



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 7 września 2023 r.¹

Sprawa C-314/22

**„Consortium Remi Group” AD
przeciwko**

**Dyrektor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Varhoven administrativen
sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Wspólny system podatku od wartości
dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Podstawa opodatkowania – Obniżenie podstawy
opodatkowania – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności po dokonaniu
transakcji – Możliwość zastosowania przez państwa członkowskie odstępstwa na podstawie
art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT – Bezpośredni skutek art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT –
Termin zawity – Początek biegu terminu – Moment obniżenia podstawy opodatkowania –
Brak obniżenia z mocą wsteczną – Roszczenie podatnika o odsetki

I. Wprowadzenie

1. W obrocie gospodarczym wielokrotnie zdarza się, że klient nie płaci faktur w terminie lub wcale. Jest to szczególnie dotkliwe dla przedsiębiorstw, które są podatnikami w rozumieniu przepisów o VAT. Wynika to z faktu, że zgodnie z przepisami o VAT podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku, nawet zanim podmiot, którego faktycznie obciąża podatek (odbiorca świadczenia), mu go zapłaci. W rezultacie przedsiębiorstwo musi wstępnie finansować VAT do czasu jego zapłaty przez klienta, udzielając w ten sposób państwu nieoprocentowanej pożyczki. W przedmiotowej sprawie chodzi o kilka niezapłaconych faktur z lat 2006–2012.

2. W związku z tym wiele państw członkowskich przewiduje w przypadku niewywiązania się z płatności odpowiednią korektę powstałego już zobowiązania przedsiębiorstwa z tytułu VAT. Zdaniem sądu odsyłającego bułgarskie prawo nie przewiduje jednak żadnej możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Możliwość taka istnieje jedynie w przypadku zmiany ceny. Ponadto prawo podatkowe przewiduje ogólny pięcioletni okres przedawnienia roszczenia o zwrot podatku.

¹ Język oryginału: niemiecki.

3. W związku z tym powstaje pytanie, które powinien rozstrzygnąć Trybunał, czy zharmonizowane przepisy Unii dotyczące VAT wymagają możliwości korekty, a jeśli tak, to czy państwo członkowskie może ją ograniczyć w czasie. W przypadku takiego ograniczenia powstaje dalsze pytanie, dotyczące momentu, od którego rozpoczyna się bieg tego terminu.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy prawne dla przedmiotowej sprawy tworzy dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

5. Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

6. Artykuł 66 lit. b) zawiera wyjątek:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65 państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów: [...]

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty”.

7. Artykuł 73 dyrektywy VAT reguluje podstawę opodatkowania i stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8. Artykuł 90 dyrektywy VAT reguluje kwestię obniżenia podstawy opodatkowania:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

² Dz.U. 2006, L 347, s. 1, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2022/890 z dnia 3 czerwca 2022 r. dotyczącą zmiany dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do przedłużenia okresu stosowania fakultatywnego mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa oraz mechanizmu szybkiego reagowania na oszustwa związane z VAT (Dz.U. 2022, L 155, s. 1).

9. Artykuł 184 dyrektywy VAT dotyczy korekty odliczenia podatku naliczonego i stanowi:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

10. Artykuł 185 tej dyrektywy obejmuje przypadek niewywiązywania się z płatności i stanowi:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

11. Artykuł 203 dyrektywy VAT dotyczy zobowiązania podatkowego wynikającego z nieprawidłowej faktury i stanowi:

„Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

12. Artykuł 273 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic [...]”.

B. Prawo bułgarskie

13. Dyrektywa VAT została transponowana do prawa bułgarskiego w dniu 1 stycznia 2007 r. przez Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (ustawę o podatku od wartości dodanej, zwaną dalej „ZDDS”). Artykuł 115 ust. 1 i 3 ZDDS stanowi:

„(1) W przypadku zmiany podstawy opodatkowania transakcji oraz w przypadku odstąpienia od dostawy, dla której wystawiono fakturę, dostawca jest zobowiązany do wystawienia noty do faktury”.

„(3) Nota obciążeniowa jest wystawiana w przypadku podwyższenia podstawy opodatkowania, a nota uznaniowa jest wystawiana w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania lub odstąpienia od transakcji”.

14. Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (kodeks postępowania w sprawach podatkowych i ubezpieczeń społecznych, zwany dalej „DOPK”) zawiera przepisy dotyczące roszczeń o zwrot podatku. Artykuł 129 ust. 1 DOPK przewiduje termin zawity dla roszczeń o zwrot. Zgodnie z tym przepisem roszczenie o zaliczenie lub zwrot zostanie rozpatrzone, jeżeli zostanie podniesione przed upływem pięciu lat od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstała przyczyna zwrotu, chyba że ustawa stanowi inaczej.

III. Postępowanie główne

15. „Consortium Remi Group” AD (zwana dalej „CRG”) z siedzibą w Warnie (Bułgaria) zajmuje się budową budynków i obiektów. Spółka została zarejestrowana na podstawie ZDDS w 1995 r., ale została wyrejestrowana w dniu 7 marca 2019 r., ponieważ stwierdzono, że systematycznie narusza swoje obowiązki wynikające z ZDDS. Wyrokiem Varnenski okrazhen sad (sądu okręgowego w Warnie, Bułgaria) z dnia 18 września 2020 r. ogłoszono niewypłacalność CRG i wszczęto postępowanie upadłościowe.

16. W latach 2006–2010 i 2012 CRG wystawiła pięciu bułgarskim spółkom faktury za dostawę towarów i świadczenie usług. W fakturach został wykazany VAT. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym podatek został uiszczony za większość okresów podatkowych. Wynikająca z tych faktur całkowita kwota VAT wynosi 618 171 lewów (BGN), co odpowiada około 310 000 EUR. Wobec braku dalszych informacji zakłada się, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyłącznie VAT wykazanego i zapłaconego przez CRG.

17. Decyzją korygującą z dnia 31 stycznia 2011 r. ustalono zobowiązania CRG na podstawie ZDDS za okres od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 lipca 2010 r., w tym VAT, który został wykazany w fakturach wystawionych jednej z wyżej wymienionych spółek. CRG złożyła skargę na decyzję wydaną na skutek odwołania, która została jednak oddalona wyrokiem sądu administracyjnego pierwszej instancji. Rozstrzygnięcie tego sądu zostało z kolei utrzymane w mocy wyrokiem Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria).

18. W dniu 7 lutego 2020 r. CRG zwróciła się do organów skarbowych o zaliczenie kwoty 1 282 582,19 BGN (około 640 000 EUR) – w tym kwoty głównej w wysokości 618 171,16 BGN (VAT w wysokości około 310 000 EUR wykazany w fakturach wystawionych na rzecz wskazanych odbiorców) oraz odsetek w wysokości 664 411,03 BGN (około 330 000 EUR – naliczonych od pierwszego dnia miesiąca następującego po wystawieniu faktur do dnia 31 lipca 2019 r.) – na poczet swoich zobowiązań publicznoprawnych.

19. Decyzją z dnia 6 marca 2020 r. w sprawie zaliczenia i zwrotu podatku organ podatkowy odmówił zaliczenia nienależnie zapłaconych i pobranych kwot VAT we wskazanym zakresie. W decyzji stwierdzono, że wniosek o zaliczenie i tak został złożony po upływie terminu zawitego wynikającego z art. 129 ust. 1 DOPK. Ponadto CRG nie udowodniła, że kwoty w tej wysokości zostały nienależnie zapłacone lub pobrane ani że posiada odpowiednie uzasadnione i wymagalne należności wobec skarbu państwa.

