

Sprawa C-146/19**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

21 lutego 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Słowenia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

30 stycznia 2019 r.

Strona skarżąca:

SCT, d.d., w upadłości

Strona przeciwna:

Republika Słowenii

**VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE****Do sekretariatu****Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej****[...] WNIOSEK O WYDANIE
ORZECZENIA W TRYBIE PREJUDYCJALNYM**

Przed Vrhovno Sodišče Republike Slovenije [sądem najwyższym Republiki Słowenii] toczy się postępowanie sadowoadministracyjne wszczęte w wyniku skargi kasacyjnej wniesionej przez spółkę **SCT, d.d.** [spółka akcyjna], **Lublana, Słowenia** – w **upadłości**, [...], stroną skarżącą [...], przeciwko **Republice Słowenii**, drugiej stronie postępowania, reprezentowanej przez **Ministrstvo za finance** [ministerstwo finansów], **Lublana**, dotyczące podatku od wartości dodanej.

Vrhovno sodišče Republike Slovenije, w składzie [...], postanowieniem [...] z dnia 30 stycznia 2019 r. zawiesił postępowanie w przedmiocie wniesionej skargi kasacyjnej, aby wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE w odniesieniu do rozpatrywanych kwestii dotyczących prawa Unii Europejskiej. [Or. 1]

Okoliczności faktyczne i przedmiot postępowania głównego

- 1 W niniejszej sprawie organ podatkowy pierwszej instancji rozliczył podatek od wartości dodanej (zwany dalej „VAT”) należny od skarżącej w niniejszym postępowaniu za okres podatkowy dotyczący kwietnia 2014 r., w wysokości 272 431,70 EUR, odpowiadającej zastosowaniu stawki 20 % do podstawy opodatkowania wynoszącej 1 362 158,48 EUR, oraz w wysokości 39,36 EUR w związku z zastosowaniem stawki 8,5% do podstawy opodatkowania 463,30 EUR (pkt I decyzji). Tytułem następnie zapłaconego podatku w kwocie 272 471,06 EUR, po zadeklarowaniu VAT za kwiecień 2014 r., zastosowano wobec skarżącej obniżenie nadwyżki VAT pobranego po zadeklarowaniu VAT za kwiecień 2014 r. w wysokości 272 471,00 EUR. Różnica w nadwyżce po zadeklarowaniu VAT za kwiecień 2014 r., wynosząca 46 083,00 EUR, została zwrócona skarżącej na jej rachunek w dniu 26 czerwca 2014 r. (pkt II decyzji).
- 2 Z uzasadnienia decyzji organu podatkowego wynika, że przeprowadził on wobec skarżącej kontrolę obliczenia VAT za okres podatkowy dotyczący kwietnia 2014 r., w ramach której ustalił, na podstawie przedstawionej dokumentacji, że skarżąca dokonała w rejestrze zadeklarowanego VAT korekty VAT w wysokości 272 471,00 EUR. Skarżąca wyjaśniła organowi podatkowemu, że korekta VAT dotyczyła przysługujących jej wierzytelności wobec spółek: A., spółce z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości, i B., spółce akcyjnej w upadłości, które to wierzytelności nie zostały zapłacone do czasu zakończenia postępowania upadłościowego w dniu 12 czerwca 2013 r. Skarżąca wyjaśniła ponadto, że nie zgłosiła wierzytelności przysługujących jej wobec wyżej wymienionych spółek w ramach odpowiednich postępowań upadłościowych. Organ podatkowy ustalił, że rzeczywiście skarżąca nie zgłosiła swoich niezaspokojonych wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko dwóm wspomnianym wyżej spółkom oraz że, zgodnie z art. 296 Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju [ustawy o transakcjach gospodarczo-finansowych, procedurach upadłościowych i obowiązkowej likwidacji przedsiębiorstw] (zwanej dalej „ZFPPIPP”), wspomniane wierzytelności wobec upadłego dłużnika wygasły. Na podstawie powyższych ustaleń organ podatkowy stwierdził, że nie zostały spełnione przesłanki obniżenia VAT obliczonego w deklaracji, określone w art. 39 Zakon o davku na dodano vrednost [ustawy o podatku od wartości dodanej] (zwanej dalej „ZDDV-1”). W postępowaniu dotyczącym kontroli obliczenia VAT naliczonego za okres podatkowy dotyczący kwietnia 2014 r. ustalono, że po skorygowaniu dokonanego obliczenia skarżąca miała nadwyżkę VAT w wysokości 46 083,00 EUR, która została jej zwrócona w dniu 26 czerwca 2014 r.

