Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GERARDA HOGANA
przedstawiona w dniu 14 stycznia 2020 r.[1]

Sprawa C-19/19

État belge
przeciwko
Pantochim SA, w likwidacji

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 76/308/EWG – Wzajemna pomoc przy odzyskiwaniu wierzytelności – Dyrektywa 2008/55/WE – Artykuły 6, 10 – Dyrektywa 2010/24/UE – Artykuł 13 ust. 1 – Potrącenie wierzytelności podatkowych odzyskiwanych w imieniu wnioskującego państwa członkowskiego z zobowiązaniem podatkowym współpracującego państwa członkowskiego – Status odzyskanej wierzytelności – Wykładnia pojęcia „przywileju”

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2 i art. 10 dyrektywy Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (EFOGR) oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych[2] w związku z art. 6 akapit drugi i art. 10 dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń[3].

2. Odesłanie dotyczy postępowania pomiędzy État belge (państwem belgijskim) a Pantochim SA, w likwidacji. Skierowane pytania zasadniczo dotyczą kwestii, czy wierzytelność podatkowa Pantochim wobec państwa belgijskiego może podlegać potrąceniu z wierzytelnością z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) państwa niemieckiego wobec tej samej spółki. Państwo niemieckie zwróciło się do państwa belgijskiego z wnioskiem o pomoc w odzyskaniu spornej wierzytelności na podstawie dyrektywy 76/308 transponowanej do belgijskiego porządku prawnego.

3. Proponuję niebawem powrócić do okoliczności faktycznych sprawy, jednak w pierwszej kolejności konieczne jest przedstawienie właściwego kontekstu prawnego.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dz.U. 1976, L 73, s. 18.

3 Dz.U. 2008, L 150, s. 28.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa 76/308

4. Artykuł 6 dyrektywy 76/308 w pierwotnym brzmieniu stanowi:

„1. Na wniosek władzy wnioskującej władza, do której kierowany jest wniosek, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi stosującymi się do dochodzenia podobnych roszczeń powstałych w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, dokonuje dochodzenia roszczeń, które są przedmiotem instrumentu umożliwiającego jego wykonanie.

2. W tym celu wszelkie roszczenia, w zakresie których wystawiony został wniosek o dochodzenie, są traktowane jako roszczenie państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek […]”.

5. Artykuł 10 dyrektywy 76/308 w pierwotnym brzmieniu stanowi:

„Roszczenia, które podlegają dochodzeniu, nie są traktowane preferencyjnie w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek”.

2. Dyrektywa 2008/55

6. Motyw 1 dyrektywy 2008/55 stanowi:

„Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy windykacji roszczeń dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń została kilkakrotnie znacząco zmieniona. W celu zapewnienia jej jasności i zrozumiałości należy sporządzić jej wersję ujednoliconą”.

7. Artykuł 6 dyrektywy 2008/55 stanowi:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi stosującymi się do odzyskiwania podobnych wierzytelności powstałych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, przystępuje do odzyskiwania wierzytelności objętych tytułem wykonawczym.

W tym celu wszelkie wierzytelności, dla których wystawiony został wniosek o odzyskanie wierzytelności, traktowane są jak wierzytelności państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę organ współpracujący […]”.

8. Artykuł 10 dyrektywy 2008/55 stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepisów art. 6 akapit drugi, wierzytelności, które podlegają odzyskaniu, nie muszą korzystać z przywilejów przyznawanych podobnym wierzytelnościom w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący”.

3. Dyrektywa 2010/24/UE

9. Dyrektywę 2008/55 uchylono ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r. na mocy art. 29 dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń [4].

10. Artykuł 10 ust. 1 dyrektywy 2010/24 stanowi:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący odzyskuje wierzytelności objęte tytułem wykonawczym umożliwiającym egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim".

11. Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy 2010/24 stanowi:

„Do celów odzyskania wierzytelności we współpracującym państwie członkowskim wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, chyba że niniejsza dyrektywa stanowi inaczej. Organ współpracujący korzysta z uprawnień i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych współpracującego państwa członkowskiego, mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących takiego samego podatku lub cła – lub podobnego podatku lub cła, gdy nie ma takich samych podatków lub ceł – chyba że niniejsza dyrektywa stanowi inaczej.

[…]

Współpracujące państwo członkowskie nie ma obowiązku traktowania wierzytelności innych państw członkowskich w sposób uprzywilejowany, w jaki traktuje podobne wierzytelności powstałe w tym państwie członkowskim, chyba że zainteresowane państwa członkowskie uzgodniły inaczej lub prawo we współpracującym państwie członkowskim stanowi inaczej. Państwo członkowskie, które traktuje wierzytelności innego państwa członkowskiego w sposób uprzywilejowany, nie może odmówić takiego samego uprzywilejowanego traktowania wobec takich samych lub podobnych wierzytelności innych państw członkowskich, na takich samych warunkach.

[…]".

12. Artykuł 13 ust. 5 dyrektywy 2010/24 stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 20 ust. 1 organ współpracujący przekazuje organowi wnioskującemu kwoty odzyskane w odniesieniu do wierzytelności i odsetek, o których mowa w ust. 3 i 4 niniejszego artykułu".

B. Prawo belgijskie

13. Artykuł 12 loi du 20 juillet 1979 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures (ustawy z dnia 20 lipca 1979 r. w sprawie stosowania przepisów o wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń) (*Moniteur belge* z dnia 30 sierpnia 1979 r., s. 9457, zwanej dalej „ustawą z dnia 20 lipca 1979 r.") stanowi:

„Organ belgijski, do którego organ zagraniczny skierował wniosek o odzyskanie wierzytelności, postępuje tak, jakby wierzytelności powstały w Królestwie [Belgii]".

4 Dz.U. 2010, L 84, s. 1.

14. Artykuł 15 tej ustawy stanowi:

„Wierzytelności, które podlegają odzyskaniu, nie korzystają z przywilejów".

15. Artykuł 334 loi-programme du 27 décembre 2004 (*Moniteur belge* z dnia 31 grudnia 2004 r., s. 87006, zwanej dalej „ustawą programową z dnia 27 grudnia 2004 r.") w brzmieniu mającym zastosowanie do dnia 7 stycznia 2009 r. stanowi:

„Każda kwota podlegająca zwrotowi lub zapłacie osobie zobowiązanej do zapłaty na podstawie przepisów prawnych dotyczących podatków dochodowych, podobnych podatków, podatku od wartości dodanej, […] może być zaliczona przez właściwego urzędnika, bez konieczności dopełniania określonych formalności, na poczet zapłaty […] podatku dochodowego, podobnych podatków, podatku od wartości dodanej, […] jeżeli podatki te nie są kwestionowane lub przestały być kwestionowane.

Poprzedni akapit stosuje się nadal w przypadku zajęcia, cesji, przeniesienia lub w przypadku jednoczesnych wierzytelności lub postępowania upadłościowego".