20. CRG wniosła do organów administracji odwołanie od decyzji o zaliczeniu i zwrocie. Na poparcie swoich wniosków przedstawiła orzeczenia sądów o wszczęciu postępowania upadłościowego wobec spółek, które otrzymały faktury. Trzy z tych spółek zostały w międzyczasie uznane za niewypłacalne i zarządzono rozpoczęcie likwidacji ich aktywów.

21. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika jednak, co stało się z pozostałymi odbiorcami świadczeń. Nie jest również jasne, dlaczego nie dokonano płatności i czy CRG (bezsukutecznie) próbowała odzyskać należności cywilnoprawne. To samo dotyczy dat wszczęcia postępowania upadłościowego. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika również, kiedy te postępowania upadłościowe zostały zakończone. Dotyczą one przecież należności z lat 2006–2012. Na rozprawie okazało się, że niektórzy z odbiorców świadczeń zostali po zakończeniu postępowania upadłościowego wykreśleni z rejestru już w 2012, 2018 i 2020 r., w stosunku do pozostałych postępowanie upadłościowe nadal się toczy.

22. Decyzja w sprawie zaliczenia i zwrotu została w całości potwierdzona decyzją Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachn--osiguritelna praktika” [Varna] pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektora dyrekcji „Odwołania i praktyki w zakresie podatków i ubezpieczeń społecznych” [Warna] przy centralnej administracji krajowej agencji ds. poboru) (zwanego dalej „Dyrektorem”) z dnia 22 maja 2020 r.

23. Dyrektor oparł swoją decyzję również na fakcie, że Bułgaria odstąpiła od stosowania art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z art. 90 ust. 2 tej dyrektywy. Zwrócił on uwagę, że prawo bułgarskie nie przewiduje możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Artykuł 115 ust. 1 i 3 ZDDS obejmował inne przypadki. Ponadto strona wnosząca skargę kasacyjną nie udowodniła, że faktury nie zostały zapłacone w całości lub w części, a jedynie tak twierdzi. Co więcej, wszyscy odbiorcy przedmiotowych faktur odliczyli VAT stanowiący część ceny za dostawy lub usługi, tak więc zwrot podatku zafakturowanego przez dostawcę/usługodawcę z pewnością doprowadziłby do zmniejszenia wpływów z tytułu podatku.

24. CRG bezskutecznie zaskarżyła decyzję w sprawie zaliczenia i zwrotu do Administrativen sad Varna (sądu administracyjnego w Warnie, Bułgaria). Sąd obliczył określony w art. 129 DOPK ogólny termin na złożenie wniosku o zwrot od momentu wykazania VAT w przedmiotowych fakturach. W związku z tym uznał on, że wniosek o zwrot złożony w dniu 7 lutego 2020 r. był niedopuszczalny, ponieważ został wniesiony zbyt późno. CRG wniosła w dniu 16 lutego 2021 r. skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji do sądu odsyłającego.

25. W toku badania zasadności skargi kasacyjnej od decyzji w sprawie zaliczenia i zwrotu Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) doszedł natomiast do wniosku, że rozstrzygnięcie sporu wymaga wykładni przepisów prawa Unii Europejskiej.

IV. Postępowanie przed Trybunałem i pytania prejudycjalne

26. W związku z tym Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny), który rozstrzygał spór, zwrócił się do Trybunału w dniu 4 maja 2022 r. z następującymi pytaniami:

1. Czy w wypadku odstępstwa na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT zasada neutralności i art. 90 tej dyrektywy sprzeciwiają się przepisowi krajowemu takiemu jak art. 129 ust. 1 zdanie drugie Danachno-osiguritelnen protsesualen kodeks [(kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i ubezpieczeń społecznych)], który przewiduje termin zawity na złożenie wniosku o zaliczenie lub zwrot podatku zafakturowanego przez podatnika z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty przez odbiorcę dostawy lub usługi?

2. Czy niezależnie od odpowiedzi na pytanie pierwsze w okolicznościach postępowania głównego warunkiem koniecznym dla uznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT jest to, by podatnik przed złożeniem wniosku o zwrot podatku skorygował wystawioną przez siebie fakturę w zakresie wykazanego podatku VAT z powodu całkowitego lub częściowego braku zapłaty ceny za dostawę lub usługę przez odbiorcę faktury?
 3. W zależności od odpowiedzi na dwa pierwsze pytania: w jaki sposób należy interpretować art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przy ustalaniu momentu, w którym powstaje przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania, gdy ma miejsce całkowity lub częściowy brak zapłaty ceny, a z powodu odstąpienia od art. 90 ust. 1 brak jest przepisu krajowego?
 4. W jaki sposób należy stosować rozważania zawarte w wyrokach z dnia 27 listopada 2017 r., Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 21–27) oraz z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 62, 65), jeżeli prawo bułgarskie nie zawiera szczególnych warunków stosowania odstąpienia zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT?
 5. Czy zasada neutralności i art. 90 dyrektywy VAT sprzeciwiają się praktyce podatkowej i z zakresu zabezpieczenia społecznego, zgodnie z którą w przypadku braku zapłaty korekta wykazanego na fakturze podatku nie jest dozwolona, zanim odbiorca towaru lub usługi, o ile jest on podatnikiem, nie zostanie powiadomiony o anulowaniu podatku, tak aby skorygował on pierwotnie dokonane przez siebie odliczenie?
 6. Czy wykładnia art. 90 ust. 1 dyrektywy pozwala przyjąć, że ewentualne prawo do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty uzasadnia powstanie prawa do zwrotu zapłaconego przez dostawcę podatku od wartości dodanej wraz z odsetkami za zwłokę i od jakiej daty?”.
27. Bułgarskie organy skarbowe i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie dotyczące tych kwestii w postępowaniu przed Trybunałem. Wraz z Republiką Bułgarii uczestniczyły one w rozprawie w dniu 12 maja 2023 r.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

28. Sześć niniejszych pytań prejudycjalnych można podzielić na cztery grupy. I tak sąd odsyłający pyta, w jakim zakresie państwo członkowskie może skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności oraz czy art. 90 ust. 1 ma bezpośredni skutek (pytania pierwsze i czwarte – zob. część B poniżej).
29. Pytanie trzecie dotyczy konkretnego momentu, od którego podatnik może obniżyć podstawę opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT (zob. część C poniżej).
30. Ponadto sąd odsyłający pyta na końcu o warunki korekty podstawy opodatkowania przez podatnika (pytania drugie i piąte). Przy tej okazji należy wyjaśnić, czy przed korektą podstawy opodatkowania przez dostawcę należy również skorygować pierwotną fakturę wystawioną

odbiorcy świadczenia lub przynajmniej poinformować odbiorcę świadczenia o korekcie podstawy opodatkowania. Ostatecznie odliczenie podatku naliczonego przez odbiorcę świadczenia było zbyt wysokie, skoro nigdy nie zapłacił on kwoty wynikającej z faktury (zob. część D poniżej).

31. Poprzez pytanie szóste sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy i od kiedy państwo członkowskie jest zobowiązane do zapłaty odsetek za zwłokę w przypadku zmiany podstawy opodatkowania. W niniejszej sprawie CRG domaga się odsetek od dnia wystawienia faktury i braku jej zapłaty, mimo że korekta podstawy opodatkowania została przeprowadzona dopiero w lutym 2020 r. (zob. część E poniżej).

