

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 29 lutego 2024 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 – Podstawa opodatkowania – Obniżenie podstawy opodatkowania – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności – Termin zawity dla wniosku o nastąpienie obniżenia podstawy opodatkowania VAT – Data rozpoczęcia biegu terminu zawitego – Prawo podatnika do wypłaty odsetek

W sprawie C-314/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 4 maja 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 maja 2022 r., w postępowaniu:

„Consortium Remi Group” AD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: Z. Csehi (sprawozdawca), prezes izby, M. Ilešić i D. Gratsias, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Stefanova-Kamisheva, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 maja 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite – M. Koleva i S. Petkov,
- w imieniu rządu bułgarskiego – T. Mitova, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy w szczególności wykładowi 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 pomiędzy spółką „Consortium Remi Group” AD a Dyrektorem na Dyrekcja „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (dyrektorem dykcji ds. odwołań i praktyk w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego w Warnie przy krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) (zwanym dalej „dyrektorem”) w przedmiocie odmowy przyznania Consortium Remi Group korekty kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego przez nie z tytułu usług niezapłaconych przez dłużników.

Ramy prawne

Prawo Unii

Akt przystąpienia Republiki Bułgarii do Unii Europejskiej

3 Zgodnie z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 2005, L 157, s. 203):

„Postanowienia Traktatów założycielskich oraz przepisy aktów przyjętych przez instytucje i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia są od dnia przystąpienia wiążące dla Bułgarii i Rumunii oraz są stosowane w tych państwach zgodnie z warunkami określonymi w tych Traktatach i w niniejszym akcie”.

Dyrektywa VAT

4 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Artykuł 73 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

6 Artykuł 90 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

7 Zgodnie z art. 185 tej samej dyrektywy:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

8 Artykuł 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo bułgarskie

9 Zgodnie z art. 115 zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„1. W przypadku zmiany podstawy opodatkowania dostawy lub wypowiedzenia dostawy, w odniesieniu do której wystawiono fakturę, dostawca jest zobowiązany do wystawienia noty korygującej do faktury.

2. [...] Notę korygującą należy wystawić w ciągu 5 dni po zaistnieniu odpowiedniej okoliczności wskazanej w ust. 1, a w przypadku gdy dotyczy dostawy, w odniesieniu do której wystawiono fakturę zawierającą zafakturowany VAT przy zapłacie zaliczki – w ciągu pięciu dni od dnia zwrotu, zaliczenia lub innego odpowiedniego uregulowania kwoty przewidzianej zaliczki w odniesieniu do zwróconej, zaliczonej lub uregulowanej odpowiednio w inny sposób kwoty.

3. Przy podwyższeniu podstawy opodatkowania wystawia się notę obciążeniową, a przy zmniejszeniu podstawy opodatkowania lub przy wypowiedzeniu transakcji – notę kredytową.

4. Oprócz istotnych elementów, o których mowa w art. 114, nota dotycząca faktury powinna obowiązkowo wskazywać:

- 1) numer i datę faktury, w odniesieniu do której wystawiono notę korygującą;
- 2) przyczynę wystawienia noty korygującej.

5. Notę należy wystawić w co najmniej dwóch egzemplarzach: po jednym dla dostawcy i odbiorcy.

[...]

7. [...] Nota dotycząca wystawionej faktury może nie zawierać istotnych elementów, o których mowa w art. 114 ust. 1 pkt 12, 14 i 15, chyba że dotyczy ona transakcji dokonanej na terytorium państwa członkowskiego, transakcji wewnątrzwspólnotowej lub sprzedaży na odległość”.

10 Artykuł 116 ZDDS ma następujące brzmienie:

„1. Nie można dokonywać korekt ani uzupełnień w fakturach i w notach korygujących do faktur. Nieprawidłowo wystawione lub skorygowane dokumenty powinny zostać anulowane i powinno się wystawić nowe dokumenty.

2. Za dokumenty wystawione nieprawidłowo uznaje się również faktury i noty korygujące do faktur, na których nie wykazano VAT, podczas gdy powinien on być został wykazany.

3. Za dokumenty wystawione nieprawidłowo uznaje się również faktury i noty korygujące do faktur, na których wykazano VAT, podczas gdy nie powinien on być został wykazany.

4. W przypadku gdy nieprawidłowo wystawione lub skorygowane dokumenty zostały uwzględnione w rejestrach księgowych dostawcy lub odbiorcy, w celu ich anulowania należy sporządzić, dla każdej ze stron, protokół zawierający:

- 1) powody anulowania;
- 2) numer i datę anulowanego dokumentu;
- 3) numer i datę wystawienia nowego dokumentu;
- 4) podpisy osób, które sporządziły protokół dla każdej ze stron.