16. Artykuł 334 akapit pierwszy ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r., zmieniony przez art. 194 loi-programme du 22 décembre 2008 (*Moniteur belge* z dnia 29 grudnia 2008 r., s. 68649, zwanej dalej „ustawą programową z dnia 22 grudnia 2008 r.") i przed zmianą wprowadzoną loi du 25 décembre 2016 (ustawą z dnia 25 grudnia 2016 r.) w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych od dnia 8 stycznia 2009 r. stanowi:

„Każda kwota podlegająca zwrotowi lub zapłacie danej osobie, […] w ramach stosowania przepisów ustaw podatkowych, które należą do kompetencji Service public fédéral Finances (federalnego urzędu skarbowego, Belgia) lub za których odzyskiwanie odpowiedzialny jest ten federalny urząd […] może być zaliczona przez właściwego urzędnika, bez konieczności dopełniania określonych formalności, na poczet zapłaty kwot należnych od tej osoby w wyniku stosowania właściwych przepisów ustaw podatkowych lub na poczet zaspokojenia wierzytelności podatkowych lub niepodatkowych, za których odzyskiwanie odpowiedzialny jest [federalny urząd skarbowy] […]. Zastosowanie to jest ograniczone do bezspornej kwoty wierzytelności wobec danej osoby.

Poprzedni akapit stosuje się nadal w przypadku zajęcia, cesji, przeniesienia lub w przypadku jednoczesnych wierzytelności lub postępowania upadłościowego".

III. Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17. Pantochim jest spółką akcyjną postawioną w stan likwidacji w dniu 26 czerwca 2001 r. wyrokiem tribunal de commerce de Charleroi (sądu gospodarczego w Charleroi, Belgia). W toku postępowania likwidacyjnego Pantochim spłacił w całości uprzywilejowane zobowiązanie z tytułu VAT wobec państwa belgijskiego.

18. Państwo belgijskie zgłosiło również w toku postępowania likwidacyjnego wierzytelność w wysokości 634 275,50 EUR z tytułu VAT wraz z odsetkami przysługującą państwu niemieckiemu. Rzeczona wierzytelność z tytułu VAT (zwana dalej „niemiecką wierzytelnością z tytułu VAT") została uznana za zobowiązanie niezabezpieczone. Z odesłania prejudycjalnego wynika, że państwo niemieckie zwróciło się o pomoc na podstawie dyrektywy 76/308, transponowanej do belgijskiego porządku prawnego, w celu odzyskania przedmiotowej wierzytelności z tytułu VAT.

19. Kwestia będąca przedmiotem naszych obecnych rozważań dotyczy okoliczności, że Pantochim ma znaczną wierzytelność podatkową wobec państwa belgijskiego. W odpowiedzi na wyrażony przez państwo belgijskie zamiar potrącenia swojego zobowiązania podatkowego wobec Pantochim z niemiecką wierzytelnością z tytułu VAT na podstawie art. 334 ustawy programowej z dnia

27 grudnia 2004 r. likwidatorzy Pantochim wszczęli postępowanie przeciwko państwu belgijskiemu. Tribunal de première instance du Hainaut, division Mons (sąd pierwszej instancji dla Hainaut, wydział w Mons, Belgia) orzekł, że państwo belgijskie nie jest uprawnione do potrącenia przedmiotowych wierzytelności. W postępowaniu odwoławczym Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons, Belgia) wyrokiem z dnia 27 czerwca 2016 r. utrzymał w mocy to postanowienie i zasądził na rzecz Pantochim kwotę 502 991,47 EUR wraz z odsetkami od państwa belgijskiego.

20. Państwo belgijskie wniosło następnie skargę kasacyjną do Cour de cassation (sądu kasacyjnego, Belgia). Państwo to uznało, że Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) naruszył między innymi art. 6 ust. 2 dyrektywy 76/308, uniemożliwiając mu odzyskanie wierzytelności państwa niemieckiego jako własnej. Ponadto państwo belgijskie nie uważa, by potrącenie wierzytelności zgodnie z art. 334 ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. stanowiło „preferencyjne traktowanie" w rozumieniu art. 10 dyrektywy 76/308.

21. Sąd ten zwrócił uwagę na szereg ustaleń Cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons) kwestionowanych przez państwo belgijskie.

22. Po pierwsze, Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) uważa, że „art. 334 [ustawy programowej] nie wyklucza wyraźnie stosowania przepisów kodeksu cywilnego dotyczących potrącenia", które wymagają „istnienia dwóch wzajemnych zobowiązań […] między tymi samymi osobami działającymi w tym samym charakterze". Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) stwierdza, że „nawet jeśli wierzytelność państwa niemieckiego może zostać odzyskana jako własna wierzytelność państwa belgijskiego, pozostaje ona nadal wierzytelnością państwa niemieckiego", tak że „potrącenie z mocy ustawy nie jest możliwe, ponieważ brak jest wzajemnych zobowiązań pomiędzy tymi samymi osobami, a państwo belgijskie zamierzało potrącić zobowiązanie wobec [spółki Pantochim] z zobowiązaniem [spółki Pantochim] wobec państwa niemieckiego". Sąd ten wskazał ponadto, że „nawet gdyby należało uznać potrącenie zobowiązań podatkowych za potrącenie sui generis", art. 334 ustawy programowej nadal „nie rozszerza możliwości korzystania z potrącenia na wierzytelności innych państw niż wierzytelności państwa belgijskiego".

23. Po drugie, Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) uważa, że przepisy omawianych dyrektyw nie zmieniają powyższych stwierdzeń, ponieważ o ile „przewidują one, iż wierzytelności, w odniesieniu do których występuje się z wnioskiem o pomoc, są odzyskiwane jako wierzytelność państwa współpracującego i w ten sam sposób", o tyle „wierzytelności, które podlegają odzyskaniu, korzystają z przywilejów przyznawanych podobnym wierzytelnościom w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący, jedynie wówczas, gdy zostało to przewidziane w ustawodawstwie tego państwa lub w umowie między państwem wnioskującym a państwem współpracującym". Cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) dodał, że „wobec braku w dyrektywie definicji pojęcia »przywileju« należy je rozumieć w potocznym znaczeniu jako korzyść lub uprawnienie".

24. W tych okolicznościach Cour de cassation (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepis, zgodnie z którym wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie »traktowane są jak wierzytelności państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę organ współpracujący«, jak przewidziano w art. 6 [akapit drugi] [dyrektywy 2008/55], który zastąpił art. 6 ust. 2 [dyrektywy 76/308], należy rozumieć w ten sposób, iż wierzytelność wnioskującego państwa jest traktowana w taki sam sposób jak wierzytelność państwa współpracującego, tak że wierzytelność państwa wnioskującego uzyskuje status wierzytelności państwa współpracującego?

2) Czy pojęcie »przywileju«, o którym mowa w art. 10 dyrektywy [2008/55] oraz, przed kodyfikacją, w art. 10 dyrektywy [76/308], należy rozumieć jako uprzywilejowane traktowanie wierzytelności, które oznacza, że tym wierzytelnościom przysługuje prawo pierwszeństwa w stosunku do innych konkurujących wierzytelności, czy też jako każdy mechanizm, który ma na celu doprowadzenie, w przypadku konkurujących ze sobą wierzytelności, do uprzywilejowania zapłaty wierzytelności?