- 3 Skarżąca wniosła do Ministrstvo za finance odwołanie w drodze administracyjnej, które zostało oddalone. Organ podatkowy drugiej instancji utrzymał w mocy decyzję organu administracyjnego pierwszej instancji, podkreślając, że z przepisu art. 39 ust. 3 ZDDV-1 wynika, iż na podstawie ostatecznego postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego podatnikowi przysługuje prawo dokonania korekty VAT zadeklarowanego tylko wtedy, gdy zgłosił on swoje wierzytelności wobec upadłego dłużnika. Poprzez zgłoszenie swojej wierzytelności do masy upadłościowej podatnik podatku wykazuje ponadto, że jego wierzytelność wciąż istnieje. Jest to tym ważniejsze, gdy chodzi o wierzytelności wobec powiązanych podmiotów prawnych, jak w niniejszej sprawie. Odmienna interpretacja stworzyłaby warunki dla oszustwa podatkowego lub zmniejszenia VAT należnego w odniesieniu do wierzytelności, które zostały już zapłacone lub które nigdy nie istniały. **[Or. 2]**
- 4 Od decyzji organu podatkowego skarżąca wniosła do Upravno sodišče [sądu administracyjnego] skargę, w której wyjaśniła, że okoliczności faktyczne niniejszego sporu są bezsporne. Skarżąca podniosła korektę VAT należnego, dotyczącą wierzytelności przysługujących jej wobec dwóch spółek, w stosunku do których stwierdzono w drodze ostatecznego postanowienia, że postępowanie upadłościowe zostało zakończone, chociaż nie zgłosiła ona swoich wierzytelności wobec dwóch spółek będących jej dłużnikami w postępowaniach upadłościowych. Skarżąca kwestionuje stanowisko organów podatkowych, powołując się na następujące względy: 1) ustawa nie reguluje obowiązku zgłoszenia wierzytelności przez podatnika, który zamierza dokonać korekty; 2) argument organu administracji jest sprzeczny z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwaną dalej „dyrektywą VAT”) i z orzecznictwem Trybunału; 3) wyżej wymieniony argument ma nieuzasadniony wpływ na konstytucyjnie zagwarantowane prawo do własności prywatnej.
- 5 W uzasadnieniu wyroku Upravno sodišče potwierdził poprawność interpretacji dokonanej przez organy podatkowe. Odniósł się on do art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, a także do orzecznictwa Trybunału¹, które zezwalają państwom członkowskim na odstępstwo od ust. 1 art. 90 w przypadku niewywiązania się z płatności. Ustęp 1 art. 90 stanowi, że, [„w przypadku [...] niewywiązania się z płatności [...] po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie[„]. Zgodnie z oceną Upravno sodišče Republika Słowenii dokonała transpozycji przepisów wspomnianej dyrektywy do prawa krajowego w ramach ZDDV-1. Jednakże Republika Słowenii nie przewidziała w ZDDV-1, że podatnik ma prawo do dokonania korekty (już) w chwili, gdy płatność za świadczone usługi nie zostanie dokonana, jak twierdzi spółka skarżąca. Ponadto, zgodnie z oceną wspomnianego sądu, z uzasadnienia i celu art. 39 ust. 3 ZDDV-1 wynika, że

¹ Wyroki: z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing, C-209/14; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkiülkereskedelmi, C-337/13.

podatnik musi zgłosić swoje wierzytelności w postępowaniu upadłościowym. Wynika to również z ust. 4 wspomnianego art. 39 ZDDV-1.

