Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 15 maja 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 90 — Obniżenie podstawy opodatkowania — Zakres zobowiązań państw członkowskich — Bezpośrednia skuteczność

W sprawie C-337/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (Węgry) postanowieniem z dnia 23 maja 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 czerwca 2013 r., w postępowaniu:

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przez T. Garadnaiego, ügyvéd,

— w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra oraz K. Szíjjártó, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez M. Germani, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brighouse, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A. Siposa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: le hongrois.

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. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu spółki Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (zwanej dalej „Almos") z Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (krajowym organem administracji ds. podatków i ceł – główną regionalną dyrekcją urzędu skarbowego centralnych Węgier, zwaną dalej organem „podatkowym") w przedmiocie odmowy uznania przez ten organ podatkowy korekty faktur dokonanej przez spółkę Almos w celu obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT") ze względu na niewykonanie umowy sprzedaży.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Tytuł VII dyrektywy VAT, zatytułowany „Podstawa opodatkowania", zawiera między innymi art. 73 i 90.

4 Zgodnie z art. 73 tej dyrektywy:

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

5 Zgodnie z art. 90 wskazanej dyrektywy:

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".

6 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą 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 węgierskie

7 Artykuł 77 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (węgierskiej ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „ustawą o VAT") brzmi:

„(1) W wypadkach dostawy towarów, świadczenia usług lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania zostanie a posteriori obniżona do wysokości wynagrodzenia, które zostało lub powinno zostać zapłacone osobie uprawnionej, jeżeli po wykonaniu transakcji:

a) w wypadku nieważności transakcji:

aa) została przywrócona sytuacja istniejąca przed zawarciem transakcji lub

ab) transakcja, mimo że nieważna, została uznana za wywierającą skutki prawne przez okres poprzedzający wydanie rozstrzygnięcia stwierdzającego jej nieważność, lub

ac) transakcja została uznana za ważną poprzez zniesienie nieproporcjonalnej korzyści;

b) w wypadku wadliwego wykonania transakcji:

ba) uprawniony rozwiązał umowę lub

bb) cena została obniżona.

(2) Podstawa opodatkowania zostanie a posteriori obniżona również w sytuacji, gdy

a) z powodu niewykonania została zwrócona zaliczka;

b) w przypadku opisanych w art. 10 lit. a) transakcji dostawy lub najmu towarów zobowiązany do zapłaty podatku skorzysta z prawa do rozwiązania umowy z powodu braku całkowitej zapłaty wynagrodzenia, a strony przywrócą sytuację istniejącą przed zawarciem transakcji, a jeżeli nie jest to możliwe, przyznają, że transakcja wywierała skutki do chwili, w której nastąpiło jej niewykonanie;

c) w chwili zwrotu opakowań została zwrócona kwota wpłacona jako kaucja.

(3) Podstawa opodatkowania może zostać obniżona a posteriori w wypadku obniżenia ceny, zgodnie z art. 71 ust. 1 lit. a) i b), które miało miejsce po wykonaniu transakcji".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 W sierpniu i we wrześniu 2008 r. spółka Almos sprzedała nasiona rzepaku innemu węgierskiemu przedsiębiorstwu, Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (zwanemu dalej „Bio-Ma"). Nasiona te zostały dostarczone i złożone w magazynie, lecz nabywca nie uiścił ceny sprzedaży.

9 W tym stanie rzeczy w dniu 1 października 2008 r. kontrahenci zawarli ugodę, w której uzgodnili, że nasiona rzepaku stanowią własność spółki Almos, że tylko ta spółka ma prawo dysponowania towarem i że Bio-Ma nie ma prawa go obciążać, sprzedać ani wydać w posiadanie osobie trzeciej. Ostatecznym terminem zwrotu nasion rzepaku miał być zgodnie z ugodą dzień 12 października 2008 r., a do tego dnia Bio-Ma miała obowiązek działać jak przechowawca.

10 Mimo to w dniu 10 października nie doszło do zwrotu towaru, ponieważ zostało zarządzone jego zajęcie.

11 W celu odzyskania nasion rzepaku spółka Almos wystąpiła na drogę powództwa cywilnego. Prawomocnym wyrokiem Szegedi Ítélőtábla (sądu apelacyjnego w Szeged) nabywca został zobowiązany do zwrotu 2 263,796 ton nasion rzepaku albo zapłaty kwoty 1 022 783 EUR. W wyroku wskazano, że strony odstąpiły od umowy sprzedaży i że właścicielem nasion rzepaku pozostaje spółka Almos.