3) Czy przysługujące organom podatkowym uprawnienie do przeprowadzenia potrącenia, na warunkach określonych w art. 334 ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r., w przypadku konkurujących ze sobą wierzytelności, należy uznać za przywilej w rozumieniu art. 10 wspomnianych wyżej dyrektyw?".

IV. Postępowanie przed Trybunałem

25. Uwagi na piśmie przedstawili Pantochim, rządy belgijski i hiszpański oraz Komisja Europejska. Trybunał postanowił wydać wyrok bez przeprowadzania rozprawy.

V. Analiza

A. Uwagi wstępne

26. W skierowanych do Trybunału pytaniach prejudycjalnych Cour de cassation (sąd kasacyjny) przytacza niektóre przepisy dyrektyw 76/308 i 2008/55. Brak jest odniesień do dyrektywy 2010/24. Uważam, że przed zbadaniem pytań prejudycjalnych należy najpierw ustalić, która dyrektywa ma zastosowanie ratione temporis. Jest to istotne, ponieważ istnieją pewne różnice w brzmieniu art. 6 ust. 2 dyrektywy 76/308, art. 6 akapit drugi dyrektywy 2008/55 i art. 10 ust. 1 dyrektywy 2010/24 oraz art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, chociaż oczywiście mają one taki sam zakres. Tego samego nie można jednak powiedzieć o art. 10 dyrektywy 76/308[5], art. 10 dyrektywy 2008/55 i art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24[6].

27. W pkt 20 wyroku z dnia 1 lipca 2004 r., Tsapalos i Diamantakis (C-361/02 i C-362/02, EU:C:2004:401), Trybunał orzekł, że dyrektywa 76/308 reguluje jedynie uznawanie i wykonywanie niektórych kategorii wierzytelności powstałych w innym państwie członkowskim, bez ustalania zasad dotyczących ich powstania lub ich treści, wobec czego przepisy tej dyrektywy należy traktować jako przepisy proceduralne. Moim zdaniem to twierdzenie Trybunału znajduje także zastosowanie w odniesieniu do dyrektyw 2008/55 i 2010/24.

28. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uważa się na ogół, że przepisy proceduralne mają zastosowanie do wszystkich postępowań zawisłych w momencie ich wejścia w życie, w odróżnieniu od przepisów materialnych, które są zazwyczaj interpretowane w ten sposób, iż nie obowiązują one w stosunku do stanów faktycznych powstałych przed ich wejściem w życie[7].

5 W pierwotnym brzmieniu.

6 Trybunał stwierdził już w pkt 72 wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r., Komisja/Rada (C-338/01, EU:C:2004:253), że „co się tyczy art. 10 dyrektywy 76/308, który przewidywał, że instrumenty umożliwiające odzyskanie wierzytelności miały nie być traktowane preferencyjnie w państwie członkowskim, w którym ma swoją siedzibę władza, do której kierowany jest wniosek, zmieniona wersja tego artykułu wynikająca z [dyrektywy Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. zmieniającej dyrektywę 76/308 (Dz.U. 2001, L 175, s. 17)] stanowi, że takie wierzytelności nie będą musiały koniecznie korzystać z przywilejów przyznawanych podobnym roszczeniom w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma organ współpracujący. Taka *zmiana stanowi istotną zmianę w traktowaniu wierzytelności objętych dyrektywą 76/308* w zakresie, w jakim jest równoznaczna z odwróceniem dotychczasowej zasady, zgodnie z którą wierzytelności te nie mogły korzystać z preferencyjnego traktowania w państwie członkowskim, do którego kierowany był wniosek". Wyróżnienie własne.

7 Wyrok z dnia 1 lipca 2004 r., Tsapalos i Diamantakis (C-361/02 i C-362/02, EU:C:2004:401, pkt 19). W pkt 42 swoich uwag Komisja stwierdza, że ponieważ w odesłaniu prejudycjalnym nie wskazano daty złożenia przez państwo niemieckie wniosku o odzyskanie wierzytelności, nie jest możliwe ustalenie, która z trzech dyrektyw znajduje zastosowanie w postępowaniu głównym. Pantochim i rządy belgijski i hiszpański odnoszą się zarówno do dyrektywy 76/308, jak i do dyrektywy 2008/55.

29. Artykuł 29 dyrektywy 2010/24 przewiduje, że dyrektywę 2008/55 uchyla się ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2012 r., a odniesienia do uchylonej dyrektywy 2008/55 traktuje się jak odniesienia do dyrektywy 2010/24[8]. W dyrektywie 2010/24 nie przewidziano żadnych ustaleń przejściowych.

30. Dlatego też uważam, że to raczej dyrektywa 2010/24, a nie dyrektywa 76/308 czy dyrektywa 2008/55, ma zastosowanie do postępowania toczącego się obecnie przed sądem odsyłającym.

B. W przedmiocie pytania pierwszego

31. Poprzez swoje pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, który stanowi, że „wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego", należy interpretować w ten sposób, że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego (w przedmiotowym postępowaniu – Niemiec) uzyskuje status wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego (w przedmiotowym postępowaniu – Belgii).

32. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyrektywa 76/308 ustanawia wspólne reguły wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł i podatków[9]. To stwierdzenie znajduje również zastosowanie w odniesieniu do dyrektywy 2010/24[10]. Celem dyrektywy 2010/24 jest bowiem rozszerzenie zakresu stosowania dyrektywy 76/308, skodyfikowanej przez dyrektywę 2008/55, o wierzytelności, które nie były nimi objęte, tak by lepiej zabezpieczyć interesy finansowe państw członkowskich i neutralność rynku wewnętrznego oraz by uczynić wzajemną pomoc w dziedzinie odzyskiwania wierzytelności bardziej skuteczną. Podsumowując zatem, biorąc pod uwagę rosnącą liczbę wniosków o pomoc, dyrektywa 2010/24 zasadniczo ma na celu ułatwienie stosowania i promowanie takiej wzajemnej pomocy[11].

33. Artykuł 1 dyrektywy 2010/24 przewiduje, że dyrektywa ta ustanawia przepisy, na mocy których państwa członkowskie *mają udzielać* w państwie członkowskim *pomocy* przy odzyskiwaniu wszelkich wierzytelności, o których mowa w art. 2, powstałych w innym państwie członkowskim. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2010/24 przewiduje, że wniosek o udzielenie pomocy można złożyć w odniesieniu do odzyskania, między innymi, *wszystkich podatków i ceł każdego rodzaju* pobieranych przez państwo członkowskie lub w jego imieniu albo w imieniu Unii[12]. Zgodnie z art. 10 ust. 1 dyrektywy 2010/24 organ współpracujący w państwie członkowskim, na wniosek organu wnioskującego w innym państwie członkowskim, odzyskuje wierzytelności objęte tytułem wykonawczym umożliwiającym egzekucję we wnioskującym państwie członkowskim.