- 6 W skardze wniesionej od wyroku Upravno sodišče i rozpatrywanej obecnie przez Vrhovno sodišče strona skarżąca podnosi, że art. 39 ust. 3 ZDDV-1 nie stanowi odstępstwa od obowiązku przewidzianego w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz określa jedynie przesłanki, które muszą zostać spełnione w celu obniżenia podstawy opodatkowania lub zadeklarowanego VAT. Zdaniem skarżącej jest to wykonanie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, a nie zastosowanie ust. 2 tego artykułu. Przemawia za tym pkt 24 wyroku Almos Agrárkülkereskedelmi w sprawie C-337/13. Skarżąca wyjaśnia, iż w Republice Słowenii możliwe jest skorygowanie podstawy opodatkowania lub VAT zadeklarowanego, ale tylko pod pewnymi warunkami, których wspólną cechą jest to, że wierzyciel (prawdopodobnie) nie zaspokoi (w całości) swojej wierzytelności (na przykład, ponieważ postępowanie upadłościowe wobec dłużnika zostało zakończone, wierzycielowi nie udało się odzyskać wierzytelności w ramach egzekucji, dłużnik został wykreślony z rejestru sądowego, został zatwierdzony układ z wierzycielami). Skarżąca powołuje się również na pkt 39 wyroku Almos Agrárkülkereskedelmi w sprawie C-337/13 oraz na art. 273 dyrektywy VAT, który przyznaje państwom członkowskim uprawnienie do przyjęcia środków w celu zapobieżenia oszustwom podatkowym, nawet jeśli musi to zostać ustalone w konkretnym przypadku. Skarżąca twierdzi, że z przepisu ustawy, a także z jej uzasadnienia lub celu, nie wynika, iż konieczne jest zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym. Taka wykładnia byłaby niezgodna z prawem, a nawet [Or. 3] sprzeczna z konstytucją, gdyż miałaby nieproporcjonalny wpływ na podstawowe prawo do własności prywatnej. Wymóg zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub zapewnienia, że do korekty nie będą miały prawa podmioty, które mogły uzyskać zaspokojenie swojej wierzytelności, może zostać spełniony poprzez łagodniejsze środki, a dokładniej poprzez zapewnienie, że w ramach postępowania zostanie sprawdzone, czy miało miejsce uchylanie się od opodatkowania i czy wierzytelność z pewnością nie zostanie zaspokojona. W tym względzie skarżąca powołuje się również na art. 52 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.

Przepisy mające zastosowanie

- 7 Artykuł 39 ust. 2 ZDDV-1 stanowi, że „w przypadku anulowania zamówienia, zwrotu towaru lub obniżenia ceny po wykonaniu dostawy podstawa opodatkowania podlega odpowiedniemu obniżeniu. Podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę VAT zadeklarowanego, jeżeli poinformuje kupującego na piśmie o kwocie VAT, w odniesieniu do której kupujący nie ma prawa do odliczenia”.
- 8 Zgodnie z art. 39 ust. 3 ZDDV-1 „podatnik może również skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT, gdy nie otrzymał on zapłaty lub nie otrzymał jej 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 sądu w przedmiocie umorzenia postępowania egzekucyjnego lub inny dokument, z którego w sposób oczywisty wynika, że w konsekwencji zakończonego postępowania egzekucyjnego nie otrzymał on zapłaty lub nie otrzymał jej w całości, a także podatnik, który nie otrzymał zapłaty lub nie otrzymał jej w całości, ponieważ dłużnik został wykreślony z rejestru sądowego lub z innych właściwych rejestrów lub dokumentów publicznych. 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 w części, wspomniany podatnik zobowiązany jest do zadeklarowania VAT od otrzymanej kwoty”.

- 9 Ustęp 4 [wspomnianego art. 39] ZDDV-1 stanowi, że „niezależnie od przepisów poprzedniego ustępu podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę VAT zadeklarowanego i niezapłaconego w odniesieniu do wszystkich uznanych wierzytelności zgłoszonych przez niego w postępowaniu układowym lub upadłościowym”.
- 10 Na podstawie wyżej wymienionych przepisów dokonano transpozycji do prawa słoweńskiego art. 90 dyrektywy VAT, który stanowi w ust. 1, że „[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”, a w ust. 2, że „[w] przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.
- 11 Dyrektywa VAT stanowi także w art. 273, że „[p]aństwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i [Or. 4] 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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.
- 12 Artykuł 296 ZFPPIPP wskazuje wierzytelności, które należy zgłosić w postępowaniu upadłościowym, a także konsekwencje niezgłoszenia wierzytelności. Artykuł ten stanowi w ust. 1, że „wierzyciele muszą zgłosić w postępowaniu upadłościowym wszystkie wierzytelności przysługujące im wobec dłużnika upadłego, które powstały do chwili wszczęcia postępowania upadłościowego, z wyjątkiem tych, których nie można zgłosić na podstawie przepisów ustawy”. Ustęp 5 wspomnianego art. 296 stanowi, że „jeżeli wierzyciel nie dochowa terminu na zgłoszenie wierzytelności, określonego w ust. 1 [...] niniejszego artykułu, jego wierzytelność wobec upadłego dłużnika wygasa, a sąd oddała wniosek o zgłoszenie wierzytelności do masy upadłościowej, wniesiony po upływie terminu”.