12 W konsekwencji spółka Almos skorygowała faktury dotyczące sprzedaży na rzecz spółki Bio-Ma, a w miesięcznej deklaracji podatkowej za grudzień 2009 r. podała kwotę 116 705 000 forintów węgierskich (HUF) jako podatek VAT podlegający zwrotowi.

13 Organ podatkowy uznał jednak, że w stosunku do kwoty 48 043 000 HUF zwrot był niezgodny z prawem i zastosował karne zwiększenie tej kwoty o 10%. Organ ten wskazał, że mimo braku zapłaty wynagrodzenia miała miejsce dostawa towarów w rozumieniu art. 9 § 1 ustawy o VAT. Nie było jego zdaniem powodu, by korygować faktury, a ugodę między stronami należało postrzegać jako nową transakcję. Ponadto nie nastąpiło też przywrócenie pierwotnej sytuacji, gdyż nasiona rzepaku nie zostały zwrócone, a należna kwota nie została zapłacona. Przepisy art. 77 ust. 1 i 2 ustawy o VAT przewidują obniżenie a posteriori podstawy opodatkowania w wypadku nieważności transakcji, a odstąpienie od umowy za obopólnym porozumieniem kontrahentów, które miało miejsce w tym wypadku, nie może być zrównane z taką nieważnością. Ustawa o VAT nie zawiera żadnego przepisu umożliwiającego obniżenie a posteriori podstawy opodatkowania wyłącznie z powodu braku zapłaty całości lub części ceny towaru.

14 Sąd pierwszej instancji oddalił skargę spółki Almos na decyzję organu podatkowego.

15 W skardze kasacyjnej wniesionej do sądu odsyłającego spółka Almos podkreśla, że w wyniku odstąpienia od umowy za obopólnym porozumieniem stała się ona ponownie właścicielem sprzedanych rzeczy. Według tej spółki z punktu widzenia prawa podatkowego nie została zatem zrealizowana niezależna transakcja, lecz operacja ściśle i nierozdzielnie związana z pierwotną umową sprzedaży, gdyż nabywca stałby się właścicielem nasion rzepaku wyłącznie po uiszczeniu ceny sprzedaży. Spółka Almos utrzymuje, że w świetle art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie można jej zarzucić jakiegokolwiek niezgodnego z prawem zachowania w sytuacji, z której wywodzi ona swe uprawnienie do obniżenia podstawy opodatkowania.

16 Sąd odsyłający zwraca uwagę, że w dniu, w którym został złożony wniosek o zwrot podatku, ustawa o VAT nie obejmowała wszystkich przypadków wymienionych w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT i nie przewidywała w szczególności możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania ani całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Sąd ten stawia sobie pytanie, czy ustawa ta nie pozbawia podatników prawa, którego mogliby oni domagać się na tej podstawie.

17 W tym stanie rzeczy Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy przepisy art. 77 ust. 1 i 2 [ustawy o VAT] w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r. są zgodne z art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT]? Konkretnie czy [...] ustawa o VAT przejmuje wszystkie wypadki obniżenia podstawy opodatkowania ustanowione w rzeczonym art. 90 ust. 1?

2) W razie odpowiedzi przeczącej – czy w sytuacji gdy po wykonaniu transakcji podatnik nie otrzymał odpowiadającego jej wynagrodzenia, może on, w braku uregulowania krajowego, domagać się obniżenia podstawy opodatkowania w oparciu o zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz w świetle przepisu art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT]?

3) Jeżeli art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] jest bezpośrednio skuteczny, to w jakich warunkach [podatnik] może uzyskać obniżenie podstawy opodatkowania? Czy wystarczające jest wystawienie faktury korygującej i wysłanie jej nabywcy, czy też konieczne jest wykazanie, iż odzyskał on własność towarów [poprzez ich faktyczny zwrot]?

4) W wypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie trzecie – czy prawo wspólnotowe nakłada na państwo członkowskie obowiązek naprawienia szkody, którą podatnik poniósł w wskutek uchybienia przez to państwo obowiązkowi harmonizacji, co pozbawiło go możliwości skorzystania z obniżenia podstawy opodatkowania?