32. Na wstępie należy wyjaśnić, że Trybunał jest właściwy do dokonywania wykładni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym państwie członkowskim od momentu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej³. Wydaje się jednak, że postępowanie główne dotyczy również dostaw i usług od 2006 r., tj. przed przystąpieniem Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej w dniu 1 stycznia 2007 r.

33. Podobnie, jak wyjaśnił już Trybunał w odniesieniu do korekty odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 184 i 185 dyrektywy VAT⁴, obniżenie podstawy opodatkowania ma na celu skorygowanie zobowiązania podatkowego powstałego w przeszłości. Uprawnienie do obniżenia podstawy opodatkowania jest zatem nierozzerwalnie związane z powstaniem roszczenia o zwrot podatku. W konsekwencji nawet pojawienie się, po przystąpieniu państwa członkowskiego do Unii, pewnych okoliczności, nie pozwala Trybunałowi na interpretację dyrektywy VAT, jeżeli dostawa towarów lub świadczenie usług, do których odnosi się roszczenie o zwrot podatku, miały miejsce przed tym przystąpieniem⁵. Zatem w zakresie, w jakim pytania zadane przez sąd odsyłający dotyczą korekty zobowiązania podatkowego z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług z roku 2006 r., Trybunał nie jest właściwy.

B. Zakres art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT

34. Poprzez pytania pierwsze i czwarte sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w jakim zakresie państwo członkowskie może skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że w przypadku, między innymi, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana, na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Jednakże art. 90 ust. 2 dyrektywy pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od tej zasady w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności.

1. Możliwość wyłączenia obniżenia podstawy opodatkowania?

35. Według sądu odsyłającego Bułgaria skorzystała z możliwości odstępstwa i wyłączyła korektę podstawy opodatkowania w całości w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności.

³ Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 30); z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 17 i nast.).

⁴ Wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 27 i nast.).

⁵ Podobnie wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, pkt 31).

36. Taka sytuacja jest niezgodna z dyrektywą VAT. Najpóźniej od czasu orzeczenia Trybunału w sprawie Enzo Di Maura w 2017 r. wyjaśniono, że chociaż państwa członkowskie mają możliwość odstąpienia od przewidzianej w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT korekty podstawy opodatkowania, prawodawca Unii nie przyznał im możliwości całkowitego jej wyłączenia⁶. W szczególności przewidziana w ust. 2 możliwość odstąpienia ma zastosowanie wyłącznie w przypadku braku pewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności faktury. Nie dotyczy ona kwestii, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności⁷.

37. Z jednej strony bułgarski ustawodawca może – ze skutkiem na przyszłość – wyeliminować niezgodność bułgarskiego prawa z prawem Unii. Zgodnie z oświadczeniami złożonymi na rozprawie, odpowiednia zmiana prawa została wprowadzona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2023 r. Z drugiej strony niezgodność ta może zostać naprawiona poprzez wykładnię zgodną z dyrektywą, jeżeli – i w zakresie, w jakim ma to miejsce – prawo bułgarskie może zostać odpowiednio zinterpretowane. Sąd odsyłający musi zbadać tę ostatnią opcję, ale nie wydaje się ona możliwa. Trzecią możliwością jest bezpośrednie stosowanie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT na korzyść podatnika.

2. Bezpośrednie stosowanie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT

38. Jak już wielokrotnie orzekł Trybunał⁸, z jednej strony art. 90 dyrektywy VAT pozostawia państwom członkowskim pewien zakres swobody przy określaniu przepisów umożliwiających ustalenie kwoty obniżki; okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w tym przepisie. Jest on zatem bezpośrednio skuteczny⁹.

39. Z drugiej strony w orzeczeniu z 2014 r. Trybunał uznał, że podatnicy nie mogą powoływać się, na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności ceny, jeżeli dane państwo członkowskie postanowiło zastosować odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 rzezonej dyrektywy¹⁰. W związku z tym CRG nie mogłyby skorygować podstawy opodatkowania, powołując się na art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, i mogłyby jedynie podnosić roszczenie z tytułu odpowiedzialności państwa przeciwko Bułgarii.

40. Jednakże, podobnie jak sąd odsyłający, uważam, że powyższe rozstrzygnięcie należy zniuansować w świetle późniejszego orzecznictwa Trybunału, w szczególności w sprawach Enzo Di Maura i Uni Credit Leasing¹¹. Jak już wskazano powyżej (pkt 36), przewidziana w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT możliwość odstąpienia pozwala państwom członkowskim jedynie na

⁶ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 20); wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 21), jeszcze do poprzedniej wersji przepisu o tej samej treści.

⁷ Wyroki: z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 28); z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT (C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 24); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 21); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22); podobnie również postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 20); wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 36 i nast.).

⁸ Wyroki: z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 38); z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 34).

⁹ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 31); wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 51, 52).

¹⁰ Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23), rozstrzygnięcie powtórzone bez krytyki w wyroku z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 39).

¹¹ Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887).

uwzględnienie – występującej w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności – niepewności co do tego, czy niewywiązanie się z płatności ma charakter trwały, czy tylko tymczasowy. Umożliwiłoby to na przykład ustalenie określonych warunków wskazujących, do kiedy niepewność może zostać uznana za tymczasową. Nie pozwala to jednak na wyłączenie korekty podstawy opodatkowania co do zasady.

41. W związku z tym bezpośredni skutek art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie ma zastosowania tylko wtedy, gdy dane państwo członkowskie zamierzało skorzystać z odstępstwa na podstawie art. 90 ust. 2 tej dyrektywy (zgodnie z dyrektywą)¹². Dzieje się tak tylko w przypadku, gdy przepisy krajowe stanowiące odstępstwo zezwalają co do zasady na korektę w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Bułgaria nie zezwoliła jednak na żadną korektę w przypadku niewywiązania się z płatności, a zatem nie chciała skorzystać z możliwości odstąpienia przewidzianej w prawie Unii. W związku z tym art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT może mieć bezpośredni skutek.

3. Czasowe ograniczenia prawa do obniżenia podstawy opodatkowania

42. Ze względu na to, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT – a zdaniem Trybunału także art. 273 tej dyrektywy – poza określonymi w nim ograniczeniami nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie, należy stwierdzić, że przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, jakie muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem obniżenia podstawy opodatkowania¹³.

43. Moim zdaniem ta swoboda decyzyjna państw członkowskich obejmuje również czasowe ograniczenie dotyczące korekty podstawy opodatkowania. Jak już wielokrotnie stwierdził Trybunał, prawo Unii nie wymaga możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot bez żadnego ograniczenia w czasie. Wręcz przeciwnie, byłoby to sprzeczne z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą możliwość zakwestionowania sytuacji podatnika w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych nie może istnieć w nieskończoność¹⁴.

44. W związku z tym art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT co do zasady nie stoi na przeszkodzie przewidzianemu w prawie krajowym czasowemu ograniczeniu prawa do obniżenia podstawy opodatkowania.

4. Warunki dotyczące zgodnego z prawem Unii wyznaczenia terminu na obniżenie podstawy opodatkowania

45. Moment rozpoczęcia biegu tego terminu podlega przepisom prawa krajowego, z zastrzeżeniem poszanowania przez nie zasad równoważności i skuteczności¹⁵. W szczególności zasada skuteczności wymaga, aby czasowe ograniczenie obniżenia podstawy opodatkowania wynikające z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT było zgodne z unijnoprawnymi zasadami prawa o VAT.

¹² W tym kierunku zmierzają również wyroki: z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 38); z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 65).

¹³ Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 39); z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 42); z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 37).

¹⁴ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 23).