8 Dyrektywę 76/308 uchylono art. 25 dyrektywy 2008/55 ze skutkiem od dnia 30 czerwca 2008 r. Zobacz art. 26 dyrektywy 2008/55.

9 Wyrok z dnia 18 października 2012 r., X (C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Zgodnie z motywem 1 dyrektywy 2010/24 „[w]zajemna pomoc między państwami członkowskimi przy odzyskiwaniu wierzytelności poszczególnych państw członkowskich i wierzytelności Unii dotyczących niektórych podatków i innych obciążeń przyczynia się do właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Zapewnia ona neutralność podatkową, a państwom członkowskim umożliwiła usunięcie dyskryminacyjnych środków ochronnych stosowanych w transakcjach transgranicznych w celu zapobiegania oszustwom i stratom budżetowym". Zobacz także wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 42).

11 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 14 marca 2019 r., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, pkt 29). Zobacz także motyw 4 dyrektywy 2010/24, który stanowi: „Aby lepiej zabezpieczyć interesy finansowe państw członkowskich i neutralność rynku wewnętrznego, konieczne jest rozszerzenie zakresu wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków i ceł nieobjętych jeszcze wzajemną pomocą przy odzyskiwaniu, zaś aby sprostać rosnącej liczbie wniosków o udzielenie pomocy i osiągnąć lepsze wyniki, należy zwiększyć wydajność i skuteczność tej pomocy oraz ułatwić stosowanie jej w praktyce. Dla osiągnięcia tych celów niezbędne są istotne dostosowania, przy czym zwykła zmiana obowiązującej dyrektywy 2008/55/WE nie byłaby wystarczająca. Dyrektywa ta powinna zatem zostać uchylona i zastąpiona nowym instrumentem prawnym, który opierałby się na osiągnięciach dyrektywy 2008/55/WE, przewidując jednak w razie potrzeby jaśniejsze i precyzyjniejsze zasady".

12 Należy zauważyć, że dyrektywa Rady 79/1071/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. zmieniająca dyrektywę 76/308 (Dz.U. 1979, L 331, s. 10) rozszerzyła zakres dyrektywy 76/308 poprzez objęcie jej zakresem wierzytelności związanych z VAT.

34. W pkt 48 wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), Trybunał stwierdził, że „zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy 2010/24 wierzytelność będąca przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowana jest jak wierzytelność współpracującego państwa członkowskiego, co skłania w ten sposób to państwo do korzystania z kompetencji i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących takich samych lub podobnych podatków lub ceł w jego porządku prawnym”[13].

35. Należy jednak podkreślić ograniczenia związane z tymi uwagami zawartymi w wyroku z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282). Z treści tego wyroku jasno wynika, że Trybunał odnosił się tutaj do *obowiązków proceduralnych* państwa współpracującego. W związku z tym uważam, że chociaż art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24 wymaga, aby wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego uznać *z proceduralnego punktu widzenia* za równoważne[14] z wierzytelnościami współpracującego państwa członkowskiego, zakres tej konkretnej podstawy jest ograniczony. W szczególności wierzytelność ta nie uzyskuje, *z materialnego punktu widzenia*, statusu wierzytelności, która może zostać zgłoszona przez współpracujące państwo członkowskie.

36. Wynika to wyraźnie z brzmienia i kontekstu samego art. 13 ust. 1. Tak więc na przykład art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 przewiduje, że „współpracujące państwo członkowskie *nie ma obowiązku* traktowania wierzytelności innych państw członkowskich w sposób uprzywilejowany, w jaki traktuje podobne wierzytelności powstałe w tym państwie członkowskim, *chyba że* zainteresowane państwa członkowskie uzgodniły inaczej lub prawo we współpracującym państwie członkowskim stanowi inaczej”[15]. Ten fakt już sam w sobie wystarczy, aby wykazać, że wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego są traktowane jako dość odmienne i odrębne od wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego. W pewien sposób pokazuje to również ograniczenia podstawy przewidzianej w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, ponieważ gdyby wierzytelność państwa wnioskującego miała być w tym celu rzeczywiście traktowana jako materialnie identyczna z wierzytelnością państwa współpracującego, akapit trzeci tej dyrektywy byłby raczej zbędny i niepotrzebny.

37. W związku z tym moim zdaniem dyrektywa 2010/24 niesie ze sobą taki skutek, że współpracujące państwo członkowskie działa jako swego rodzaju przedstawiciel wnioskującego państwa członkowskiego do celów egzekucji wierzytelności tego ostatniego[16]. Niemniej jednak wobec braku konkretnej cesji wierzytelności na współpracujące państwo członkowskie – a nie ma przesłanek, że taka cesja miała miejsce w rozpatrywanej sprawie – wierzytelność pozostaje wierzytelnością wnioskującego państwa członkowskiego[17].

13 Zobacz także analogicznie, w odniesieniu do dyrektywy 76/308, wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, pkt 43).

14 Zakres, w jakim współpracujące państwo członkowskie może odmówić udzielenia pomocy wnioskującemu państwu członkowskiemu, jest bardzo ograniczony. Zobacz wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, pkt 49–51).

15 Wyróżnienie własne.

16 Współpracujące państwo członkowskie musi, co do zasady, dążyć do uzyskania zapłaty swoich kosztów w związku z wnioskiem o odzyskanie wierzytelności od danego dłużnika, a nie od wnioskującego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 20 ust. 1 dyrektywy 2010/24 „[…] organ współpracujący dąży do odzyskania od zainteresowanych osób i zatrzymania kwoty kosztów poniesionych w związku z odzyskiwaniem wierzytelności, zgodnie z przepisami ustawowymi i wykonawczymi współpracującego państwa członkowskiego”.

17 W wyroku z dnia 14 marca 2019 r., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, pkt 33, 34), Trybunał zauważył, że art. 14 dyrektywy 2010/24 przewiduje podział kompetencji pomiędzy organy wnioskującego i współpracującego państwa członkowskiego. Wobec tego spory dotyczące wierzytelności należy wnosić przed sądy wnioskującego państwa członkowskiego, a środki egzekucyjne podjęte we współpracującym państwie członkowskim należy wnosić przed sądy tego ostatniego państwa członkowskiego. Według Trybunału ten podział kompetencji jest konsekwencją faktu, że wierzytelność i umożliwiający przeprowadzenie jej odzyskiwania tytuł wykonawczy są oparte na przepisach prawa obowiązującego we wnioskującym państwie członkowskim, podczas gdy środki egzekucji są podejmowane we współpracującym państwie członkowskim, zgodnie z przepisami prawa znajdującymi w nim zastosowanie. Ten podział kompetencji wskazuje, moim zdaniem, że dyrektywa 2010/24 zawiera raczej przepisy proceduralne niż przepisy materialne regulujące m.in. status lub tytuł prawny wierzytelności.