Kwestie dotyczące prawa Unii Europejskiej

- 13 Artykuł 39 ust. 2 ZDDV-1, określający przypadki, w których podstawa opodatkowania VAT ulega obniżeniu w odpowiednim stopniu wobec podatnika, nie obejmuje również przypadków całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Z powyższego wynika, że w Republice Słowenii ustawodawca skorzystał z odstępstwa przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT i, w związku z tym, przewidział wyjątek od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku (całkowitego lub częściowego) niewywiązania się z płatności. Jest to zastosowanie odstępstwa, w drodze którego państwo członkowskie może ustalić, że sprzedawca lub dostawca towaru lub usługi (wystawca faktury) nie jest uprawniony do obniżenia swojego zobowiązania podatkowego z tytułu VAT w związku ze wspomnianą dostawą nawet w przypadku, gdy nie otrzymał on od nabywcy zapłaty za dostarczony towar lub usługę. Rzeczony przepis jest rozumiany w ten sposób również w utrwalonej praktyce administracyjnej organów podatkowych, a także w orzecznictwie sądów administracyjnych Republiki Słowenii².
- 14 Jednakże na podstawie art. 39 ust. 3 ZDDV-1 można stwierdzić, że ustawodawca Republiki Słowenii w każdym razie uregulował cztery wyczerpująco wymienione przypadki, w których podatnik (sprzedawca) może obniżyć podstawę opodatkowania również w przypadku wspomnianego wyżej niewywiązania się z płatności^[...]. Jest to zatem wyjątek od odstępstwa: chociaż stosowanie uprawnienia do obniżenia podstawy opodatkowania z powodu niewywiązania się z płatności co do zasady jest wykluczone, może ono jednak mieć miejsce również w określonych wyjątkowych przypadkach przewidzianych w ustawie. Te wyjątkowe przypadki w rzeczywistości wynikają z niemożności uzyskania przez podatnika zaspokojenia jego wierzytelności (na przykład, w przypadku upadłości nabywcy/dłużnika lub niemożności wyegzekwowania wierzytelności), jednak w celu uznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT konieczne jest również określone zachowanie sprzedawcy będącego podatnikiem, który jest zobowiązany do aktywnej [Or. 5] postawy w celu uzyskania spłaty jego wierzytelności (zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym, próba wyegzekwowania wierzytelności itp.). W związku z tym podatnik musi udowodnić wspomnianą niemożność uzyskania zapłaty na podstawie dokumentów urzędowych wydanych w ramach odpowiedniego postępowania przewidzianego w ustawie (postanowienie sądu lub inny dokument, na przykład dotyczący zakończenia postępowania upadłościowego, umorzenia postępowania egzekucyjnego, wykreślenia dłużnika z rejestru).

II.

² Także Trybunał podkreślił już, że przepis krajowy, który, w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu, nie uwzględnia przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny transakcyjnej, należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstępstwa, która została mu przyznana na mocy art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT; wyrok Almos Agrárkülkereskedelmi, pkt 24.

- 15 Biorąc pod uwagę utrwalone orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem”), co do zasady, w ramach systemu VAT, należy przestrzegać reguły, zgodnie z którą sprzedawca jako podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty VAT, jeżeli nie otrzymał zapłaty za dostarczone towary lub usługi. W art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT prawodawca Unii Europejskiej przyznał państwom członkowskim uprawnienie do ustanowienia ewentualnych odstępstw od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w razie całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności jedynie w przypadkach, w których możliwość uzyskania zapłaty przez podatnika jest nadal niepewna, lub w przypadkach, w których nie jest ostatecznie ustalone, że sprzedawca, jako podatnik, nie uzyska zaspokojenia jego wierzytelności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, pkt 22; z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, pkt 30)³.
- 16 Zgodnie z powyższym można rozważyć ograniczenie uprawnienia do obniżenia podstawy opodatkowania w myśl art. 39 ust. 3 ZDDV-1 jako sprzecznego z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT ze względu na okoliczność, że dyrektywa ta nie zezwala na obniżenie podstawy opodatkowania we wszystkich przypadkach, w których brak zaspokojenia wierzytelności stał się ostateczny, lecz uzależnia tę możliwość od dodatkowych wymogów, które muszą być spełnione przez podatnika. W rzeczonym przepisie ustawowym wspomniane wyżej przypadki, w których możliwe jest uzyskanie obniżenia podstawy opodatkowania VAT, nie obejmują zatem wszystkich sytuacji, w których podatnik (sprzedawca) mógłby ostatecznie nie uzyskać zaspokojenia jego wierzytelności i w których mógłby on również przedstawić odpowiedni dowód tej okoliczności. W związku z tym wątpliwość dotyczy zasadniczego wykluczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT również w przypadku (ostatecznego) braku zaspokojenia wierzytelności, a nie tylko wymogów odnoszących się do dowodu spełnienia formalnych przesłanek obniżenia podstawy opodatkowania (w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT).

