

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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, odwetnica,
- w imieniu rządu słoweńskiego – T. Mihelič Žitko oraz V. Klemenc, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula oraz J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, który wspiera G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej – N. Gossement oraz M. Kocjan, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następująco

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 prowadziły 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 zatwierzonego układu prowadzącego do zakończenia tego postępowania. W ten sam sposób może postąpić także podatnik, który otrzymuje ostateczne orzeczenie sądowne w przedmiocie zawieszenia postępowania egzekucyjnego albo inny dokument, z którego wynika, że w wyniku postępowania egzekucyjnego nie otrzymał zapłaty lub nie otrzyma jej w całości, ponieważ dłużnik został wykreślony z rejestru sądowego lub innych właściwych rejestrów lub dokumentów. Jeżeli w późniejszym czasie należąco 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 finansowym postępowaniu, postępkich 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 zgłosi 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

si? z p?atno?ci po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana, to ust. 2 wspomnianego artyku?u zezwala pa?stwom cz?onkowskim na odst?pienie od tego postanowienia. Otó? ustawodawca s?owe?ski skorzysta? z tej mo?liwo?ci odst?pienia.

11 W skardze rewizyjnej wniesionej do Vrhovno sodiš?e (s?du najwy?szego, S?owenia) SCT twierdzi, ?e art. 39 ust. 3 ZDDV-1 nie stanowi odst?pstwa od obowi?zków okre?lonych w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz okre?la jedynie warunki, jakie musz? zosta? spe?nione, aby podstawa opodatkowania mog?a zosta? obni?ona. Wspomniany art. 39 ust. 3 nie stanowi zatem przejawu zastosowania art. 90 ust. 2 tej dyrektywy.

12 Vrhovno sodiš?e (s?d najwy?szy) wyja?nia, ?e art. 39 ust. 2 ZDDV-1, który wymienia przypadki, w których jest obni?ana podstawa opodatkowania VAT, nie wymienia przypadków niewywi?zania si? z p?atno?ci. Wynika z tego, ?e s?owe?ski ustawodawca zastosowa? art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT i ustanowi? w ten sposób wyj?tek od prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT dla tych przypadków.

13 Zdaniem tego s?du z art. 39 ust. 3 ZDDV-1 mo?na jednak wywnioskowa?, ?e s?owe?ski ustawodawca przewidzia? jednak cztery enumeratywnie wymienione przypadki, w których obni?enie podstawy opodatkowania jest przyznawane podatnikowi nawet w przypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci, co stanowi?oby w konsekwencji „wyj?tek od wyj?tku”. Te wyj?tkowe przypadki wynikaj? z niemo?no?ci uzyskania przez podatnika ca?kowitej sp?aty jego wierzytelno?ci. Jednak?e je?eli chodzi o uznanie prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT, od podatnika wymaga si? podj?cia pewnych czynno?ci. Tak wi?c podatnik ten powinien zatem wykaza?, ?e nie mo?e odzyska? tej wierzytelno?ci za pomoc? urz?dowych dokumentów wydanych w ramach odpowiedniej procedury prawnej.

14 Wspomniany s?d uwa?a, ?e ograniczenie mo?liwo?ci obni?enia podstawy opodatkowania VAT wynikaj?ce z art. 39 ZDDV-1 mo?na uzna? za niezgodne z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, poniewa? w ten sposób obni?enie nie jest dozwolone we wszystkich przypadkach, w których niewywi?zanie si? z zap?aty wierzytelno?ci sta? si? ostateczny, lecz przeciwnie, takie obni?enie jest uzale?nione od dodatkowych warunków, jakie powinien spe?ni? podatnik.

15 W tym kontek?cie Vrhovno sodiš?e (s?d najwy?szy) zastanawia si?, czy w ?wietle zasad reguluj?cych system VAT dopuszczalne jest jednak – przy zastosowaniu wyj?tków ustanowionych w oparciu o art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT – odmówienie prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci, je?eli podatnik, mimo ?e nie uczestniczy? w oszustwie podatkowym ani w unikaniu opodatkowania, nie dochowa? nale?ytej staranno?ci w celu odzyskania swojej wierzytelno?ci i zapewnienia zap?aty nale?nego pa?stwu VAT.

16 Podatnik VAT pozostaje bowiem nadal jednym z podstawowych elementów systemu poboru tego podatku, dzia?aj?c na rachunek pa?stwa dla celów tego poboru i przekazania zap?aconego VAT. Gdyby podatnikowi temu zosta?o przyznane prawo do obni?enia podstawy opodatkowania VAT we wszystkich przypadkach, w których wierzytelno?ci nie zosta?y zaspokojone, a w konsekwencji równie? wó?czas, gdy on sam nie wype?nia obowi?zków wynikaj?cych z systemu VAT, pozbawi?by on pa?stwo mo?liwo?ci pobrania nale?nego mu VAT.

17 W przypadku gdyby mo?liwe by?o interpretowanie uprawnienia przyznanego pa?stwom cz?onkowskim przez prawodawc? Unii na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT w ten sposób, ?e pozwala ono ustawodawcy krajowemu na ograniczenie mo?liwo?ci obni?enia podstawy opodatkowania VAT z tytu?u ostatecznego niewywi?zania si? z p?atno?ci, s?d ten zastanawia si? jednak, czy zgodnie z dyrektyw? VAT konieczne jest umo?liwienie podatnikowi wykazania, ?e wierzytelno?ci te nie zosta?y zaspokojone nawet w przypadku zg?oszenia 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 istniałyby uzasadnione podstawy, aby zaniechał on zgłoszenia wierzytelności?

3) Czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wywiera skutek bezpośredni, nawet jeżeli 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 oddzielnie, 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 jeżeli podatnik ten wykaże, że nawet jeżeli zgłosiłby wspomnianą wierzytelność, to i tak nie zostałaby ona zaspokojona, lub jeżeli istniałyby 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 każdy razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawą 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

odstąpienie 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 jeżeli 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 wyjątkowo 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 państwom 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 wyłączenia 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 rzeczono 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 wiarytelności, które nie zostały zaspokojone w postępowaniu upadłościowym.

32 Rząd szwedzki podnosi, że wymóg taki opiera się na art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT, które przyznają państwom członkowskim swobodne uznanie w zakresie określenia 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 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 cząści 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 Otoż, 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 bierny podatnik, który nie zgłosił swojej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym, wynika z działań ujawniających zmyśli 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., Eqiom 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 przesłanka 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 soweński, czemu nikt nie zaprzeczy, zwykle zgłoszenie wierzytelności w postępowaniu upadłościowym nie może być uważane z punktu widzenia obywateli finansowych i administracyjnych za nadmierne uciążliwe.

43 Jednakże w przypadku gdy podatnik wykaże, że nawet jeżeli zgłosiłby swoją wierzytelność, wierzytelność ta nie została odzyskana, wykluczenie obniżenia podstawy opodatkowania i obniżenie podatnika kwoty VAT, której nie pobrał w ramach swojej działalności gospodarczej, wykracza poza granice cięle 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, jeżeli chodzi o pytanie sędzi dotyczące tego, czy podatnik powinien mieć możliwość dokonania obniżenia podstawy opodatkowania również wtedy, gdy istnieją 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 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,

i? art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, na podstawie kt?rego odmawia si? podatnikowi prawa do obni?enia zap?aconego VAT zwi?zanego z nie?ci?galn? wiarytelno?ci?, je?eli podatnik zaniecha? zg?oszenia tej wiarytelno?ci w post?powaniu upad?o?ciowym wszcz?tym przeciwko swojemu d?u?nikowi, nawet je?li podatnik ten wyka?e, ?e nawet gdyby zg?osi? wspomnian? wiarytelno??, to i tak nie zosta?aby ona zaspokojona.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 W pytaniu trzecim s?d odsy?aj?cy zasadniczo zastanawia si? nad konsekwencjami, jakie nale?a?oby wyci?gn?? z sytuacji, w kt?rej wym?g, kt?ry uzale?nia odpowiednie obni?enie podstawy opodatkowania w przypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci od zg?oszenia przez podatnika niezap?aconej wiarytelno?ci w post?powaniu upad?o?ciowym wszcz?tym przeciwko d?u?nikowi, by?by sprzeczny z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

47 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e stosuj?c prawo wewn?trzne, s?d krajowy jest zobowi?zany w miar? mo?liwo?ci interpretowa? je w ?wietle brzmienia i celu rozpatrywanej dyrektywy, by osi?gn?? przewidziany w niej rezultat, a tym samym by wywi?za? si? z obowi?zku wynikaj?cego z art. 288 akapit trzeci TFUE. Taki obowi?zek dokonywania wyk?adni prawa krajowego zgodnej z prawem Unii jest w istocie nierozzerwalnie zwi?zany z systemem traktatu FUE, gdy? zezwala s?dowi krajowemu na zapewnienie, w ramach jego w?a?ciwo?ci, pe?nej skuteczno?ci prawa Unii przy rozpoznawaniu zawis?ych przed nim spor?w (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 niemo?no?ci dokonania wyk?adni uregulowania krajowego w sposób zgodny z wymogami okre?lonymi w prawie Unii s?d krajowy orzekaj?cy w ramach swoich kompetencji jako organ pa?stwa cz?onkowskiego jest zobowi?zany odst?pi? od stosowania wszelkiego przepisu prawa krajowego sprzecznego z bezpo?rednio skutecznym przepisem prawa Unii w ramach tocz?cego si? przed tym s?dem sporu (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Deutsche Umwelthilfe, C?752/18, EU:C:2019:1114, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Je?eli chodzi o art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, jak przypomniano w pkt 33 niniejszego wyroku, to przepis ten przewiduje, ?e w okre?lonych w nim przypadkach podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie.

50 O ile artyku? ten pozostawia zatem pa?stwom cz?onkowskim pewien zakres uznania przy okre?laniu ?rodk?w umo?liwiaj?cych ustalenie wysoko?ci obni?enia, o tyle jednak Trybuna? orzek?, ?e okoliczno?? ta nie wp?ywa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowi?zku uznania prawa do obni?enia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o kt?rych mowa w rzeczonym artykule. Artyku? ten spe?nia zatem warunki wywo?ania bezpo?redniego skutku (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agr?rk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 Z uwagi na powy?sze rozwa?ania na pytanie trzecie trzeba odpowiedzie?, i? art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e s?d krajowy powinien – w ramach ci???cego na nim obowi?zku podj?cia wszelkich w?a?ciwych ?rodk?w w celu zapewnienia wykonania tego przepisu – dokonywa? wyk?adni prawa krajowego w sposób zgodny z tym przepisem lub – je?eli taka wyk?adnia zgodna nie jest mo?liwa – odst?pi? od stosowania ka?dego uregulowania krajowego, kt?rego zastosowanie prowadzi?oby 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 sprzeciwia się one uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego odmawia się podatnikowi prawa do obniżenia zapłaconego VAT związanego z nieciągłą wierzytelnością, jeżeli nie zgłosi on tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym wszczętym przeciwko swojemu dłużnikowi, nawet jeżeli podatnik ten wykazuje, 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 krajowego uregulowania krajowego, którego zastosowanie prowadziłoby do rezultatu sprzecznego ze wspomnianym przepisem.**

Podpisy

* Język postępowania: słoweński.