38. Należy bowiem przypomnieć, że zgodnie z art. 1 dyrektywy 2010/24 rolą współpracującego państwa członkowskiego jest *udzielanie* wnioskującemu państwu członkowskiemu *pomocy* przy odzyskiwaniu wierzytelności *tego ostatniego*. Zgadzam się zatem z twierdzeniem rządu hiszpańskiego [18], że wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego nie można zrównywać z wierzytelnością współpracującego państwa członkowskiego oraz że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego nie uzyskuje statusu wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego [19].

39. W tym względzie Trybunał stwierdził ostatnio w pkt 40 wyroku z dnia 14 marca 2019 r., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209), że „w sytuacji gdy dyrektywa 2010/24 nie określa sposobów przechowywania kwot odzyskanych przez współpracujące państwo członkowskie przed ich przekazaniem wnioskującemu państwu członkowskiemu, uregulowanie tego zagadnienia należy do kompetencji państw członkowskich, *pod warunkiem że nastąpi to bez uszczerbku dla obowiązku przekazania odzyskanych kwot oraz odsetek*” [20].

40. W świetle powyższego uważam, że art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, który przewiduje, że „wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego”, należy interpretować po prostu w ten sposób, że to ostatnie państwo członkowskie zobowiązane jest do korzystania z uprawnień i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących takich samych lub podobnych podatków lub ceł w swoim porządku prawnym. Z brzmienia art. 13 ust. 1 akapity pierwszy i trzeci dyrektywy 2010/24 jasno wynika, że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego nie uzyskuje jednak w tym celu statusu wierzytelności materialnej współpracującego państwa członkowskiego.

C. W przedmiocie pytania drugiego

41. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zasadniczo zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, czy pojęcie „przywileju” zawarte w art. 10 dyrektywy 76/308 i art. 10 dyrektywy 2008/55 należy interpretować w ten sposób, że odnosi się ono do uprzywilejowanego traktowania przypisanego wierzytelności, które wiąże się z przyznaniem prawa pierwszeństwa wierzytelności w stosunku do innych konkurujących wierzytelności, czy też jako każdy mechanizm, który skutkuje, w przypadku konkurujących ze sobą wierzytelności, uprzywilejowaniem zapłaty wierzytelności.

42. Jak wskazałem w pkt 30 niniejszej opinii, uważam, że do postępowań toczących się obecnie przed sądem odsyłającym zastosowanie ma raczej dyrektywa 2010/24 niż dyrektywa 76/308 lub dyrektywa 2008/55. W związku z tym sąd odsyłający zwraca się o dokonanie wykładni art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24. W tym względzie sąd ten zastanawia się, czy pojęcie „przywileju” należy rozumieć jako uprzywilejowane traktowanie, które wiąże się z przyznaniem prawa pierwszeństwa wierzytelności w stosunku do innych konkurujących wierzytelności, czy też jako każdy mechanizm, który skutkuje, w przypadku konkurujących ze sobą wierzytelności, uprzywilejowaniem zapłaty wierzytelności. Pomimo formalnego brzmienia tego pytania sąd odsyłający nie wskazał, moim zdaniem, żadnej praktycznej różnicy w jego porządku prawnym między tymi dwiema alternatywnymi możliwościami.

18 Zobacz pkt 27 jego uwag.

19 Pantochim uważa, że współpracujące państwo członkowskie działa w imieniu wnioskującego państwa członkowskiego. Zobacz s. 8 uwag przedstawionych przez spółkę. W pkt 18, 21 swoich uwag rząd belgijski stwierdza, że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego uzyskuje status wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego oraz że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego jest w pełni zrównana z wierzytelnością współpracującego państwa członkowskiego.

20 Wyróżnienie własne. Zobacz art. 13 ust. 5 dyrektywy 2010/24. Pragnę zauważyć, że chociaż Trybunał w wyroku z dnia 14 marca 2019 r., Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209), w dużym stopniu przyjął podejście przedstawione w opinii rzecznika generalnego M. Bobeka w sprawie Metirato (EU:C:2018:944), nie zastosował on terminu „pełna asymilacja [pełne zrównanie] wierzytelności” użytego w opinii rzecznika generalnego w celu odniesienia się do zasady określonej w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, który wymaga, aby wierzytelności, w odniesieniu do których złożono wniosek o odzyskanie wierzytelności, były traktowane tak, jakby były to wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego.

43. W związku z tym rozpatrzę tę kwestię nieco w oderwaniu, skupiając się na języku zastosowanym w samej dyrektywie.

44. Należy zauważyć, że w angielskiej wersji językowej art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 nie zawiera odniesienia do terminu „przywilej” [21]. Stwierdza się w nim raczej, że współpracujące państwo członkowskie nie ma obowiązku traktowania wierzytelności innych państw członkowskich w sposób *uprzywilejowany* [22], w jaki traktuje podobne wierzytelności powstałe w tym państwie członkowskim, chyba że zainteresowane państwa członkowskie uzgodniły inaczej lub prawo we współpracującym państwie członkowskim stanowi inaczej [23].

45. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem potrzeba jednolitego stosowania prawa Unii i zasady równości wymaga, by treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, zwykle nadawać autonomiczną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania [24]. Ponadto wobec braku jakiejkolwiek definicji pojęcia „uprzywilejowanego traktowania” (lub pojęcia „privilèges” we francuskiej wersji językowej [25]) w dyrektywie 2010/24 znaczenie i zakres tego wyrażenia należy ustalić z uwzględnieniem ogólnego kontekstu [26], w jakim są one używane, i zgodnie z ich znaczeniem przyjętym zwyczajowo w języku potocznym [27].

46. Termin „uprzywilejowane traktowanie”, który pojawia się jedynie w motywie 14 i art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24, nie został zdefiniowany w tej dyrektywie i nie dokonano żadnego odniesienia do prawa państw członkowskich w celu zdefiniowania tego terminu. W motywie 14 dyrektywy 2010/24 stwierdza się zasadniczo, że skorzystanie przez współpracujące państwo członkowskie z uprawnień przewidzianych na mocy jego przepisów krajowych mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących takich samych lub podobnych podatków lub ceł „nie powinno co do zasady obowiązywać względem uprzywilejowanego traktowania wierzytelności powstających we współpracującym państwie członkowskim. Niemniej jednak należy zapewnić możliwość uprzywilejowanego traktowania wierzytelności innych państw członkowskich na podstawie porozumienia między zainteresowanymi państwami członkowskimi” [28].

21 Francuska wersja językowa art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 zawiera odniesienia zarówno do „préférences”, jak i „privilèges”. W art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 wersji językowych: hiszpańskiej, czeskiej, duńskiej, niemieckiej, estońskiej, włoskiej, łotewskiej, litewskiej, węgierskiej, maltańskiej, niderlandzkiej, polskiej, portugalskiej, rumuńskiej, słowackiej, słoweńskiej i szwedzkiej stosuje się wszędzie ten sam lub prawie równoważny termin. Odpowiada on „preferencjom”, „przywilejom”, „(prawu) pierwszeństwa” lub „prerogatywom”.