¹⁵ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 23); zob. podobnie wyroki: z dnia 21 stycznia 2010 r., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16, 17 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

46. Po pierwsze, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi wyraz *podstawowej zasady dyrektywy VAT*. Wedle tej zasady podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane. Ponadto wynika z niego, że organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik¹⁶. Zobowiązuje to państwo członkowskie do odpowiedniego obniżenia podstawy opodatkowania¹⁷.

47. Po drugie, należy przestrzegać zasady neutralności podatkowej. Jest to fundamentalna reguła VAT wynikająca z jego charakteru jako podatku konsumpcyjnego¹⁸. Oznacza ona między innymi, że przedsiębiorstwo, jako podmiot pobierający podatki na rachunek państwa, ma być co do zasady zwolnione od ostatecznego obciążenia VAT¹⁹, o ile sama działalność gospodarcza służy (co do zasady) dokonywaniu czynności opodatkowanych²⁰.

48. Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT podatek staje się wymagalny w momencie dokonania dostarczenia towarów lub wykonania usług. Nie jest decydujące, czy odbiorca ponadto zapłacił wynagrodzenie (tzw. zasada memoriałowa). Jednakże jeśli zobowiązanie dokonującego dostawy przedsiębiorstwa do zapłaty VAT, którego nie mogło ono pobrać, utrzymuje się – ze względu na metodę opodatkowania – przez lata, wówczas takie wstępne finansowanie stanowi znaczne obciążenie dla przedsiębiorstwa. Wówczas nie można już mówić o całkowitej²¹ neutralności VAT.

49. Po trzecie, wstępne finansowanie VAT narusza podstawowe prawa podatnika (np. wolność wyboru zawodu, wolność prowadzenia działalności gospodarczej i prawo własności – art. 15, 16 i 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej). Ponadto w świetle art. 20 tej karty dochodzi do nierównego traktowania wobec podatników, dla których, zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, podatek staje się wymagalny dopiero w momencie otrzymania świadczenia wzajemnego (tzw. zasada kasowa).

50. Z uwagi na te zasady prawa Unii dopuszczalne czasowe ograniczenie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 dyrektywy VAT wymaga zatem, aby termin ten był powiązany z momentem, od którego podatnik mógłby również skorzystać z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Jedynie wtedy uwzględniana jest koncepcja, że podatnik działa „tylko” jako poborca na rachunek państwa²² i w konsekwencji nie jest winien więcej podatku niż mógłby faktycznie pobrać. Jeżeli ów termin ma również służyć pewności prawa (zob. pkt 43 powyżej), ten moment musi być rozpoznawalny dla podatnika.

¹⁶ Wyroki: z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 25); z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, pkt 41); z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 21); z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 35); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15).

¹⁷ Tak też wyraźnie wyroki: z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 31); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 26).

¹⁸ W wyroku z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 43) Trybunał wskazuje, że jest to wskazówka interpretacyjna.

¹⁹ Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

²⁰ Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57); z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51); moja opinia w sprawie Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, pkt 25).

²¹ Tak również wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 23).

²² Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21).

51. Moment wykonania usługi lub wystawienia faktury – na którym skupił się sąd pierwszej instancji w postępowaniu głównym – jest do tego nieodpowiedni²³. W tym momencie podatnik zazwyczaj zakłada bowiem, że uzgodniona cena zostanie zapłacona. W związku z tym warunki określone w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie są jeszcze spełnione.

52. To, jaki moment wybierze ustawodawca krajowy dla rozpoczęcia biegu terminu zawitego, zależy od jego uznania. Może on wybrać najwcześniejszy moment obniżenia podstawy opodatkowania (uzasadnione prawdopodobieństwo, że odbiorca świadczenia nie zapłaci – np. niewywiązanie się z płatności pomimo upomnienia) lub najpóźniejszy moment (prawdopodobieństwo graniczące z pewnością, że odbiorca świadczenia nie zapłaci – np. zakończenie postępowania upadłościowego).

53. Jednak bez takiego wyboru – jak ma to miejsce w tym przypadku – można rozważyć tylko najpóźniejszy możliwy moment rozpoczęcia biegu terminu zawitego. Wynika to już z orzeczenia Trybunału w sprawie FGSZ²⁴. Gdy państwo członkowskie uzależni prawo wierzyciela do uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT od dochowania terminu przedawnienia, „termin ten musi być liczony nie od dnia wykonania pierwotnie przewidzianego zobowiązania do zapłaty, lecz od dnia, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna”.

54. Stwierdzenie to można przenieść na grunt niniejszej sprawy. Jedynym terminem przewidzianym w prawie bułgarskim jest ogólny termin określony w art. 129 ust. 1 DOPK, którego początek jest związany z powstaniem roszczenia o zwrot. Prawo bułgarskie nie przewiduje szczególnego uregulowania dotyczącego momentu powstania roszczenia o zwrot wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

55. Jeśli jednak państwo członkowskie niezgodnie z prawem Unii odmawia podatnikowi możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności, wówczas ogólny termin zawity może także rozpocząć bieg dopiero w najpóźniejszym momencie (pkt 52 powyżej). Jest to moment, w którym ustalono z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością, że – jak argumentowała również Komisja – nie należy już oczekiwać zapłaty, tj. dopiero w momencie zakończenia postępowania upadłościowego. W związku z tym art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stoi na przeszkodzie istnieniu terminu zawitego, który jest powiązany z wcześniejszym momentem.

5. *Wstępny wniosek*

56. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT ma bezpośredni skutek, jeżeli państwo członkowskie tak dalece błędnie korzysta z możliwości odstępstwa przewidzianej w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, że nie ogranicza się do uwzględnienia niepewności co do ostatecznego niewywiązania się z płatności, lecz całkowicie wyłącza obniżenie podstawy opodatkowania (odpowiedź na pytanie czwarte).

²³ Tak wyraźnie również postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 27), z odniesieniem do wyroków: z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 51); z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 44).

²⁴ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 28 i sentencja).

57. W tym kontekście art. 90 dyrektywy VAT nie sprzeciwia się odpowiedniemu terminowi zawitemu, jeżeli zaczyna on biec dopiero w dniu lub po dniu, w którym podatnik mógł obniżyć podstawę opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Jednakże termin zawity liczony od momentu świadczenia lub wystawienia faktury jest niezgodny z art. 90 tej dyrektywy. Bez ustawowego określenia tego momentu termin zawity może rozpocząć bieg dopiero od momentu, w którym wiarygodność stała się nieściągalna z prawdopodobieństwem granicznym z pewnością (odpowiedź na pytanie pierwsze).

C. Moment obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności

58. Jednakże decydującą kwestią – którą sąd odsyłający również podnosi w pytaniu trzecim – jest to, kiedy obniżenie podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności na rzecz podatnika może w ogóle mieć miejsce.

59. Trybunał mówi o „prawie do obniżenia podstawy opodatkowania” w kontekście art. 90 dyrektywy VAT²⁵. Prawo to przysługuje podatnikowi. Oznacza to, że podatnik może domagać się obniżenia podstawy opodatkowania, jeśli uważa, że w dającej się przewidzieć przyszłości nie należy już oczekiwać zapłaty. Nie ma jednak obowiązku realizacji tego prawa. Podatnik może kontynuować wstępne finansowanie VAT, jeśli i ponieważ zakłada, że jego klient wkrótce zapłaci.