III.

- 17 Rozpatrywana sprawa odnosi się do określonego aspektu stosowania art. 39 ZDDV-1, a konkretnie do kwestii, czy zgodnie z dyrektywą VAT możliwe jest ustanowienie ograniczenia prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w taki sposób, że ta podstawa opodatkowania może zostać obniżona (a należny VAT może zostać odpowiednio skorygowany) jedynie w przypadku, gdy podatnik bezskutecznie dochodził zaspokojenia jego wierzytelności w ramach postępowania upadłościowego, które zostało zakończone, i wynika to z **[Or. 6]** ostatecznego postanowienia sądu rozstrzygającego w przedmiocie zakończenia

³ Przepisy wprowadzone w art. 39 ust. 4 ZDDV-1, odnoszącym się do wierzytelności, w przypadku których brak zapłaty nie jest jeszcze pewny, stanowią, że już w toku postępowania upadłościowego podatnik może zmniejszyć kwotę VAT zadeklarowanego i niezapłaconego (tylko) w odniesieniu do wierzytelności, które zgłosił w wyżej wymienionym postępowaniu upadłościowym, pod warunkiem że zostały one również uznane za istniejące na jego rzecz.

postępowania upadłościowego. Dokładniej rzecz ujmując, zasadnicze pytanie brzmi, czy, zgodnie z art. 90 dyrektywy VAT, sama okoliczność, że podatnik w ogóle nie żądał zapłaty przysługującej mu wierzytelności w ramach postępowania upadłościowego, które zostało zakończone, jak wynika z przepisów ustawowych przyjętych przez Republikę Słowenii, stanowi wystarczającą podstawę do odmowy prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT z powodu braku zaspokojenia wierzytelności.

- 18 Ze wspomnianego orzecznictwa Trybunału można by wywnioskować, że wyżej wymieniona kwestia została już wyjaśniona (*acte éclairé*) na korzyść prawa podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania, a zatem nie jest możliwe ograniczenie tego prawa w przypadku ostatecznego braku zapłaty (zob. na przykład ww. wyrok w sprawie Di Maura, pkt 22). Podobnie można by również uznać, że kwestia ta została rozstrzygnięta z punktu widzenia zagadnienia, czy takie ograniczenie jest możliwe, jeżeli ma ono na celu zapobieganie nadużyciom w systemie VAT, ponieważ Trybunał udzielił odpowiedzi również na to pytanie, a dokładnie w ten sposób, że co do zasady środki mające na celu zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu płacenia podatków mogą wprowadzić odstępstwo od przepisów dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach ściśle niezbędnych dla osiągnięcia tego celu. Środki te powinny bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT (wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., KraftFoods Polska, C-588/10, pkt 28; z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports in drugi, C-271/12, pkt 28).
- 19 Jednakże, na podstawie poglądów wyrażonych przez Trybunał, Vrhovno sodišče zmierza również do rozstrzygnięcia, w odniesieniu do okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy, kolejnej kwestii dotyczącej wykładni dyrektywy VAT, a mianowicie, czy, biorąc pod uwagę wspólne zasady systemu VAT, dopuszcza się, w ramach stosowania odstępstwa przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, odmowę możliwości skorzystania z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w związku z brakiem zapłaty wierzytelności nawet w przypadkach, w których podatnik nie wykazał należytej staranności w celu uzyskania zaspokojenia jego wierzytelności, a zatem zaspokojenia wierzytelności państwa poprzez zapłatę VAT, nawet jeśli nie jest rozpatrywana współpraca mająca na celu uchylanie się od płacenia lub unikanie opodatkowania VAT ⁴.

⁴ Zdaniem Vrhovno sodišče w rzeczywistości nie można całkowicie wykluczyć, że brak dochodzenia przez sprzedawcę (podatnika) zapłaty określonej wierzytelności mógłby również stanowić nadużycie z uszczerbkiem dla systemu VAT. [...] Mogłoby to jednak wiązać się jedynie z dalszym dozwolonym odstępstwem od prawa do korekty, które nie jest oparte na art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, lecz na art. 273 tej dyrektywy, jednak aspekt ten nie stanowi przedmiotu niniejszego postępowania administracyjnego ani pod względem okoliczności faktycznych, ani pod względem prawnym, a zatem nie jest istotnym elementem do podjęcia decyzji.