22 Uważam, że termin „uprzywilejowane traktowanie” z art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 jest w rzeczywistości synonimem terminu „traktowanie preferencyjne” w art. 10 dyrektywy 76/308 i terminu „przywilej” w art. 10 dyrektywy 2008/55. Należy jednak podkreślić, że same artykuły mają zupełnie inny zakres, a ich treść z czasem ulegała zmianie. Zobacz art. 1 ust. 9 wniosku Komisji dotyczącego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 76/308/EWG w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (EFOGR) oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych oraz w odniesieniu do podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych (98/C 269/06), COM(1998) 364 wersja ostateczna, który odnosi się raczej do „uprzywilejowanego traktowania” niż do „przywilejów”. Ostatecznie przyjęty tekst, a mianowicie dyrektywa 2001/44, zawiera odniesienie do „przywilejów”.

23 Pantochim (s. 10 jego uwag), rząd hiszpański (pkt 31 jego uwag) i Cour d’appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) uważają, że „przywilej” odnosi się do korzyści lub prerogatywy. Rząd belgijski twierdzi, że pojęcie „przywileju” należy rozumieć jako przyznanie prawa pierwszeństwa wierzytelności w stosunku do innych wierzytelności w przypadku konkurujących wierzytelności (pkt 40 jego uwag). Komisja uważa, że należy je rozumieć jako prawo pierwszeństwa płatności związane z roszczeniem (pkt 32 jej uwag).

24 Wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Podkreślę ponownie, że moim zdaniem pojęcia te są synonimami.

26 Wniosek Komisji, w wyniku którego przyjęto dyrektywę 2010/24, nie odnosił się do preferencji, lecz do przywilejów. Zobacz motyw 13 i art. 22 ust. 2 wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (COM/2009/0028 wersja ostateczna) (zwanego dalej „wnioskiem dotyczącym dyrektywy 2010/24”). Ten przepis wniosku przewiduje, że wykonując wniosek o udzielenie pomocy w odniesieniu do wierzytelności objętej zakresem stosowania dyrektywy, organ współpracujący korzysta nie tylko z uprawnień, ale również z przywilejów przyznawanych wierzytelnościom powstającym we współpracującym państwie członkowskim. Z historii legislacyjnej dyrektywy 2010/24 nie wynika jasno, dlaczego termin „przywilej” [„privilege”] został zmieniony na „uprzywilejowane traktowanie” [„preference”] w różnych wersjach językowych i jaki, jeśli w ogóle, był cel tej zmiany.

27 Wyrok z dnia 4 maja 2006 r., Massachusetts Institute of Technology (C-431/04, EU:C:2006:291, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zobacz z kolei art. 22 ust. 2 wniosku dotyczącego dyrektywy 2010/24.

47. Artykuł 13 dyrektywy 2010/24 nosi tytuł „Realizacja wniosku o odzyskanie wierzytelności". Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24 przewiduje zasadniczo, że organ współpracujący korzysta z *uprawnień i procedur* przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych tego państwa członkowskiego w celu odzyskania wierzytelności będących przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności. Do tego celu wszelkie takie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, chyba że dyrektywa ta stanowi inaczej.

48. Moim zdaniem art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 nie został sformułowany w formie wyjątku lub odstępstwa od jego pierwszego akapitu: odnosi się on raczej do czegoś innego niż uprawnienia i procedury mające zastosowanie do wykonania wniosku o odzyskanie wierzytelności. W świetle ogólnego kontekstu i brzmienia tego przepisu uważam, że rozszerza on, w pewnych okolicznościach, *dodatkowe* prawa lub korzyści przyznane w odniesieniu do wykonania wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego na wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego, poza uprawnienia i procedury, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24. Jak już wspomniałem, wszystko to wzmacnia wniosek w przedmiocie pytania pierwszego, zgodnie z którym wierzytelności państwa wnioskującego nie należy traktować, *z materialnego punktu widzenia*, tak jakby była wierzytelnością zgłoszoną przez państwo współpracujące, ponieważ, powtórzę, wszystko to byłoby niepotrzebne, gdyby owa wierzytelność miała status materialny.

49. Biorąc pod uwagę, w jak szerokim i kategorycznym brzmieniu termin „uprzywilejowane traktowanie" pojawia się w art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24, jestem zdania, że odnosi się on do każdego mechanizmu, który w przypadku konkurujących wierzytelności skutkuje preferencyjną zapłatą wierzytelności we współpracującym państwie członkowskim. Obejmowałoby to – między innymi – uprzywilejowane traktowanie lub prawa pierwszeństwa przyznane wierzytelnościom współpracującego państwa członkowskiego w odniesieniu do kolejności lub rankingu ich płatności z uwzględnieniem systemu upadłości tego państwa członkowskiego [29]. W związku z tym współpracujące państwo członkowskie *może* – ale nie jest *zobowiązane* – przyznać takie uprzywilejowane traktowanie lub prawa pierwszeństwa w odniesieniu do wierzytelności wnioskujących państw członkowskich w sposób przewidziany w art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 [30].

D. W przedmiocie pytania trzeciego

50. Poprzez to pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy możliwość potrącenia wierzytelności w przypadku konkurujących wierzytelności na warunkach przewidzianych w przepisie prawa krajowego, takim jak art. 334 ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. lub art. 194 ustawy programowej z dnia 22 grudnia 2008 r., należy uznać za uprzywilejowane traktowanie zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24.

51. Jak zauważyła Komisja w swoich uwagach na piśmie, ogólne uprawnienia do potrącania wzajemnych wierzytelności stanowią część uprawnień i procedur dostępnych w prawie krajowym w zakresie odzyskiwania wierzytelności. To uprawnienie do potrącenia ma zatem zastosowanie nie tylko w odniesieniu do wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego (w przedmiotowej sprawie – państwa belgijskiego), lecz również w odniesieniu do wierzytelności innych wierzycieli,

29 W tym względzie chciałbym zauważyć, że stosowanie dyrektywy 2010/24 nie ogranicza się do przypadków, w których dłużnik wnioskującego państwa członkowskiego jest niewypłacalny. Zakres stosowania dyrektywy 2010/24 obejmuje wszystkie wierzytelności określone w jej art. 2, z zastrzeżeniem, między innymi, szeregu ograniczeń obowiązków organu współpracującego określonych w art. 18 tej dyrektywy.

30 Artykuł 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 także przewiduje, że państwo członkowskie, które traktuje wierzytelności innego państwa członkowskiego w sposób uprzywilejowany, nie może odmówić takiego samego uprzywilejowanego traktowania wobec takich samych lub podobnych wierzytelności innych państw członkowskich, na takich samych warunkach. Zatem w przypadku przyznania uprzywilejowanego traktowania wierzytelności innego państwa członkowskiego przez współpracujące państwo członkowskie traktowanie takie musi zostać przyznane na takich samych zasadach w odniesieniu do wierzytelności wszystkich pozostałych państw członkowskich. Biorąc pod uwagę, że takie uprzywilejowane traktowanie może działać na niekorzyść innych wierzycieli, uważam, że powinno się je przyznawać z mocy prawa w sposób przejrzysty, aby inni wierzyciele mieli tego świadomość.

w przypadku których istnieją wzajemne wierzytelności [31]. W związku z tym uważam, że uprawnienie do potrącenia wzajemnych wierzytelności jest zasadniczo objęte zakresem art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24 [32]. Wobec tego, na przykład, jeżeli Pantochim i państwo niemieckie mają wierzytelności wzajemne, to zasadniczo mogłyby one – pod warunkiem spełnienia tego i wszystkich innych warunków wymaganych na mocy prawa belgijskiego – podlegać wzajemnemu potrąceniu.

