



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 11 czerwca 2020 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE –
Artykuły 90 i 273 – Podstawa opodatkowania – Obniżenie – Odmowa – Niewywiązanie się
z płatności – Podatnik, który nie zgłosił swojej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym
wszczętym przeciwko dłużnikowi – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności –
Bezpośrednia skuteczność

W sprawie C-146/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) postanowieniem z dnia
30 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lutego 2019 r., w postępowaniu:

SCT d.d., w upadłości

przeciwko

Republice Słowenii,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: P.G. Xuereb, prezes izby, T. von Danwitz i A. Kumin (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: sekretarz: M. Longar, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 lutego 2020 r.,
rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu SCT d.d. w upadłości – S. Pušenjak, odvetnica,
- w imieniu rządu słoweńskiego – T. Mihelič Žitko oraz V. Klemenc, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula oraz J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierała
G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – N. Gossement oraz M. Kocjan, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: słoweński.

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

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką SCT d.d. w upadłości a Republiką Słowenii w przedmiocie odmowy przyznania spółce SCT prawa do dokonania korekty kwoty zapłaconego podatku od wartości dodanej (VAT) związanego z niezaspokojonymi wierzytelnościami z tego powodu, że spółka ta nie zgłosiła tych wierzytelności w postępowaniach upadłościowych wszczętych przeciwko dłużnikom.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 90 dyrektywy VAT stanowi:
„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”.
- 4 Artykuł 273 tej dyrektywy przewiduje:
„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 obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.
Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo słoweńskie

- 5 Artykuł 39 ust. 2–4 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDV-1”) stanowi:
„2) W przypadku anulowania zamówienia, odrzucenia lub obniżenia ceny po dostawie podstawa opodatkowania zostaje obniżona do odpowiedniej wysokości. Podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT, jeżeli poinformuje na piśmie nabywcę o kwocie VAT, w odniesieniu do której ten ostatni nie ma prawa do odliczenia.

3) Podatnik może również skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT, gdy nie została ona zapłacona lub nie została zapłacona w całości na podstawie ostatecznego orzeczenia sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego lub na podstawie zatwierdzonego układu prowadzącego do zakończenia tego postępowania. W ten sam sposób może postąpić także podatnik, który otrzymuje ostateczne orzeczenie sądowe w przedmiocie zawieszenia postępowania egzekucyjnego albo inny dokument, z którego wynika, że w wyniku postępowania egzekucyjnego nie otrzymał zapłaty lub nie otrzymał jej w całości, ponieważ dłużnik został wykreślony z rejestru sądowego lub innych właściwych rejestrów lub dokumentów. Jeżeli w późniejszym czasie należność w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, których dotyczy określona w tym ustępie korekta podstawy opodatkowania, zostanie uregulowana w całości lub części, podatnik obowiązany jest do zadeklarowania VAT od otrzymanej kwoty.

4) Niezależnie od postanowień poprzedniego ustępu podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego i niezapłaconego VAT za wszystkie uznane wierzytelności zgłoszone przez niego w postępowaniu układowym lub upadłościowym”.

- 6 Zgodnie z art. 296 Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ustawy o transakcjach finansowych, postępowaniach upadłościowych i obowiązkowym rozwiązaniu, zwanej dalej „ZFPIPP”):

„1) W ramach postępowania upadłościowego wierzyciele muszą zgłosić wszystkie swoje wierzytelności wobec dłużnika w stanie upadłości, które powstały do chwili wszczęcia postępowania upadłościowego, z wyjątkiem tych, których zgłoszenie nie jest przewidziane ustawą.

[...]