60. W konsekwencji podatnik jest jedynym, który może ocenić, czy zapłata jeszcze nastąpi w dającej się przewidzieć przyszłości, czy też już nie. W takim przypadku decydujące jest również jego oświadczenie, od kiedy z jego punktu widzenia można założyć „ostateczne” niewywiązanie się z płatności. Oświadczenie to jest składane w ramach danego bieżącego roku podatkowego.

61. W rezultacie obniżenie podstawy opodatkowania obrotu dostawcy zależy w związku z tym od jego decyzji i oświadczenia. Nie jest to możliwe z mocą wsteczną, ponieważ do czasu złożenia takiego oświadczenia w systemie samoopodatkowania (to znaczy tutaj w systemie, w którym podatnik sam oblicza i określa wysokość swojego zobowiązania podatkowego) można przypuszczać, że podatnik nadal zakłada, że zapłata ceny zostanie dokonana wystarczająco szybko.

62. Nie miałyby to zastosowania tylko wtedy, gdyby prawo krajowe przewidywało konkretny, odpowiedni moment, od którego zasadniczo można dokonać obniżenia podstawy opodatkowania. W tym przypadku jednak tego brakuje. W związku z tym nie ma konkretnego momentu, w którym należy dokonać obniżenia podstawy opodatkowania. Istnieje raczej okres, w którym podatnik może realizować swoje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania.

²⁵ Postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 19); wyroki: z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 44); z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 39).

1. Najpóźniejszy moment na obniżenie podstawy opodatkowania

63. Jak już orzekł Trybunał²⁶, najpóźniejszym momentem, od którego podatnik może obniżyć podstawę opodatkowania, jest moment, w którym jest pewne, że zapłata za dokonaną transakcję już nie zostanie dokonana. Może to być na przykład zakończenie postępowania upadłościowego odbiorcy świadczenia. Obniżenie podstawy opodatkowania nie może jednak zależeć wyłącznie od bezskutecznego zakończenia postępowania upadłościowego²⁷.

64. W tym względzie Trybunał stwierdził, że oparcie się na „ostatecznej nieściągalności” jest nieproporcjonalne²⁸, zwłaszcza że kolejne płatności mogą ponownie podwyższyć podstawę opodatkowania. Co więcej, nieoparta na winie odpowiedzialność dostawcy wykraczałaby poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa²⁹. Nic innego nie ma zastosowania do nieopartego na winie, długoterminowego finansowania podatku, który nie może zostać pobrany (np. przez okres kilku lat, np. do zakończenia postępowania upadłościowego). W mojej ocenie jako najpóźniejszy moment wchodziłby również w grę moment przedawnienia cywilnoprawnego roszczenia o zapłatę. W tym zakresie można przyjąć, że odbiorca świadczenia – który jeszcze nie dokonał zapłaty – z pewnością nie zapłaci wierzytelności, która jest już przedawniona.

65. Z uwagi jednak na funkcję podatnika jako poborcy podatkowego, jego prawa podstawowe i zasadę neutralności musi on również mieć możliwość obniżenia podstawy opodatkowania we wcześniejszym momencie.

2. Najwcześniejszy moment na obniżenie podstawy opodatkowania

66. Nie ma jak dotąd orzeczeń Trybunału, w których zostałyby określone, jaki jest najwcześniejszy moment, od którego można mówić o całkowitym lub częściowym niewywiązaniu się z płatności uprawniającym do obniżenia podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Moim zdaniem aby odpowiedzieć na to pytanie, należy wziąć pod uwagę art. 66 lit. b) oraz art. 194 i nast. dyrektywy VAT w związku z zasadą równego traktowania (art. 20 karty). Przepisy te wymagają *niezwłocznej* możliwości obniżenia podstawy opodatkowania.

67. Zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą ustalić dla określonej kategorii podatników (np. w zależności od wielkości obrotu) wymagalność VAT w momencie „otrzymania zapłaty” (zasada kasowa). Państwa członkowskie skorzystały z tej możliwości, przynajmniej częściowo. Należy również wziąć pod uwagę te dostawy, dla których dyrektywa VAT przewiduje przeniesienie odpowiedzialności za VAT na odbiorcę świadczenia lub na nie zezwala (por. art. 194 i nast. dyrektywy VAT). Przedsiębiorstwa, które dokonują takich transakcji – np. realizują usługi na rzecz podmiotów gospodarczych mających siedzibę za granicą – nie muszą wstępnie finansować VAT. Te ostatnie systemy służą uproszczeniu administracji podatkowej w szerszym znaczeniu.

68. Przedsiębiorstwo rozliczające się na zasadzie memoriałowej – tj. przy powstaniu zobowiązania podatkowego niezależnie od otrzymania płatności – które musi wstępnie finansować podatki przez dłuższy czas, ma od razu na wstępie niekorzystną sytuację

²⁶ Podobnie należy prawdopodobnie rozumieć postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); zob. również wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27, 28).

²⁷ Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 29).

²⁸ Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27).

²⁹ Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 42); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 48).

konkurencyjną w porównaniu z przedsiębiorstwem rozliczającym się na zasadzie kasowej, które musi zapłacić podatek tylko od otrzymanej zapłaty. To samo dotyczy przedsiębiorstw, które dokonują wyłącznie transakcji, przy których obowiązek podatkowy jest przeniesiony na odbiorcę świadczenia. Takie nierówne traktowanie może być jednak uzasadnione w świetle prawa pierwotnego, w szczególności karty, tylko jeżeli okres wstępnego finansowania nie jest zbyt długi.

69. Interpretując art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy również wziąć pod uwagę, że późniejsze podwyższenie podstawy opodatkowania pozostaje zawsze możliwe na gruncie prawa podatkowego³⁰. Jeżeli bowiem płatność na rzecz przedsiębiorstwa zostanie dokonana później (np. w trakcie lub po zakończeniu postępowania upadłościowego), wówczas zobowiązanie podatkowe musi w tym momencie zostać odpowiednio podwyższone. Wynika to już z art. 73 dyrektywy VAT, zgodnie z którym wszystko, co odbiorca świadczenia lub osoba trzecia wydaje na dostawę towarów lub świadczenie usług, jest wliczane do podstawy opodatkowania.

70. Obniżenie podstawy opodatkowania, z zastrzeżeniem jej podwyższenia w wyniku późniejszej płatności, jest mniej uciążliwe dla podatnika, a tym samym bardziej proporcjonalne niż obowiązek finansowania przez lata do momentu otwarcia lub nawet zakończenia postępowania upadłościowego³¹.

71. Rozróżnienie między wierzytelnościami, w przypadku których niewywiązanie się z płatności jest ostateczne, a wierzytelnościami, w przypadku których tak nie jest, i tak nie jest możliwe na gruncie przepisów o VAT. Wynika to z faktu, że nie może istnieć „ostateczne” niewywiązanie się z płatności w rozumieniu przepisów o VAT. Wyłącza to już brzmienie art. 73 dyrektywy VAT. Zgodnie z nim podstawa opodatkowania obejmuje również *płatności dokonywane przez osobę trzecią*, a zatem jest niezależna od wypłacalności lub istnienia dłużnika³². Co więcej, na gruncie przepisów o VAT nie jest istotne występowanie podlegającej egzekucji wierzytelności, jak pokazuje opodatkowanie zapłaty napiwku³³, przypadkowych nadpłat lub zapłaty długu honorowego³⁴. W związku z tym zawsze istnieje tylko *pewne prawdopodobieństwo niewywiązania się z płatności*, które wzrasta w szczególności wraz z długością okresu niewywiązania się z płatności i może być dodatkowo uzasadnione okolicznościami niewywiązania się z płatności (zob. powyżej pkt 63 i nast.).