52. W odesłaniu prejudycjalnym nie wyjaśniono w wystarczającym stopniu, czy art. 334 ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. lub art. 334 ustawy programowej z dnia 22 grudnia 2008 r. stanowi odstępstwo od ogólnych zasad dotyczących potrącenia przewidzianych w belgijskim kodeksie cywilnym. Z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający te ogólne zasady wydają się wymagać istnienia wzajemnych wierzytelności między tymi samymi osobami działającymi w tym samym charakterze. Nie jest zatem jasne, czy wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego (w przedmiotowej sprawie – państwa belgijskiego), które są objęte zakresem stosowania art. 2 dyrektywy 2010/24, są traktowane inaczej niż wierzytelności innych wierzycieli w odniesieniu do stosowania zasad potrącenia.

53. W odesłaniu prejudycjalnym sąd odsyłający przytoczył bowiem fragmenty wyroku Cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons) z dnia 27 czerwca 2016 r., w których stwierdzono, że ani ustawa programowa z dnia 27 grudnia 2004 r., ani ustawa programowa z dnia 22 grudnia 2008 r. nie stanowią odstępstwa od ogólnych zasad potrącenia przewidzianych w belgijskim kodeksie cywilnym, które, jak już zauważyłem, wymagają wystąpienia wzajemnych wierzytelności między tymi samymi osobami. Ponadto, według Cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons), nawet gdyby wierzytelność państwa niemieckiego można było odzyskać jako zobowiązanie państwa belgijskiego, pozostaje ona zobowiązaniem państwa niemieckiego, a w przypadku braku wzajemnych zobowiązań potrącenie jest niemożliwe.

54. W odesłaniu prejudycjalnym sąd odsyłający powołał się również na pewne argumenty państwa belgijskiego w toczącym się przed nim postępowaniu apelacyjnym. W tym względzie sąd odsyłający stwierdził, że państwo belgijskie utrzymywało, iż ustawa programowa z dnia 27 grudnia 2004 r. i ustawa programowa z dnia 22 grudnia 2008 r. przewidują system potrącenia sui generis, który nie wymaga wzajemności między zobowiązaniami i wierzytelnościami w sprawach podatkowych. Państwo belgijskie utrzymywało, że w odniesieniu do takich wierzytelności zezwala się na potrącenie z zastrzeżeniem wniosku o odzyskanie wierzytelności zgodnie z dyrektywą 2010/24.

55. W uwagach na piśmie przedłożonych Trybunałowi rząd belgijski podnosi, że pytanie trzecie jest niedopuszczalne, ponieważ sąd odsyłający nie wyjaśnił zasad potrącenia na mocy belgijskiego kodeksu cywilnego i nie wyjaśnił mechanizmu potrącenia przewidzianego w ustawie programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. i ustawie programowej z dnia 22 grudnia 2008 r.

31 Przepisy dotyczące potrącenia zgodnie z prawem belgijskim muszą oczywiście zostać ustalone przez sąd odsyłający.

32 Zobacz w tym względzie twierdzenie Komisji w pkt 50 jej uwag. Ponadto, mimo braku zastosowania ratione temporis do likwidacji Pantochim, art. 6 rozporządzenia Rady (WE) nr 1346/2000 z dnia 29 maja 2000 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz.U. 2000, L 160, s. 1), zatytułowany „Potrącenie", w ust. 1 przewiduje, że „[w]szczęcie postępowania upadłościowego nie narusza uprawnienia wierzyciela do potrącenia swoich wierzytelności z wierzytelnościami dłużnika, jeżeli potrącenie jest dopuszczalne zgodnie z prawem właściwym dla wierzytelności niewypłacalnego dłużnika". Artykuł 43 tego rozporządzenia, zatytułowany „Czasowy zakres zastosowania", przewiduje, że „[n]iniejsze rozporządzenie stosuje się jedynie do postępowań upadłościowych, które zostały wszczęte po jego wejściu w życie. Dla czynności prawnych dłużnika dokonanych przed wejściem w życie niniejszego rozporządzenia stosuje się nadal prawo, które stosowało się do tych czynności prawnych w chwili ich dokonania". Rozporządzenie nr 1346/2000 weszło w życie w dniu 31 maja 2002 r. Zobacz jego art. 47. Rozporządzenie nr 1346/2000 uchylono rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/848 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego (Dz.U. 2015, L 141, s. 19). Zobacz także art. 9 ust. 1 rozporządzenia 2015/848 w odniesieniu do potrącenia, który jest bardzo podobny do art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 1346/2000. Zgodnie z art. 84 ust. 1 rozporządzenia 2015/848 jego przepisy „stosuje się jedynie do postępowań upadłościowych, które zostały wszczęte po dniu 26 czerwca 2017 r. Do czynności dokonanych przez dłużnika przed tą datą stosuje się prawo, które stosowało się do tych czynności w chwili ich dokonania".

56. Z pewną dozą niepewności czuję się zobligowany do przychylenia się do tego twierdzenia. Wobec braku rzeczywistego wyjaśnienia w odesłaniu prejudycjalnym czy wręcz w aktach sprawy przed Trybunałem co do funkcjonowania tego mechanizmu rzekomo sui generis oraz tego, czy i, jeśli tak, to w jakim stopniu różni się on od ogólnych przepisów dotyczących potrącenia określonych w belgijskim kodeksie cywilnym, nie jestem w stanie ocenić w jakikolwiek istotny sposób, czy mechanizm ten mieści się w zakresie pojęć „uprawnień i procedur" w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24, czy też stanowi uprzywilejowane traktowanie w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci tej dyrektywy.

57. Rząd belgijski twierdzi, tytułem żądania ewentualnego w stosunku do jego twierdzenia w przedmiocie niedopuszczalności, że mechanizm sui generis jedynie upraszcza procedurę odzyskiwania wierzytelności i w związku z tym nie należy uważać go za przywilej (uprzywilejowane traktowanie).

58. Jeżeli Trybunał uznałby, że pytanie trzecie jest dopuszczalne, i jeżeli, jak twierdzi rząd belgijski, przedmiotowy mechanizm jedynie upraszcza procedurę odzyskiwania wierzytelności i nie przyznaje uprzywilejowanego traktowania lub pierwszeństwa w odniesieniu do kolejności lub rankingu płatności jego wierzytelności lub inaczej w sposób uprzywilejowany traktuje państwo belgijskie qua wierzyciela [33], wówczas moim zdaniem mechanizm ten jest objęty zakresem uprawnień i procedur, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24.