5) Jeżeli wierzyciel nie dotrzymuje terminu do zgłoszenia wierzytelności na podstawie [...] ust. 1, wierzytelność wobec dłużnika, wobec którego toczy się postępowanie upadłościowe, wygasa, a sąd odrzuca zgłoszenie po terminie”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 7 SCT dokonała za okres podatkowy obejmujący kwiecień 2014 r. korekty zadeklarowanego podatku VAT w wysokości 272 471 EUR z tytułu niezapłaconych wierzytelności przysługujących jej względem dwóch spółek, w odniesieniu do których postępowanie upadłościowe zostało prawomocnie zakończone w czerwcu 2013 r.
- 8 W ramach kontroli właściwy organ podatkowy stwierdził, że SCT nie zgłosiła tych wierzytelności w odnośnych postępowaniach upadłościowych i że na mocy art. 296 ZFPIPP rzeczne wierzytelności wygasły. Na tej podstawie doszła ona do wniosku, że nie zostały spełnione warunki wymagane do uzyskania obniżenia VAT.
- 9 W ramach rozpatrzenia odwołania wniesionego przez SCT potwierdzono, że z art. 39 ust. 3 ZDDV-1 wynika, iż podatnik ma prawo dokonać korekty zadeklarowanej kwoty VAT na podstawie ostatecznego orzeczenia o zakończeniu postępowania upadłościowego tylko wtedy, gdy zgłosił on swoją wierzytelność dłużnikowi w stanie upadłości. Poprzez to zgłoszenie podatnik wykazuje również, że wierzytelność nadal istnieje, co ma szczególne znaczenie w odniesieniu do wierzytelności posiadanych, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, w stosunku do osób, z którymi podatnik jest powiązany.
- 10 Sąd administracyjny pierwszej instancji, do którego SCT wniosła skargę, utrzymał w mocy decyzje organu podatkowego. Oparł się on w tym względzie na art. 90 dyrektywy VAT. Zdaniem wspomnianego sądu, podczas gdy ust. 1 tego artykułu stanowi, że w przypadku niewywiązania się

z płatności po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana, to ust. 2 wspomnianego artykułu zezwala państwom członkowskim na odstępnie od tego postanowienia. Otóż ustawodawca słoweński skorzystał z tej możliwości odstąpienia.

- 11 W skardze rewizyjnej wniesionej do Vrhovno sodišče (sądu najwyższego, Słowenia) SCT twierdzi, że art. 39 ust. 3 ZDDV-1 nie stanowi odstępstwa od obowiązków określonych w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz określa jedynie warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby podstawa opodatkowania mogła zostać obniżona. Wspomniany art. 39 ust. 3 nie stanowi zatem przejawu zastosowania art. 90 ust. 2 tej dyrektywy.
- 12 Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) wyjaśnia, że art. 39 ust. 2 ZDDV-1, który wymienia przypadki, w których jest obniżana podstawa opodatkowania VAT, nie wymienia przypadków niewywiązania się z płatności. Wynika z tego, że słoweński ustawodawca zastosował art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT i ustanowił w ten sposób wyjątek od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT dla tych przypadków.
- 13 Zdaniem tego sądu z art. 39 ust. 3 ZDDV-1 można jednak wywnioskować, że słoweński ustawodawca przewidział jednak cztery enumeratywnie wymienione przypadki, w których obniżenie podstawy opodatkowania jest przyznawane podatnikowi nawet w przypadku niewywiązania się z płatności, co stanowiłoby w konsekwencji „wyjątek od wyjątku”. Te wyjątkowe przypadki wynikają z niemożności uzyskania przez podatnika całkowitej spłaty jego wierzytelności. Jednakże jeżeli chodzi o uznanie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, od podatnika wymaga się podjęcia pewnych czynności. Tak więc podatnik ten powinien zatem wykazać, że nie może odzyskać tej wierzytelności za pomocą urzędowych dokumentów wydanych w ramach odpowiedniej procedury prawnej.
- 14 Wspomniany sąd uważa, że ograniczenie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT wynikające z art. 39 ZDDV-1 można uznać za niezgodne z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, ponieważ w ten sposób obniżenie nie jest dozwolone we wszystkich przypadkach, w których niewywiązanie się z zapłaty wierzytelności stał się ostateczny, lecz przeciwnie, takie obniżenie jest uzależnione od dodatkowych warunków, jakie powinien spełnić podatnik.
- 15 W tym kontekście Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) zastanawia się, czy w świetle zasad regulujących system VAT dopuszczalne jest jednak – przy zastosowaniu wyjątków ustanowionych w oparciu o art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT – odmówienie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności, jeżeli podatnik, mimo że nie uczestniczył w oszustwie podatkowym ani w unikaniu opodatkowania, nie dochował należytej staranności w celu odzyskania swojej wierzytelności i zapewnienia zapłaty należnego państwu VAT.
- 16 Podatnik VAT pozostaje bowiem nadal jednym z podstawowych elementów systemu poboru tego podatku, działając na rachunek państwa dla celów tego poboru i przekazania zapłaconego VAT. Gdyby podatnikowi temu zostało przyznane prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT we wszystkich przypadkach, w których wierzytelności nie zostały zaspokojone, a w konsekwencji również wówczas, gdy on sam nie wypełnia obowiązków wynikających z systemu VAT, pozbawiłby on państwo możliwości pobrania należnego mu VAT.
- 17 W przypadku gdyby możliwe było interpretowanie uprawnienia przyznanego państwom członkowskim przez prawodawcę Unii na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w ten sposób, że pozwala ono ustawodawcy krajowemu na ograniczenie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT z tytułu ostatecznego niewywiązania się z płatności, sąd ten zastanawia się jednak, czy zgodnie z dyrektywą VAT konieczne jest umożliwienie podatnikowi wykazania, że wierzytelności te nie zostały zaspokojone nawet w przypadku zgłoszenia w ramach postępowania upadłościowego lub w przypadku istnienia innych rozsądnych powodów uzasadniających zaniechanie zgłoszenia.