72. Jedynym decydującym czynnikiem może być zatem to, czy wierzytelność nie jest możliwa do wyegzekwowania w dającej się przewidzieć przyszłości. Taka niemożność egzekwowania może istnieć już w przypadku poważnej odmowy zapłaty przez dłużnika. Jeśli na przykład dłużnik kwestionuje istnienie samej wierzytelności lub jej wysokość, istnieje zwiększone prawdopodobieństwo, że wierzytelność przez dłuższy czas nie będzie w ogóle możliwa do wyegzekwowania lub nie będzie możliwa do wyegzekwowania w pełnej wysokości.

73. Z drugiej strony w przypadku pośredniego poboru podatku państwo jest uzależnione od „ściągnięcia” VAT przez podatnika. W związku z tym należy wziąć pod uwagę takie środki, które są w dyspozycji podatnika i których można od niego racjonalnie oczekiwać. Środki, które w tym zakresie mogą być w każdym poszczególnym państwie członkowskim wymagane od

³⁰ Zobacz również wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27).

³¹ Podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27, 28).

³² Zdarzało się już, że bank zaspokajał wierzytelności handlowców, których klient stał się niewypłacalny, aby uniknąć dalszych szkód wizerunkowych – por. sprawa BFH, wyrok z dnia 19 października 2001 r. – V R 75/98, UR 2002, 217.

³³ Wyrok z dnia 29 marca 2001 r., Komisja/Francja (C-404/99, EU:C:2001:192, pkt 40 i nast.).

³⁴ Wyrok z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 21 i nast.).

przedsiębiorstwa, zanim będzie ono mogło skorygować swoje zobowiązanie podatkowe z powodu niewywiązania się z płatności, zależą również od stosunków panujących w tym państwie. Trybunał może jedynie udzielić wskazówek w tym zakresie.

74. I tak państwo członkowskie może wymagać dowodów na prawdopodobnie długotrwałe niewywiązywanie się z płatności. Samo stwierdzenie takiego faktu nie jest wystarczające. Proporcjonalne byłoby również określenie odpowiedniego okresu niewywiązywania się z płatności [np. analogicznie do art. 3 ust. 3 lit. b) dyrektywy 2011/7/UE w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach w transakcjach handlowych³⁵ po upływie 30 dni od daty otrzymania faktury lub np. 14 dni od wezwania do zapłaty], po którym można założyć niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, o ile nic nie wskazuje inaczej.

75. Moim zdaniem decydujące znaczenie ma to, że podatnik może wykazać organom skarbowym uzasadnione prawdopodobieństwo³⁶ trwałego niewywiązywania się z płatności, i to pomimo faktu, że starał się wypełniać swoją funkcję poborcy podatkowego na rachunek państwa. Z drugiej strony obowiązek dochodzenia w sądzie potencjalnie bezwartościowych wierzytelności na rzecz państwa, który powoduje znaczne koszty, nie jest zgodny ani z zasadą neutralności, ani z zasadą proporcjonalności.

76. Ogólnie rzecz biorąc, przed korektą podstawy opodatkowania wymagana jest próba wyegzekwowania wierzytelności. Jest to proporcjonalne, chyba że istnieją przesłanki wskazujące na to, że próba ta i tak będzie nieskuteczna lub nieopłacalna. W tym zakresie podatnik może zdecydować poprzez swoje działania, w którym momencie dochodzi swojego „prawa do obniżenia podstawy opodatkowania” w opisanym wyżej przedziale czasu.

3. *Wstępny wniosek*

77. Moment, od którego podatnik zyskuje możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT (najwcześniejszy moment), zależy od stosunków panujących w danym państwie członkowskim i okoliczności konkretnej sprawy, które musi ocenić sąd odsyłający.

78. W tym kontekście zasada neutralności zakazuje nieproporcjonalnie długiego wstępnego finansowania podatku, pod warunkiem że podatnik (dostawca) podjął rozsądne kroki w celu wypełnienia swojej funkcji poborcy podatkowego na rachunek państwa. To ostatnie wymaga zasadniczo bezskutecznego wezwania do zapłaty (upomnienia) odbiorcy świadczenia. Nie jest natomiast konieczne bezskuteczne postępowanie sądowe, wszczęcie lub zakończenie postępowania upadłościowego w stosunku do majątku odbiorcy świadczenia (odpowiedź na pytanie trzecie).

³⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/7/UE z dnia 16 lutego 2011 r. (Dz.U. 2011, L 48 s. 1).

³⁶ Zobacz w tej kwestii choćby wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 48).

D. Warunki obniżenia podstawy opodatkowania przez podatnika

79. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT – a według Trybunału³⁷ również art. 273 tej dyrektywy – przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych celem obniżenia podstawy opodatkowania³⁸. Przepisy te powinny jednak w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT³⁹.

80. W związku z tym dopuszczalne są jedynie wymogi formalne w odniesieniu do dowodu, że po dokonaniu transakcji zapłata części lub całości świadczenia wzajemnego ostatecznie nie zostanie otrzymana⁴⁰.

1. Konieczność korekty faktury?

81. Nie obejmuje to korekty faktury. Upomnienie, pozew sądowy lub pisemna odmowa zapłaty *przez odbiorcę świadczenia* nadają się do tego, by wykazać, że zapłata nie została dokonana, ale korekta faktury *przez dostawcę* – już nie.

82. Ponadto – jak stwierdzono powyżej w pkt 71 – art. 90 dyrektywy VAT nie wymaga ostatecznego niewywiązania się z płatności w rozumieniu przepisów o VAT. Jak wynika już z art. 73 tej dyrektywy, kolejne udane próby egzekucji ponownie podwyższają podstawę opodatkowania. Gdyby dostawca został zmuszony do skorygowania faktury, na gruncie prawa cywilnego mogłoby to ewentualnie zostać zinterpretowane jako zrzeczenie się wierzytelności.

83. Co więcej, dyrektywa VAT przewiduje konieczność korekty faktury⁴¹ tylko wtedy, gdy dostawca chce uwolnić się od zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy VAT. Jednakże art. 203 tej dyrektywy nie ma tutaj zastosowania – wbrew opinii bułgarskich organów skarbowych wyrażonej na rozprawie. Jak niedawno wyjaśnił Trybunał⁴², ma on zastosowanie wyłącznie w przypadku nieuzasadnionego, tj. nieprawidłowego i zawyżonego wykazania podatku. W tym przypadku jednak oryginalne faktury nie wykazują nieprawidłowej kwoty VAT. Kwota ta i cała faktura dostawcy nie jest nieprawidłowa z powodu jednostronnego niewywiązania się z płatności przez odbiorcę świadczenia. Nie podlega zatem korekcie.

84. Odróżnia to również niniejszą sprawę – wbrew opinii Bułgarii – od sprawy leżącej u podstaw orzeczenia Trybunału w sprawie Kraft Foods Polska⁴³. W tamtej sprawie chodziło o obniżenie podstawy opodatkowania z powodu rabatów udzielonych później przez dostawcę. W związku

³⁷ Zobacz choćby wyroki: z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 35); z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 42); z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 33).

³⁸ Wyroki: z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 32); z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 42); z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 37).

³⁹ Wyroki: z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33); z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 43); z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 38).

⁴⁰ Podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., *FGSZ* (C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 19); wyroki: z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Ingatlan Lízing* (C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 44); z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 39).

⁴¹ Zobacz wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, pkt 35); z dnia 6 listopada 2003 r., *Karageorgou i in.* (od C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 49); z dnia 19 września 2000 r., *Schmeink & Cofreth i Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 49); z dnia 13 grudnia 1989 r., *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635, pkt 18).