59. Wszystko to oznacza, że państwo członkowskie miałoby prawo przewidzieć w krajowych przepisach dotyczących windykacji zobowiązań ogólne uprawnienie do potrącenia w odniesieniu do wszystkich zobowiązań i odstąpić od wymogu wzajemności, niezależnie od tożsamości wierzyciela. *Gdyby* taki był skutek ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. i ustawy programowej z dnia 22 grudnia 2008 r., czego ocena i ustalenie należy wyłącznie do sądów krajowych, wówczas to rozszerzone uprawnienie do potrącenia należałoby uznać za część zwykłych „uprawnień i procedur" przewidzianych w prawie krajowym w odniesieniu do upadłości w sposób przewidziany w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24.

60. Z drugiej strony można zauważyć, że Komisja podnosi, iż przedmiotowy mechanizm wydaje się przyznawać państwu belgijskiemu uprzywilejowane traktowanie w zakresie płatności, które stanowi odstępstwo od zwykłych zasad dotyczących potrącenia, i jako takie należy je zatem uznać za przywilej (uprzywilejowane traktowanie) do celów art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 [34]. Wprawdzie godny ubolewania jest fakt, że sprawę należy rozpatrywać w sposób czysto hipotetyczny, jeżeli skutkiem ustawy programowej z dnia 27 grudnia 2004 r. i ustawy programowej z dnia 22 grudnia 2008 r. było przyznanie uprzywilejowanego traktowania lub wzmocnionego prawa do potrącenia na rzecz państwa belgijskiego, z którego nie korzystali inni wierzyciele, poprzez odstąpienie od wymogu wzajemności zobowiązań, to jednak moim zdaniem stanowiłoby to „uprzywilejowane traktowanie" w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24.

61. Oczywiście, nawet gdyby tak było, ten fakt *sam w sobie* nie zmieniłby niczego, ponieważ należy przypomnieć, że art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 przewiduje *również*, że współpracujące państwa członkowskie nie muszą przyznawać tego rodzaju uprzywilejowanego traktowania w odniesieniu do podobnych wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego, chyba że dane państwa członkowskie wyraźnie uzgodniły inaczej lub takie uprzywilejowane traktowanie w odniesieniu do wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego jest przewidziane w prawie współpracującego państwa członkowskiego.

33 Sytuacja ta podlega weryfikacji przez sąd odsyłający.

34 Komisja uważa, że to do sądu odsyłającego należy ocena, czy dany mechanizm potrącenia stanowi uprzywilejowane traktowanie. Zobacz pkt 47 uwag Komisji.

62. Z akt sprawy przed Trybunałem, w szczególności z art. 15 ustawy z dnia 20 lipca 1979 r.[35], wynika, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że w ramach belgijskiego porządku prawnego wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego w rzeczywistości *nie* korzystają z żadnego takiego uprzywilejowanego traktowania czy przywileju[36].

63. Ponadto, wobec braku jakiegokolwiek sformułowania w tym zakresie, art. 13 ust. 1 akapit trzeci, w sposób podobny jak w przypadku akapitu pierwszego, dyrektywy 2010/24 nie zmienia statusu ani nie skutkuje przeniesieniem wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego na współpracujące państwo członkowskie. Wynika z powyższego, że takie uprzywilejowane traktowanie nie może prowadzić do uzyskania przez wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego statusu wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego. Dla jasności wywodu uważam również, że w świetle celu dyrektywy 2010/24, jakim jest zapewnienie, między innymi, aby współpracujące państwo członkowskie udzieliło wnioskującemu państwu członkowskiemu pomocy w odzyskaniu wierzytelności tego ostatniego, przyznanie uprzywilejowanego traktowania na mocy art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 musi działać raczej na korzyść niż ze szkodą dla wnioskującego państwa członkowskiego.

VI. Wnioski

64. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, by na pytania prejudycjalne przedstawione przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia) odpowiedział następująco:

Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń, który przewiduje, że „wszelkie wierzytelności będące przedmiotem wniosku o odzyskanie wierzytelności traktowane są jak wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego", należy interpretować w ten sposób, że to ostatnie państwo członkowskie jest zobowiązane do skorzystania z uprawnień i procedur przewidzianych na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych mających zastosowanie do wierzytelności dotyczących identycznych lub podobnych podatków lub ceł w jego systemie prawnym. Artykuł 13 ust. 1 akapity pierwszy i trzeci dyrektywy 2010/24 należy interpretować w ten sposób, że wierzytelność wnioskującego państwa członkowskiego nie uzyskuje jednak statusu wierzytelności materialnej współpracującego państwa członkowskiego.

Termin „uprzywilejowane traktowanie" w art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 odnosi się do każdego mechanizmu, który w przypadku konkurujących wierzytelności skutkuje preferencyjną płatnością wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego. Mechanizm ten obejmowałby między innymi uprzywilejowane traktowanie lub prawa pierwszeństwa przyznane wierzytelnościom współpracującego państwa członkowskiego w odniesieniu do kolejności lub rankingu ich płatności z uwzględnieniem systemu upadłości tego państwa członkowskiego. Współpracujące państwo członkowskie może – ale nie jest zobowiązane – przyznać takie uprzywilejowane traktowanie lub prawa pierwszeństwa w odniesieniu do wierzytelności wnioskujących państw członkowskich.

35 Zobacz także art. 20 ust. 1 loi transposant la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures (ustawy transponującej dyrektywę Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń) z dnia 9 stycznia 2012 r. (*Moniteur belge* z dnia 26 stycznia 2012 r., s. 6253), przewidujący również, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że wierzytelności zagraniczne, w odniesieniu do których zwrócono się o pomoc, *nie* korzystają z żadnego przywileju.

36 Rząd belgijski wskazał również w pkt 51 uwag przedstawionych Trybunałowi, że wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego *nie korzystają* z żadnego „przywileju".

Ogólne uprawnienie do potrącania wzajemnych wierzytelności na mocy prawa krajowego stanowi część uprawnień i procedur dostępnych na mocy prawa krajowego nie tylko w odniesieniu do odzyskiwania wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, lecz również wierzytelności innych wierzycieli, w przypadku których istnieją wzajemne wierzytelności, i zasadniczo podlega przepisom art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24.

Mechanizm, który jedynie upraszcza procedurę odzyskiwania wierzytelności i nie przyznaje uprzywilejowanego traktowania lub praw pierwszeństwa w odniesieniu do kolejności lub rankingu płatności wierzytelności współpracującego państwa członkowskiego, jest objęty zakresem uprawnień i procedur, o których mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2010/24.

Artykuł 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 nie zmienia statusu ani nie skutkuje przeniesieniem wierzytelności wnioskującego państwa członkowskiego na współpracujące państwo członkowskie. W świetle celu dyrektywy 2010/24, jakim jest zapewnienie, między innymi, aby współpracujące państwo członkowskie udzielało wnioskującemu państwu członkowskiemu pomocy w odzyskaniu wierzytelności tego ostatniego, przyznanie uprzywilejowanego traktowania na mocy art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2010/24 musi działać raczej na korzyść niż ze szkodą dla wnioskującego państwa członkowskiego.