego.

48 W tych okoliczno?ciach nale?y uzna?, ?e w przypadku gdy podatnik powo?uje si? na istnienie niespornej cz???ci nadwy?ki VAT w ramach post?powania w sprawie kontroli podatkowej, organ podatkowy jest zobowi?zany do zwrotu lub przeniesienia jedynie tej cz???ci nadwy?ki, któr? jest w stanie, bior?c pod uwag? w?tpliwo?ci podniesione przez niego w ramach tego post?powania i w ?wietle istotnych okoliczno?ci danej sprawy, okre?li? w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny, niezale?nie od wyniku tego post?powania, w odniesieniu do ca?ego okresu rozliczeniowego b?d?cego przedmiotem pierwotnej deklaracji VAT. Taki obowi?zek zwrotu lub przeniesienia, ze wzgl?du na to, ?e odnosi si? do konkretnego okresu rozliczeniowego, powinien zatem istnie? nie tylko w odniesieniu do kwot podatku nale?nego i podatku podlegaj?cego

odliczeniu odpowiadaj?cego transakcjom nieobj?tym danym post?powaniem w sprawie kontroli podatkowej, zidentyfikowanym przez organ podatkowy jako niesporne, lecz w odniesieniu do cz??ci nadwy?ki VAT, która pozostanie niezale?nie od wyniku tego post?powania i która jako jedyna ostatecznie mo?e zosta? uznana za niesporn?. W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e ta niesporna cz??? nadwy?ki mo?e w danym wypadku by? ni?sza od cz??ci nadwy?ki ??danej przez podatnika i odnosz?cej si? do wspomnianych kwot, uznanych przez organy podatkowe za niesporne.

49 W niniejszej sprawie do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy w ?wietle dowodów dostarczonych ewentualnie przez Agrobet organ podatkowy zidentyfikowa? lub powinien by? zidentyfikowa? w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny na jakimkolwiek etapie rozpatrywanego post?powania w sprawie kontroli podatkowej istnienie niespornej cz??ci tej nadwy?ki i czy w szczególno?ci organ ten ustali? lub powinien by? ustali?, ?e kwoty podatku nale?nego i podatku podlegaj?cego odliczeniu odpowiadaj?ce transakcjom nieobj?tym tym post?powaniem prawdopodobnie nie b?d? si? ju? ró?ni?, przed zako?czeniem tego post?powania, od kwot zadeklarowanych przez podatnika. S?d ten powinien ponadto zbada?, czy organ podatkowy by? lub powinien by? by? w stanie, bior?c pod uwag? w?tpliwo?ci podniesione przez niego przy okazji tego post?powania i w ?wietle wszystkich dokumentów post?powania oraz istotnych okoliczno?ci sprawy, ustali? w ten sam sposób, ?e nadwy?ka VAT, której kwota mo?e by? ni?sza od kwoty odnosz?cej si? do transakcji nieobj?tych kontrol?, pozostanie utrzymana bez wzgl?du na wynik tego post?powania. Taka weryfikacja powinna w szczególno?ci uwzgl?dnia? ewentualne sankcje, na które podatnik móg?by zosta? nara?ony w przypadku cz??ciowego lub tymczasowego zwrotu cz??ci wnioskowanej nadwy?ki VAT, je?eli kontrola podatkowa zako?czy si? pomy?lnie.

50 Je?eli organ podatkowy nie by? w stanie dokona? tych ustale?, nie mo?na mu zarzuca?, ?e odmówi? wydania cz??ciowej decyzji podatkowej przed zako?czeniem rozpatrywanego post?powania w sprawie kontroli podatkowej.

51 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 179, 183 i 273 dyrektywy VAT, odczytywane w ?wietle zasady neutralno?ci podatkowej, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, które przed zako?czeniem post?powania w sprawie kontroli podatkowej dotycz?cej deklaracji VAT wykazuj?cej nadwy?k? za dany okres rozliczeniowy, nie przewiduj? mo?liwo?ci przyznania przez organy podatkowe zwrotu cz??ci tej nadwy?ki, która odnosi si? do transakcji nieobj?tych tym post?powaniem w chwili jego wszcz?cia, pod warunkiem ?e nie jest mo?liwe ustalenie w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny, ?e nadwy?ka VAT, której kwota mo?e by? ewentualnie ni?sza od kwoty odnosz?cej si? do transakcji nieobj?tych tym post?powaniem, pozostanie utrzymana bez wzgl?du na wynik tego post?powania, czego zbadanie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku?y 179, 183 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, odczytywane w ?wietle zasady neutralno?ci podatkowej, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, które przed zako?czeniem post?powania w sprawie kontroli podatkowej dotycz?cej deklaracji podatku od warto?ci dodanej (VAT) wykazuj?cej nadwy?k? za dany okres rozliczeniowy, nie przewiduj? mo?liwo?ci przyznania przez organy podatkowe zwrotu cz??ci tej nadwy?ki, która odnosi si? do transakcji nieobj?tych

tym postępowaniem w chwili jego wszczęcia, pod warunkiem że nie jest możliwe ustalenie w sposób jasny, precyzyjny i jednoznaczny, że nadwyżka VAT, której kwota może być ewentualnie niższa od kwoty odnoszącej się do transakcji nieobjętych tym postępowaniem, pozostanie utrzymana bez względu na wynik tego postępowania, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy

* Język postępowania: czeski.