- 20 W rzeczywistości podatnik zobowiązany do zapłaty VAT jest również jednym z filarów systemu poboru tego podatku i w tym sensie jest on również przedstawicielem państwa, którego zadaniem jest pobieranie i płacenie otrzymanego VAT. Gdyby przyznać podatnikowi prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w każdym przypadku, w którym wierzytelność nie została zapłacona (zgodnie z wykładnią zawężającą dopuszczalności odstępstwa, o którym mowa w art. 90 ust. dyrektywy VAT), a zatem nawet gdyby podatnik w sposób niezależny nie wykonał swoich zobowiązań wynikających z systemu VAT, na przykład w ogóle nie dochodząc niektórych niezaspokojonych wierzytelności w ramach określonego postępowania upadłościowego, w ten sposób również budżet państwa zostałby pozbawiony ewentualnych przychodów wynikających z poboru części VAT należnego do zapłaty⁵. W orzecznictwie Trybunału podkreślono bowiem, że [Or. 7] przedsiębiorca jako podmiot pobierający podatek w imieniu państwa musi być całkowicie zwolniony z obciążenia podatkiem należnym lub uiszczonym w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, za którą płacony jest VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25; z dnia 13 marca 2014 r., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41). Jednakże właśnie w tym kontekście jest oczywiste, że przedsiębiorca ów jest zobowiązany, w ramach systemu VAT, do zagwarantowania odpowiedniego zachowania innych podmiotów, które zapewniają pobór tego podatku (deklaracja, odbiór płatności itp.).
- 21 Jednakże w tym względzie sytuacja braku zapłaty wierzytelności (ceny zakupu) po dostarczeniu towaru lub usługi zwykle nie jest powtarzalna i dlatego różni się od innych przypadków przewidzianych w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT (lub w art. 39 ust. 2 ZDDV-1): anulowanie zamówienia lub zwrot towaru oznacza, że towar ten ponownie może być przedmiotem transakcji, w związku z którą należny będzie VAT, natomiast obniżenie ceny oznacza, że za zgodą stron została zmniejszona wartość transakcji, a wraz z nią podstawa wymiaru VAT, dlatego w tych przypadkach nie jest możliwe stwierdzenie niedopuszczalnego i ostatecznego uszczerbku dla finansów publicznych. Natomiast, w przypadku braku płatności, jedynym sposobem, w jaki również państwo otrzymuje swoją część wierzytelności od nabywcy (w stopniu odpowiadającym zadeklarowaniu VAT naliczonego), jest właściwa postawa sprzedawcy (podatnika), mająca na celu uzyskanie zaspokojenia całej wierzytelności.
- 22 W związku z tym podatnik, (który jest również sprzedawcą), odgrywa szczególną rolę w systemie VAT, którą musi on również pełnić w odpowiedni sposób. Może to również dotyczyć działań związanych z uzyskaniem zaspokojenia wierzytelności w ramach postępowań upadłościowych wobec dłużników (nabywców). Ponadto państwo nie jest wierzycielem do celów dochodzenia takich wierzytelności w ramach postępowania upadłościowego, a w niniejszej sprawie

⁵ W związku z tym przyczyny niezgłoszenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym mogą być wynikiem decyzji biznesowej w kontekście różnych przypadków, które występują w działalności gospodarczej, a celem nie musi być nadużycie systemu VAT.

nie może nawet dochodzić tych wierzytelności samodzielnie w miejsce sprzedawcy jako podatnika będącego płatnikiem VAT ⁶.

- 23 W istocie argumentem przeciwnym wobec możliwości nieuznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT z powodu braku płatności nawet w przypadku, gdy podatek nie wziął udziału w postępowaniu upadłościowym, może być okoliczność, że, z drugiej strony, państwo ma możliwość uzupełnienia finansów publicznych, które doznały w ten sposób uszczerbku, poprzez odmowę prawa do odliczenia (lub poprzez skorygowanie deklaracji podatkowej VAT) wobec dłużnika podatnika, a zatem dłużnika upadłościowego zobowiązanego do zapłaty VAT. Uzupełnienie to jest możliwe w związku ze zwiększeniem zobowiązania podatkowego dłużnika podatnika w odniesieniu do (proporcjonalnej) części korekty deklaracji z powodu zmniejszenia odliczenia VAT od podatku zadeklarowanego, który nie został zapłacony przez wspomnianego dłużnika ze względu na postępowanie upadłościowe (zob. na przykład wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109). Powyższy argument ma znaczenie tylko wtedy, gdy państwo jest uprawnione do dochodzenia w postępowaniu upadłościowym powstałej w ten sposób wierzytelności podatkowej wynikającej z odpowiedniego nieuznania prawa do odliczenia VAT. **[Or. 8]**
- 24 Jednakże w powyższym kontekście, w postępowaniach upadłościowych wszczętych przeciwko odbiorcom towarów i usług, którzy są zobowiązani do zapłaty VAT, trudno oczekiwać - w świetle okoliczności faktycznych i prawnych -, że w postępowaniach tych działania państwa mogą doprowadzić do tego, iż konsekwencje podatkowe dla finansów publicznych, które wynikałyby z obniżenia podstawy opodatkowania podatników VAT (sprzedawców) z powodu braku płatności, uległyby odpowiedniemu złagodzeniu lub wyeliminowaniu ⁷. W rzeczywistości, w takim przypadku, zamiast podatników, którzy są zobowiązani do zapłaty VAT i którzy stanowią zasadnicze elementy systemu tego podatku, państwo musiałoby interweniować, w celu poboru podatku, we wszystkich postępowaniach upadłościowych wszczętych przeciwko dłużnikom wspomnianych podatników (zobowiązanych do zapłaty VAT) i w każdym przypadku musiałoby stworzyć szczególną podstawę prawną dla żądania zapłaty