5) Czy art. 90 ust. 2 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mają możliwość nieprzyznawania obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego braku płatności? Jeżeli tak, to czy zakaz obniżania powinien być wyraźnie sformułowany w ustawodawstwie państwa członkowskiego, czy też milczenie ustawy ma ten sam skutek prawny?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i piątego

18 Na wstępie należy przypomnieć, że system współpracy ustanowiony w art. 267 TFUE opiera się na wyraźnym rozdziale kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem. W ramach postępowania wszczętego na podstawie tego artykułu wykładnia przepisów krajowych należy do sądów państw członkowskich, a nie do Trybunału; do tego ostatniego nie należy więc orzekanie w przedmiocie zgodności norm prawa krajowego z postanowieniami prawa unijnego. Natomiast zadaniem Trybunału jest dostarczenie sądowi krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą mu być pomocne w dokonaniu oceny zgodności norm prawa krajowego z uregulowaniami wspólnotowymi (zob. w szczególności wyrok Placanica i in., C-338/04, C-359/04 i C-360/133, EU:C:2007:133, pkt 36).

19 Chociaż zadaniem Trybunału w niniejszej sprawie nie jest zatem orzekanie w przedmiocie zgodności art. 77 ustawy o VAT z art. 90 dyrektywy VAT, to jednak powinien on dostarczyć sądowi odsyłającemu wszystkich elementów wykładni tego drugiego przepisu, tak aby umożliwić mu ocenę owej zgodności.

20 Tak wiec należy uznać, że w pytaniach pierwszym i piątym, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do wyjaśnienia, czy przepisy art. 90 dyrektywy VAT wymagają, aby służące ich transpozycji przepisy krajowe wymieniały wyraźnie wszystkie sytuacje, w których powstaje, w myśl art. 90 ust. 1, prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

21 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału transpozycja dyrektywy do prawa krajowego nie wymaga bezwzględnie, aby treść jej przepisów została formalnie i dosłownie przejęta przez wyraźny, szczególny przepis prawa, i wystarczyć mogą, w zależności od treści transponowanych przepisów, ogólne ramy prawne, pod warunkiem że zapewni to rzeczywiście pełne stosowanie dyrektywy w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny, tak aby w przypadku gdy dyrektywa ma na celu przyznanie praw jednostkom, uprawnieni mieli możliwość rozeznania się we wszystkich przysługujących im prawach i w razie potrzeby powołania się na nie przed sądami krajowymi (zob. w szczególności wyroki: Komisja/Szwecja, C-287/04, EU:C:2005:330, pkt 6; Komisja/Irlandia, C-427/07, EU:C:2009:457, pkt 54).

22 W tym względzie 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 i w związku z tym również kwoty podatku 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 podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (zob. podobnie wyrok Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 26, 27).

23 Jednakże art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od wskazanej wyżej reguły w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej. Podatnicy nie mogą zatem powoływać się, na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT w wypadku niewywiązania się z płatności ceny, jeżeli dane państwo członkowskie postanowiło zastosować odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 rzeczonej dyrektywy.

24 Trzeba przyznać, 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.

25 W tym względzie należy bowiem zauważyć, że jeśli niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, zaś sprzedawcy, mimo że nie jest już właścicielem towaru, nadal przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wierzytelność taka w rzeczywistości stanie się całkowicie nieściągalna, prawodawca Unii chciał pozostawić każdemu państwu członkowskiemu możliwość zdecydowania, czy przypadek niewywiązania się z płatności ceny zakupu, który w odróżnieniu od rozwiązania lub anulowania umowy nie oznacza przywrócenia sytuacji stron sprzed transakcji, jest źródłem prawa do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne.

26 W tym stanie rzeczy należy stwierdzić z jednej strony, że sama okoliczność, iż w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu, krajowy przepis transponujący nie uwzględnia wszystkich sytuacji wymienionych w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, nie pozwala uznać – zważywszy na ogólny kontekst prawny, w który wpisuje się ten przepis transponujący – że nie jest on w stanie rzeczywiście zagwarantować pełnego zastosowania dyrektywy VAT w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny.

27 Natomiast z drugiej strony, w odniesieniu do sytuacji innych niż te związane z brakiem zapłaty ceny, krajowe przepisy transponujące powinny uwzględniać przypadki, w których po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia, przy czym do sądu krajowego należy zbadanie, czy rzeczywiście tak jest.