⁴² Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., *Finanzamt Österreich (VAT niesłusznie naliczony konsumentom końcowym)* (C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 23), z odniesieniem do mojej opinii w tej samej sprawie (C-378/21, EU:C:2022:657, pkt 26).

⁴³ Wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40).

z tym uległo zmianie uzgodnione świadczenie wzajemne, które należy wykazać na fakturze. Właściwe było zatem w tym przypadku stwierdzenie, że dowód otrzymania faktury korygującej może co do zasady być możliwym do zastosowania warunkiem na gruncie art. 90 dyrektywy VAT⁴⁴.

85. Jednak po dokładnym przeczytaniu rozstrzygnięcia okazuje się, że Trybunałowi chodziło przede wszystkim o dowód na to, że odbiorca świadczenia został poinformowany tak, aby mógł skorygować swoje ewentualne odliczenie podatku naliczonego⁴⁵, ponieważ był teraz winien niższą cenę z powodu rabatu. Jednak odbiorca świadczenia, który nie zapłacił faktury, nadal jest winien tę samą cenę. W związku z tym nie musi zostać poinformowany. Nie musi być również informowany o tym, że odliczył zbyt dużo podatku naliczonego (zob. w tej kwestii poniżej pkt 90), ponieważ sam wie, że nie zapłacił.

86. Ze względu na to, że korygowanie prawidłowej faktury (nawet w przypadku niewywiązania się z płatności) nie ma sensu, dyrektywa VAT stoi na przeszkodzie istnieniu takiego obowiązku.

2. Konieczność powiadomienia organów skarbowych lub odbiorcy świadczenia?

87. W konsekwencji pozostaje jedynie do wyjaśnienia, czy państwa członkowskie, dokonując transpozycji art. 90 dyrektywy VAT, mogą przewidzieć, że w przypadku niewywiązania się z płatności nie jest dopuszczalne obniżenie podstawy opodatkowania, zanim odbiorca towaru lub usługi, o ile jest podatnikiem, nie zostanie o tym powiadomiony. Pytanie piąte sądu odsyłającego wydaje się zmierzać w tym kierunku, ponieważ sąd wyraźnie wskazuje na to, że celem tych środków jest korekta odliczenia podatku naliczonego pierwotnie dokonanego przez odbiorcę świadczenia.

88. W ten sposób organy podatkowe – jak opisano we wniosku – chcą, by podstawa opodatkowania dostawcy została obniżona zasadniczo dopiero po skorygowaniu odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę świadczenia. Tło dla pytania dotyczącego art. 90 dyrektywy VAT stanowią zatem art. 184 i następne dyrektywy VAT. Podczas gdy art. 90 dyrektywy VAT reguluje prawo dostawcy lub usługodawcy do obniżenia podstawy opodatkowania, jeżeli po zawarciu transakcji nie otrzymuje on przewidzianego wynagrodzenia lub otrzymuje jedynie jego część, art. 185 tej dyrektywy dotyczy korekty wstępnego odliczenia dokonanego przez drugą stronę tej samej transakcji, a zatem te dwa artykuły reprezentują dwie strony tej samej transakcji gospodarczej⁴⁶.

89. Niemniej jednak przesłanki korekty zawarte w art. 90 i art. 184 i następnych dyrektywy VAT są od siebie niezależne. Dotyczą one bowiem różnych podatników⁴⁷. W związku z tym „okoliczność, iż VAT należny od dostawcy podatnika sam nie został skorygowany, nie ma żadnego wpływu na prawo [...] organu podatkowego do wymagania dokonania korekty odliczonego przez podatnika VAT”⁴⁸.

⁴⁴ Wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 33).

⁴⁵ Wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 32, 41).

⁴⁶ Podobnie również wyroki: z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 37); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 35).

⁴⁷ Wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 42 z wyraźnymi odniesieniami do mojej opinii w sprawie E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:424, pkt 58–60); wyraźnie również wyrok z dnia 28 maja 2020 r., World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, pkt 41, 43).

⁴⁸ Wyrok z dnia 28 maja 2020 r., World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, pkt 41).

90. Ten obowiązek korekty po stronie odbiorcy świadczenia istnieje całkowicie niezależnie od ewentualnego powiadomienia odbiorcy świadczenia przez dostawcę i, co do zasady, już wcześniej. Wynika to z faktu, że odliczenie naliczonego VAT ma na celu – jak już wyjaśniłam bardziej szczegółowo w innym miejscu⁴⁹ – uwolnienie odbiorcy świadczenia od ciężaru VAT⁵⁰. Jeśli jednak, tak jak w tym przypadku, zapłata nie została dokonana, odbiorca świadczenia nie jest obciążony VAT. W związku z tym, zgodnie z art. 184 i nast. dyrektywy VAT, odbiorca świadczenia musi sam niezwłocznie skorygować swoje odliczenie podatku naliczonego, jeśli nie chce, by zarzucono mu uchylanie się od opodatkowania.

91. Obniżenie podstawy opodatkowania u dostawcy umożliwia jednak *organom podatkowym* kontrolę odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę świadczenia i, w razie potrzeby, przeprowadzenie korekty zgodnie z art. 184 i nast. dyrektywy VAT. W tym zakresie z pewnością pomocne jest *powiadomienie organów podatkowych* w ramach korekty podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT. Artykuł 90 dyrektywy VAT nie sprzeciwiałby się zatem dodatkowemu szczególnemu obowiązkowi powiadomienia przez podatnika organów podatkowych. Nie dotyczy to jednak obowiązku powiadomienia organów podatkowych, lecz powiadomienia odbiorcy świadczenia⁵¹.

92. Taki obowiązek powiadomienia odbiorcy świadczenia jako środek zastosowany w ramach art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT musiałby być odpowiedni, zgodnie z zasadą proporcjonalności, aby zrealizować przewidziane cele i nie powinien wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia⁵².

93. Powiadomienie odbiorcy świadczenia, że dostawca zamierza obniżyć podstawę opodatkowania zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, wskazuje, że nie otrzymał on świadczenia wzajemnego po dokonaniu dostawy. Jednakże odbiorca świadczenia sam wie, że nie dokonał zapłaty, a zatem nie jest z tego powodu uprawniony do odliczenia podatku naliczonego. Takie powiadomienie pełni zatem co najwyżej funkcję przypominającą i upominającą. Jego przydatność jest zatem wątpliwa.

94. Mając na uwadze niewielkie obciążenie dostawcy, Trybunał⁵³ uznał jednak, że obowiązek dokonania takiego powiadomienia jest co do zasady proporcjonalny. W swoim uzasadnieniu Trybunał argumentował jednak, że należy umożliwić każdemu państwu członkowskiemu „podjęcie działań we właściwym czasie [...] w celu odzyskania VAT, który mógł już być zostać odliczony od podatku naliczonego przez dłużnika” (tzn. odbiorcę świadczenia)⁵⁴. W jaki sposób powiadomienie odbiorcy świadczenia – które nie zostało poddane szczególnym warunkom co do formy – może umożliwić państwu członkowskiemu podjęcie działań we właściwym czasie, pozostaje jednak kwestią otwartą.

95. Taki obowiązek powiadomienia odbiorcy świadczenia jest całkowicie nieodpowiedni, jeśli powiadomienie nie jest już możliwe lub nie ma sensu, ponieważ odbiorca świadczenia został już na przykład skreślony z rejestru po zakończeniu postępowania upadłościowego, przeniósł się pod

⁴⁹ Zobacz moje opinie: w sprawie HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, pkt 61 i nast.); w sprawie Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 44 i nast.).