- 18 Wreszcie sąd odsyłający zastanawia się również nad tym, czy można uznać, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT ma skutek bezpośredni, w szczególności w sytuacji, gdy ustawodawca państwa członkowskiego wykroczył poza dopuszczalne ramy uregulowania dotyczącego wyjątków ustanowionych w oparciu o art. 90 ust. 2 tej dyrektywy.
- 19 W tych okolicznościach Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy można interpretować art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w ten sposób, że zezwala on na wyjątek od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT nawet w przypadku ostatecznego niewywiązania się z płatności, jeżeli to ostateczne niewywiązanie się z płatności jest konsekwencją zaniechania przez podatnika podjęcia wymaganego działania, takiego jak zaniechanie w niniejszej sprawie zgłoszenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko dłużnikowi wspomnianego podatnika?
- 2) Czy, nawet w przypadku, gdy taki wyjątek od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT byłby dopuszczalny, istnieje również prawo do obniżenia tej podstawy opodatkowania VAT z powodu niewywiązania się z płatności, jeżeli podatnik udowodni, że nawet gdyby zgłosił swoje wierzytelności w postępowaniu upadłościowym, nie zostałyby one zaspokojone, lub jeżeli udowodni, że istniały uzasadnione podstawy, aby zaniechał on zgłoszenia wierzytelności?
- 3) Czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wywiera skutek bezpośredni, nawet jeśli ustawodawca państwa członkowskiego wykroczył poza dopuszczalne ramy uregulowania dotyczącego wyjątków ustanowionych w oparciu o art. 90 ust. 2 tej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego i drugiego

- 20 Przez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym odmawia się podatnikowi prawa do obniżenia zapłaconego VAT związanego z nieściągalną wierzytelnością, jeżeli podatnik zaniechał zgłoszenia tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko swojemu dłużnikowi, nawet jeśli podatnik ten wykaże, że nawet jeżeli zgłosiłby wspomnianą wierzytelność, to i tak nie zostałaby ona zaspokojona, lub jeżeli istniały racjonalne powody uzasadniające brak zgłoszenia odnośnej wierzytelności.
- 21 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania VAT i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Prawdą jest, że art. 90 ust. 2 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na odstępstwo od tej zasady w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej. W ten sposób, jeżeli dane państwo członkowskie zamierza zastosować takie odstępstwo, podatnicy nie

mogą powoływać się na podstawie ust. 1 tego artykułu na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23).

- 23 Niemniej jednak taka możliwość ustanowienia odstępstwa, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty wynagrodzenia w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy (wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W związku z tym wspomniane uprawnienie do ustanowienia odstępstwa ma na celu jedynie umożliwienie państwu członkowskim zwalczania niepewności związanej z odzyskiwaniem należnych kwot i nie reguluje kwestii tego, czy można nie dokonywać obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadkach ostatecznego braku zapłaty (postanowienie z dnia 24 października 2019 r., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 Dopuszczenie bowiem możliwości wyłączania przez państwa członkowskie wszelkiej możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca, działający jako inkasent podatkowy na rzecz państwa, powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podatkiem należnym lub zapłaconym w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (postanowienie z dnia 24 października 2019 r., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Trybunał orzekł w tym względzie, że sytuacji charakteryzującej się ostatecznym obniżeniem zobowiązań dłużnika wobec jego wierzycieli nie można uznać za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (postanowienie z dnia 24 października 2019 r., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Tym samym w takim przypadku państwo członkowskie powinno zezwolić na obniżenie podstawy opodatkowania VAT, jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że wierzytelność posiadana przez niego wobec dłużnika ostatecznie nie może być wyegzekwowana (postanowienie z dnia 24 października 2019 r., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, niepublikowane, EU:C:2019:901, pkt 29).
- 28 W niniejszej sprawie wydaje się, że sporne w postępowaniu głównym wierzytelności mają taki charakter.
- 29 Zgodnie bowiem z art. 296 ust. 5 ZFPPIPP w braku zgłoszenia tych wierzytelności w postępowaniach upadłościowych wszczętych wobec odnośnych dłużników rzeczne wierzytelności wygasły, a zatem zaniechanie to doprowadziło do ostatecznego zmniejszenia zobowiązań tych dłużników wobec SCT. Ponadto i w każdym razie nie zaprzeczono temu, że postępowania upadłościowe zostały ostatecznie zakończone i że wierzytelności, jakie SCT posiadała wobec dłużników, nie zostały zaspokojone w wyniku tych postępowań.
- 30 Z powyższego wynika, że sytuacji takiej, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie można uznać za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, lecz że jest ona objęta ust. 1 tego artykułu, z którego wynika obowiązek obniżenia przez dane państwo członkowskie podstawy opodatkowania VAT z powodu nieotrzymania przez podatnika wynagrodzenia.
- 31 Tymczasem w niniejszej sprawie spółce SCT odmówiono prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w oparciu o uzasadnienie, że spółka ta nie spełniła wynikającego z prawa krajowego wymogu, zgodnie z którym obniżenie to jest uzależnione od zgłoszenia przez podatnika wierzytelności, które nie zostały zaspokojone w postępowaniu upadłościowym.