28 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i piąte należy udzielić odpowiedzi, że przepisy art. 90 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który nie przewiduje obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT w wypadku niewywiązania się z zapłaty ceny, jeśli zastosowanie ma odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy. Jednakże przepis ten powinien uwzględniać wówczas wszystkie inne sytuacje, w których, w myśl art. 90 ust. 1, po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia, przy czym do sądu krajowego należy zbadanie, czy rzeczywiście tak jest.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

29 W pytaniach od drugiego do czwartego, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do wyjaśnienia – na wypadek gdyby po dokonaniu weryfikacji, którą ma on za zadanie przeprowadzić, uznał, że poza przypadkiem niewywiązania się z zapłaty ceny przepisy krajowe badane w postępowaniu głównym nie stanowią prawidłowej transpozycji przepisów art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT – na jakie uprawnienia może powoływać się podatnik (i ewentualnie w jakich okolicznościach) w celu uzyskania obniżki podstawy opodatkowania podatkiem VAT lub równoważnego środka.

30 Sąd odsyłający zmierza zatem przede wszystkim do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT spełnia przesłanki konieczne do tego, by mógł on być bezpośrednio skuteczny dla podatników.

31 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. wyroki Pfeiffer i in., od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, pkt 103; Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 31)

32 Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (zob. podobnie wyrok Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, pkt 41).

33 W tym wypadku art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że we wskazanych w tym przepisie sytuacjach podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

34 O ile artykuł ten pozostawia zatem państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu środków umożliwiających ustalenie wysokości obniżki, o tyle jednak okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżki podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w rzeczonym artykule. Spełnia on zatem przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny (zob. analogicznie wyrok Association de médiation sociale, EU:C:2014:2, pkt 33).

35 Wynika stąd, że skoro podatnicy mogą, występując przeciwko państwu, powoływać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przed sądami krajowymi w celu uzyskania obniżki podstawy opodatkowania podatkiem VAT, to pytanie sądu odsyłającego zmierzające do ustalenia, czy dane państwo członkowskie jest zobowiązane do naprawienia szkody, jaką poniosły podmioty zainteresowane ze względu na fakt, że państwo to, wskutek niedokonania prawidłowej transpozycji wskazanej dyrektywy, pozbawiło je prawa do obniżki, jest bezprzedmiotowe.

36 W drugiej kolejności, w odniesieniu do kwestii, jakim formalnościom może zostać poddane korzystanie z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, między innymi pod warunkiem, że możliwość ta nie zostanie wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 dyrektywy.

37 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, należy stwierdzić, że przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego

uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem obniżenia podstawy opodatkowania (zob. podobnie wyrok Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, pkt 23).

38 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie 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 wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT (zob. podobnie wyroki: Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, pkt 28; a także Petroma Transports i in., C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 28).

39 Oznacza to, że formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skutecznie powoływać się przed organami podatkowymi na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT, powinny ograniczać się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie nastąpi. W tym względzie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy formalności nałożone przez dane państwo członkowskie spełniają ten wymóg.

40 W świetle powyższych rozważań na pytania od drugiego do czwartego należy udzielić odpowiedzi, że podatnicy mogą, występując przeciwko państwu członkowskiemu, powoływać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przed sądami krajowymi w celu uzyskania obniżki podstawy opodatkowania podatkiem VAT. Choć państwa członkowskie mogą postanowić, że korzystanie z prawa do obniżenia owej podstawy opodatkowania jest uzależnione od spełnienia określonych formalności umożliwiających w szczególności wykazanie, że po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał ostatecznie zapłaty części lub całości wynagrodzenia i że mógł on powołać się na jedną z sytuacji opisanych w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, to zastosowane w tym względzie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do wykazania owych okoliczności, zaś do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymóg ten został spełniony.

W przedmiocie kosztów

41 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) **Przepisy art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który nie przewiduje obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w wypadku niewywiązania się z zapłaty ceny, jeśli zastosowanie ma odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy. Jednakże przepis ten powinien uwzględniać wówczas wszystkie inne sytuacje, w których, w myśl art. 90 ust. 1, po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia, przy czym do sądu krajowego należy zbadanie, czy rzeczywiście tak jest.**

2) **Podatnicy mogą, występując przeciwko państwu członkowskiemu, powoływać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przed sądami krajowymi w celu uzyskania obniżki podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej. Choć państwa członkowskie mogą postanowić, że korzystanie z prawa do obniżenia owej podstawy opodatkowania jest uzależnione od spełnienia określonych formalności umożliwiających w szczególności wykazanie, że po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał ostatecznie zapłaty części lub**

całości wynagrodzenia i że mógł on powołać się na jedną z sytuacji opisanych w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, to zastosowane w tym względzie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do wykazania owych okoliczności, zaś do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymóg ten został spełniony.

Podpisy