⁵⁰ Podobnie opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 64).

⁵¹ Wydaje się, że zostało to również pomyłone w wyroku z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 38).

⁵² Wyroki: z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 47); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25).

⁵³ Wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 40 i nast.).

⁵⁴ Wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 38).

nieznany adres lub już skorygował swoje odliczenie podatku naliczonego. Ponadto poinformowanie organów skarbowych o danym odbiorcy świadczenia w ramach obniżenia podstawy opodatkowania jest właściwym i łagodniejszym środkiem umożliwiającym organom skarbowym sprawdzenie i skorygowanie odliczenia przez odbiorcę świadczenia podatku naliczonego we właściwym czasie.

3. Wstępny wniosek

96. Obowiązek ustawowy, zgodnie z którym dostawca musi poinformować odbiorcę świadczenia o zmianie podstawy opodatkowania, aby przypomnieć mu o ewentualnej konieczności dokonania zmiany w odliczeniu podatku naliczonego, jest nieproporcjonalny ze względu na brak adekwatności. W związku z tym państwa członkowskie nie mogą go przewidzieć w ramach realizacji przepisu art. 90 dyrektywy VAT (odpowiedź na pytanie piąte). Ponadto obowiązek uprzedniej korekty prawidłowo wystawionej faktury narusza dyrektywę VAT (odpowiedź na pytanie drugie).

E. Odsetki od kwoty roszczenia o zwrot z powodu obniżenia podstawy opodatkowania

97. W związku z tym pozostaje tylko wyjaśnić, od którego momentu, w przypadku uzasadnionego obniżenia podstawy opodatkowania, państwo członkowskie powinno zapłacić odsetki od roszczenia o zwrot, które wynika z tego obniżenia. W tym przypadku CRG obniżyła podstawę opodatkowania w 2020 r., ale domaga się odsetek z mocą wsteczną za lata, w których wystawiono faktury (2006–2012).

98. Zasada neutralności systemu podatkowego wymaga, aby straty finansowe wynikłe ze zwrotu nadwyżki VAT dokonanego po przekroczeniu rozsądnego terminu zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę⁵⁵. Dotyczy to również zwrotu VAT wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT na mocy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT⁵⁶.

99. Jak wyżej wskazano (pkt 51 i nast.), przy braku bliższego określenia tej kwestii w prawie krajowym podatnik może rozważyć obniżenie podstawy opodatkowania w określonym przedziale czasowym. Decydujące jest jego oświadczenie, od kiedy, z jego punktu widzenia, można założyć „ostateczne” niewywiązanie się z płatności. Oświadczenie to jest składane w ramach bieżącego roku podatkowego i nie działa wstecz (zob. wyżej pkt 60 i nast.). W związku z tym – jak w rezultacie słusznie zauważyły bułgarskie organy skarbowe i Komisja – odsetki wchodzą w grę dopiero po złożeniu takiego oświadczenia.

100. Przed tym momentem istnieje podstawa prawna do zapłaty VAT na podstawie art. 63 dyrektywy VAT. Przestaje ona istnieć dopiero wraz z uzasadnionym prawdopodobieństwem ostatecznego niewywiązania się z płatności (art. 90 dyrektywy VAT). W związku z tym do podatnika należy poinformowanie o zakończeniu tego wstępnego finansowania i zażądanie zwrotu w ramach korekty wymiaru podatku. Od tego momentu organy skarbowe są świadome obniżonej podstawy opodatkowania i swojego obowiązku zwrotu. W przypadku niewywiązania się z płatności popadają one w zwłokę i muszą zapłacić odsetki za zwłokę.

⁵⁵ Wyroki: z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in. (C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 40); z dnia 14 maja 2020 r., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369); z dnia 28 lutego 2018 r., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, pkt 25).

⁵⁶ Wyrok z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in. (C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 41); zob. również moja opinia w sprawie technoRent International i in. (C-844/19, EU:C:2021:58, pkt 31).

101. Rozwiązanie to służy również pewności prawa, ponieważ oszczędza wszystkim zainteresowanym stronom sporu o początek naliczania odsetek w przeszłości, a tym samym o moment pierwszej „nieściągalności”, jeśli podatnik najwyraźniej nie widział wtedy potrzeby obniżenia podstawy opodatkowania.

102. W konsekwencji odsetki od kwoty roszczenia o zwrot z tytułu obniżenia podstawy opodatkowania nie mogą być uwzględniane już od momentu świadczenia lub wystawienia faktury (w tym momencie zapłata nie była jeszcze niepewna w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT). Odsetki te powinny być raczej uwzględniane najwcześniej od momentu, w którym dostawca może założyć, że zapłata nie zostanie już dokonana, i oświadczy to w ramach korekty wymiaru podatku (odpowiedź na pytanie szóste).

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

103. W związku z tym proponuję, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Varhoven administrative sad (naczelny sąd administracyjny, Bułgaria) odpowiedzieć w następujący sposób:

1. Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwia się odpowiedniemu terminowi zawitemu, jeżeli termin ten zaczyna biec dopiero w dniu lub po dniu, w którym podatnik mógł obniżyć podstawę opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Jednakże termin zawity liczony od momentu świadczenia lub wystawienia faktury jest niezgodny z art. 90 tej dyrektywy. Bez ustawowego określenia tego momentu termin zawity może rozpocząć bieg dopiero od momentu, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością.
2. Obowiązek korekty prawidłowej faktury jako warunek obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności narusza dyrektywę 2006/112.
3. Moment, od którego podatnik zyskuje możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zależy od stosunków panujących w danym państwie członkowskim i okoliczności konkretnej sprawy, które musi ocenić sąd odsyłający. W tym kontekście zasada neutralności zakazuje nieproporcjonalnie długiego finansowania podatku, pod warunkiem że podatnik (dostawca) podjął rozsądne kroki w celu wypełnienia swojej funkcji poborcy podatkowego na rachunek państwa. To ostatnie wymaga zasadniczo bezskutecznego wezwania do zapłaty (upomnienia) odbiorcy świadczenia. Nie jest natomiast konieczne bezskuteczne postępowanie sądowe, wszczęcie lub zakończenie postępowania upadłościowego w stosunku do majątku odbiorcy świadczenia.
4. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ma bezpośredni skutek, jeżeli państwo członkowskie tak dalece błędnie korzysta z możliwości odstępstwa przewidzianej w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy, że nie ogranicza się do uwzględnienia niepewności co do ostatecznego niewywiązania się z płatności, lecz całkowicie wyłącza obniżenie podstawy opodatkowania.

5. Obowiązek ustawowy, zgodnie z którym dostawca musi poinformować odbiorcę świadczenia – w przypadku (całkowitego lub częściowego) niewywiązania się z płatności przez tego odbiorcę – o zmianie podstawy opodatkowania, aby przypomnieć mu o ewentualnej konieczności dokonania zmiany w odliczeniu podatku naliczonego, jest nieproporcjonalny ze względu na brak adekwatności. W związku z tym państwa członkowskie nie mogą go przewidzieć w ramach realizacji przepisu art. 90 dyrektywy VAT.
6. Odsetki od kwoty roszczenia o zwrot z tytułu obniżenia podstawy opodatkowania mogą być uwzględniane najwcześniej od momentu, w którym dostawca może założyć, że zapłata nie zostanie już dokonana, i oświadczy to w ramach korekty wymiaru podatku.