⁶ Z punktu widzenia norm konstytucyjnych Republiki Słowenii nie byłoby dopuszczalne, aby w drodze postępowania podatkowego państwo dochodziło zaspokojenia wierzytelności w odniesieniu do zasobów finansowych dłużnika podatnika, a podatek nie miałby prawa do uprzedniego postępowania sądowego, w ramach którego możliwe byłoby ustalenie, przez sąd właściwy do rozpoznania takiego pozwu, istnienia wierzytelności wspomnianego wyżej podatnika na podstawie wniesionego przez niego (wierzyciela tej wierzytelności) pozwu. [...]

⁷ Aspekt ten jest jeszcze bardziej widoczny właśnie w przypadku, gdy rozpatrywana jest sprzedaż towaru lub usługi konsumentowi końcowemu lub innym podmiotom, które nie mają prawa do odliczenia VAT, a zatem, w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania VAT, niezaspokojenie wierzytelności sprzedawcy powoduje również ostateczną stratę dla finansów publicznych, odpowiadającą należnemu VAT.

VAT (poprzez zmniejszenie prawa do odliczenia)⁸. Możliwość uzyskania przez państwo takiej płatności w sposób niezależny mogłaby jednak być ograniczona w wielu innych istotnych okolicznościach, takich jak zbieranie informacji w celu ustalenia, kto jest dłużnikiem podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT, jak również wszczęcie postępowania upadłościowego wobec wspomnianego dłużnika, bieg terminów na zgłoszenie wierzytelności, a także w innych okolicznościach.

IV.

- 25 Chociaż możliwe jest dokonanie wykładni uprawnienia przyznanego przez prawodawcę Unii w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w ten sposób, że zezwala ono ustawodawcy krajowemu na ograniczenie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania z powodu niewywiązania się z płatności nawet w przypadku, gdy zostanie ostatecznie stwierdzone, że wierzytelność wynikająca z transakcji nie zostanie zaspokojona, jeżeli podatek nie wziął udziału w postępowaniu upadłościowym w celu dochodzenia wspomnianej wierzytelności⁹, a zatem chociaż takie ograniczenie, jakie przewidziano w art. 39 ust. 3 ZDDV-1, jest dopuszczalne i zgodne z dyrektywą VAT, powstaje również kwestia ewentualnych wyjątków od rzeczonoego ograniczenia, które również wynikałyby z prawidłowej wykładni art. 90 ust. 2 wskazanej dyrektywy, a zatem kwestia przypadków, w których mimo iż podatek nie zgłosił swojej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym prowadzonym wobec dłużnika, należy uznać, że ma on prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT.
- 26 Vrhovno sodišče zmierza zatem do ustalenia, czy zgodnie z dyrektywą VAT należy uznać, że podatek ma możliwość wykazania, że mimo iż nie zgłosił swoich wierzytelności w postępowaniu upadłościowym, obniżenie podstawy opodatkowania jest dopuszczalne, jeżeli spełnione są następujące przesłanki:
- a) rozpatrywane wierzytelności, których zaspokojenia dochodzi podatek, nie zostałyby zaspokojone, nawet jeśli zostałyby zgłoszone w postępowaniu upadłościowym; **[Or. 9]**
 - b) istnieją inne racjonalne powody uzasadniające niezgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym (na przykład niewielka kwota wierzytelności w stosunku do kosztów, które podatek musi ponieść jako wierzyciel w postępowaniu upadłościowym).
- 27 W odniesieniu do wyżej wymienionych wyjątków, które działają logicznie co do istoty, Vrhovno sodišče zdaje sobie jednak sprawę, że mogą one stanowić

⁸ Państwo nie jest uprawnione do dochodzenia wierzytelności wynikających z czynności prawnej między przedsiębiorcami zobowiązanymi do zapłaty VAT, lecz jedynie do żądania zapłaty VAT w przypadku, gdy obowiązek ten wynika z owej czynności.