- 32 Rząd słoweński podnosi, że wymóg taki opiera się na art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, które przyznają państwom członkowskim swobodne uznanie w zakresie określania warunków i obowiązków, jakie podatnicy muszą spełnić wobec organów podatkowych w celu obniżenia podstawy opodatkowania.
- 33 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.
- 34 Ponadto na podstawie art. 273 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, w szczególności pod warunkiem, że możliwość ta nie zostanie wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, wykraczających poza obowiązki, które zostały określone w rozdziale 3 wspomnianej dyrektywy.
- 35 Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć państwa członkowskie, przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych celem obniżenia podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 36 Jednakże przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest ściśle konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być stosowane w sposób, który podważałby neutralność VAT (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W konsekwencji konieczne jest, aby formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym względzie do sądów krajowych należy weryfikacja, czy tak jest w przypadku formalności wymaganych przez dane państwo członkowskie (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 W niniejszej sprawie wymóg taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, który uzależnia obniżenie do odpowiedniej wysokości podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności od zgłoszenia przez podatnika niezapłaconej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko dłużnikowi, może co do zasady przyczynić się zarówno do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i do unikania oszustw podatkowych, jak i do wyeliminowania ryzyka utraty wpływów podatkowych, przez co wymóg ten realizuje uzasadnione cele określone w art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 32 i 33; a także z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 35 i 36).
- 39 Otóż, jeżeli chodzi w pierwszej kolejności o cel polegający na zapobieganiu oszustwom podatkowym, to pomimo tego, że wymóg taki, jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, jest w stanie zapobiec szkodzie po stronie państwa, w sytuacji gdy bierność podatnika, który nie zgłosił swojej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym, wynika z działań ujawniających zмовę między tym podatnikiem a jego dłużnikiem, to należy zauważyć, że stosowanie tego wymogu skutkuje systematyczną odmową prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku braku zgłoszenia, co sprowadza się do

ogólnego domniemania oszustwa wykraczającego poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celu polegającego na zapobieganiu oszustwom (zob. analogicznie wyrok z dnia 7 września 2017 r., Egiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 40 Należy dodać, że w świetle akt sprawy znajdujących się w posiadaniu Trybunału z okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym nie wynika żadna poszlaka dotycząca oszustwa podatkowego lub nadużycia.
- 41 Jeżeli chodzi w drugiej kolejności o cel polegający na wyeliminowaniu ryzyka utraty wpływów podatkowych, to należy zauważyć, że w zakresie, w jakim niezgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym wobec dłużnika oznacza, że zgodnie z art. 296 ust. 5 ZFPPIPP wierzytelność ta przestaje istnieć w stosunkach z dłużnikiem w stanie upadłości, podatnik traci nieuchronnie szansę na nawet częściowe zaspokojenie swojej wierzytelności, co w odpowiednim przypadku przekłada się na szkodę danego państwa członkowskiego.
- 42 Ponadto, jak podniósł rząd słoweński, czemu nikt nie zaprzeczył, zwykłe zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym nie może być uważane z punktu widzenia obciążeń finansowych i administracyjnych za nadmiernie uciążliwe.
- 43 Jednakże w przypadku gdy podatnik wykaże, że nawet jeżeli zgłosiłby swoją wierzytelność, wierzytelność ta nie zostałaby odzyskana, wykluczenie obniżenia podstawy opodatkowania i obciążenie podatnika kwotą VAT, której nie pobrał w ramach swojej działalności gospodarczej, wykracza poza granice ściśle niezbędne do osiągnięcia celu polegającego na wyeliminowaniu ryzyka utraty wpływów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 27). W takim przypadku bowiem nie można było uniknąć żadnej dodatkowej szkody dla państwa poprzez zgłoszenie danej wierzytelności.
- 44 Ponadto, jeśli chodzi o pytanie sądu odsyłającego dotyczące tego, czy podatnik powinien mieć możliwość dokonania obniżenia podstawy opodatkowania również wtedy, gdy istniały racjonalne powody, by nie zgłosić wierzytelności, to ani z postanowienia odsyłającego, ani z uwag przedstawionych Trybunałowi nie wynika, by w niniejszej sprawie SCT powołała się na takie powody w ramach postępowania podatkowego. W braku związku między tą hipotezą a przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie ma potrzeby jej rozpatrywania.
- 45 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego odmawia się podatnikowi prawa do obniżenia zapłaconego VAT związanego z nieściągalną wierzytelnością, jeżeli podatnik zaniechał zgłoszenia tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko swojemu dłużnikowi, nawet jeśli podatnik ten wykaże, że nawet gdyby zgłosił wspomnianą wierzytelność, to i tak nie zostałaby ona zaspokojona.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 46 W pytaniu trzecim sąd odsyłający zasadniczo zastanawia się nad konsekwencjami, jakie należałoby wyciągnąć z sytuacji, w której wymóg, który uzależnia odpowiednie obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności od zgłoszenia przez podatnika niezapłaconej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko dłużnikowi, byłby sprzeczny z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.
- 47 W tym względzie należy przypomnieć, że stosując prawo wewnętrzne, sąd krajowy jest zobowiązany w miarę możliwości interpretować je w świetle brzmienia i celu rozpatrywanej dyrektywy, by osiągnąć przewidziany w niej rezultat, a tym samym by wywiązać się z obowiązku wynikającego z art. 288 akapit

trzeci TFUE. Taki obowiązek dokonywania wykładni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii jest w istocie nierozzerwalnie związany z systemem traktatu FUE, gdyż zezwała sądowi krajowemu na zapewnienie, w ramach jego właściwości, pełnej skuteczności prawa Unii przy rozpoznawaniu zawisłych przed nim sporów (wyrok z dnia 6 lipca 2017 r., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 48 W razie niemożności dokonania wykładni uregulowania krajowego w sposób zgodny z wymogami określonymi w prawie Unii sąd krajowy orzekający w ramach swoich kompetencji jako organ państwa członkowskiego jest zobowiązany odstąpić od stosowania wszelkiego przepisu prawa krajowego sprzecznego z bezpośrednio skutecznym przepisem prawa Unii w ramach toczącego się przed tym sądem sporu (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Jeżeli chodzi o art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, jak przypomniano w pkt 33 niniejszego wyroku, to przepis ten przewiduje, że w określonych w nim przypadkach podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.
- 50 O ile artykuł ten pozostawia zatem państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu środków umożliwiających ustalenie wysokości obniżenia, o tyle jednak Trybunał orzekł, że okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku uznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w rzeczonym artykule. Artykuł ten spełnia zatem warunki wywołania bezpośredniego skutku (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 51 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sąd krajowy powinien – w ramach ciążącego na nim obowiązku podjęcia wszelkich właściwych środków w celu zapewnienia wykonania tego przepisu – dokonywać wykładni prawa krajowego w sposób zgodny z tym przepisem lub – jeżeli taka wykładnia zgodna nie jest możliwa – odstąpić od stosowania każdego uregulowania krajowego, którego zastosowanie prowadziłoby do rezultatu sprzecznego ze wspomnianym przepisem.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) Artykuł 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego odmawia się podatnikowi prawa do obniżenia zapłaconego VAT związanego z nieściągalną wierzytelnością, jeżeli nie zgłosił on tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko swojemu dłużnikowi, nawet jeśli podatnik ten wykaże, że nawet gdyby zgłosił wspomnianą wierzytelność, to i tak nie zostałaby ona zaspokojona.
- 2) Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sąd krajowy powinien w ramach ciążącego na nim obowiązku podjęcia wszelkich właściwych środków w celu zapewnienia wykonania tego przepisu dokonywać wykładni prawa krajowego

w sposób zgodny z tym przepisem lub – jeżeli taka wykładnia zgodna nie jest możliwa – odstąpić od stosowania każdego uregulowania krajowego, którego zastosowanie prowadziłoby do rezultatu sprzecznego ze wspomnianym przepisem.

Podpisy