⁹ W postępowaniu upadłościowym prowadzonym zgodnie z ZFPPIP wierzytelności, które nie zostały zgłoszone, wygasają.

nieproporcjonalne obciążenie dla samego postępowania podatkowego, ponieważ dowód związanych z tym okoliczności mógłby być wyjątkowo trudny. Powstaje zatem również pytanie, czy nie byłoby właściwe ograniczenie tych wyjątków tylko do okoliczności, które można by wykazać w sposób oczywisty (na przykład okoliczność, że wierzytelności z pewnością nie zostałyby zaspokojone nawet w przypadku ich zgłoszenia w postępowaniu upadłościowym). W rzeczywistości obecny system, który wynika z nieuznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania z powodu niezgłoszenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym zgodnie z art. 39 ust. 3 ZDDV-1, zapewnia prostotę, ponieważ w innym przypadku, gdyby wierzytelność została zgłoszona w postępowaniu upadłościowym, zarówno istnienie wierzytelności, jak i okoliczność, że nie została ona zaspokojona, byłyby już wykazane w późniejszym postępowaniu podatkowym, po zakończeniu postępowania upadłościowego, na podstawie orzeczenia sądu. Podobna prostota istniałaby również w sytuacji, która opierałaby się na wykładni zawężającej art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (jak wynika z obecnego orzecznictwa Trybunału), zgodnie z którą dowód braku zaspokojenia wierzytelności bez dalszych okoliczności byłby zatem wystarczający. Sytuacja prawna przedstawiona w ramach dwóch wspomnianych wyjątków, która mogłaby wydawać się możliwa zgodnie z wykładnią art. 90 dyrektywy VAT, mogłaby jednak wymagać od organów podatkowych i sądów wysokich standardów oceny w odniesieniu do wykazanego charakteru okoliczności faktycznych istotnych dla opodatkowania.

V.

- 28 Trybunał wskazał już, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wywiera bezpośredni skutek (wyrok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, pkt 34 i pkt 2 sentencji). Jednakże *Vrhovno sodišče* zmierza również do ustalenia, czy w powyższym kontekście można uznać, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wywiera skutek bezpośredni, nawet jeśli ustawodawca państwa członkowskiego wykroczył poza ramy dopuszczalnych przepisów dotyczących odstępstw określonych w ust. 2 wspomnianego art. 90 dyrektywy. Krótko mówiąc, pytanie brzmi, czy można uznać, iż prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w dyrektywie VAT, wywiera bezpośredni skutek, na który może się powołać podatnik, jeżeli stwierdzono, że państwo członkowskie dokonało nieprawidłowej transpozycji ograniczenia wyżej wymienionego prawa (w przypadku całkowitego lub częściowego niezaspokojenia wierzytelności) do krajowego systemu prawnego i, w związku z tym, uniemożliwiło wykorzystanie prawa przyznanego podatnikowi w prawie Unii. W rzeczywistości w tym przypadku, ze względu na nieprawidłową transpozycję dyrektywy VAT, ustawodawca państwa członkowskiego sam powoduje powstanie nierówności między podatnikami w różnych państwach członkowskich, naruszając jednocześnie wolność prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym równość, jak i wolność prowadzenia działalności gospodarczej są chronione przez Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej. Jednakże w tym kontekście przedmiotem sporu nie jest swoboda uznania ustawodawcy, która jest uznana w ramach możliwości

dochodzenia prawa, lecz ograniczona swoboda uznania dotycząca określenia dozwolonego ograniczenia. [Or. 10]

Pytania prejudycjalne

- 29 W świetle powyższego Vrhovno sodišče kieruje do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:
1. **Czy można interpretować art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w ten sposób, że zezwala on na odstępstwo od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT nawet w przypadku ostatecznego braku płatności, jeżeli ten ostateczny brak płatności jest konsekwencją nieprzyjęcia przez podatnika wymaganego zachowania, na przykład niezgłoszenia wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko dłużnikowi wspomnianego podatnika, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie?**
 2. **Czy, nawet w przypadku, gdy takie odstępstwo od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT jest dopuszczalne, istnieje również prawo do obniżenia tej podstawy opodatkowania z powodu braku 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 ramy dopuszczalnych przepisów dotyczących odstępstw określonych w ust. 2 wspomnianego art. 90? [Or. 11]**

[...]