5. Wszystkie egzemplarze anulowanych dokumentów są przechowywane przez wydającego dokument oraz wpisywane do ksiąg rachunkowych dostawcy i odbiorcy zgodnie z rozporządzeniem wykonawczym do [niniejszej] ustawy”.

11 Artykuł 128 ust. 1 Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i składek na ubezpieczenie społeczne, DV nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r.), obowiązującego od dnia 1 stycznia 2006 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „DOPK”), stanowi:

„Kwoty nienależnie zapłacone lub pobrane z tytułu podatków, obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, grzywien i kar pieniężnych nałożonych przez służby skarbowe, a także kwoty, które mogą zostać zwrócone przez [Natsionalnata agentsia za prihodite (krajowej agencji przychodów skarbowych)] na podstawie przepisów podatkowych lub przepisów dotyczących zabezpieczenia społecznego, są zaliczane przez służby skarbowe na poczet zwrotu wymagalnych wierzytelności publicznoprawnych pobieranych przez krajową agencję przychodów skarbowych. Zaliczenie na poczet przedawnionego długu może nastąpić, jeżeli wierzytelność długu stała się wymagalna przed przedawnieniem jego długu”.

12 Zgodnie z art. 129 DOPK:

„1. Zaliczenie lub zwrot mogą zostać dokonane z inicjatywy organu podatkowego lub na

pisemny wniosek zainteresowanej osoby. Wniosek o zaliczenie lub zwrot zostaje rozpatrzony, jeżeli został złożony przed upływem pięciu lat, liczonych od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powstała podstawa do zwrotu, chyba że ustawa stanowi inaczej.

[...]

3. [...] Decyzja w sprawie zaliczenia lub zwrotu powinna zostać wydana w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku, jeżeli przed upływem tego terminu nie została zarządzona żadna kontrola. Nawet w przypadku zaliczenia lub zwrotu, i nawet wtedy, gdy decyzja, o której mowa w zdaniu pierwszym, została zaskarżona, zaległość podatkowa lub z tytułu obowiązkowych składek na zabezpieczenie społeczne może zostać poddana kontroli. Jeżeli decyzja została zaskarżona do sądu, możliwe jest wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego do dnia wejścia w życie orzeczenia sądowego.

[...]

7. Decyzje w sprawie zaliczenia lub zwrotu podlegają zaskarżeniu w trybie postępowania odwoławczego od decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego”.

13 Artykuł 110 zakon za zadalheniyata i dogovorite (ustawy o zobowiązaniach i umowach) (DV nr 275 z dnia 22 listopada 1950 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZZD”), stanowi:

„Upływ pięcioletniego okresu przedawnienia skutkuje wygaśnięciem wszelkich roszczeń, co do których ustawa nie stanowi inaczej.

[...]”.

14 Zgodnie z art. 116 ZZD:

„Bieg terminu przedawnienia ulega przerwaniu:

- a) gdy dłużnik uznaje roszczenie;
- b) przez wniesienie powództwa, sprzeciwu lub wniosku o polubowne załatwienie sprawy; jeżeli powództwo, sprzeciw lub wniosek o polubowne załatwienie sprawy nie zostały uwzględnione, uznaje się, że bieg przedawnienia nie został przerwany;
- c) poprzez przyjęcie środków egzekucyjnych.

[...]”.

15 Artykuł 117 ZZD ma następujące brzmienie:

„Od przerwania biegu terminu przedawnienia rozpoczyna się bieg nowego terminu przedawnienia.

Jeżeli roszczenie zostało stwierdzone orzeczeniem sądowym, nowy termin przedawnienia wynosi w każdym przypadku pięć lat.

[...]”.

16 Artykuł 120 ZZD przewiduje:

„Przedawnienie nie następuje z urzędu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Przedmiotem działania Consortium Remi Group jest budowa budynków i instalacji. Zostało ono zarejestrowane do celów VAT w dniu 16 czerwca 1995 r. i wykreślone z rejestru VAT w dniu 7 marca 2019 r. z powodu systematycznego uchybienia obowiązkowi przewidzianym w ZDDS. Wyrokiem z dnia 18 września 2020 r. Okrążen sad Varna (sąd okrągowy w Warnie, Bułgaria) ogłosił niewypłacalność Consortium Remi Group i wszczęło postępowanie upadłościowe.

18 W latach 2006–2010 i w 2012 r. Consortium Remi Group wystawiło faktury pięciu spółkom, a mianowicie: „Promes” OOD, „Orkid Sofia Hills” EOOD, „Valentin Stoyanov” EOOD, „Sunshine Coast Investment” EOOD oraz „Mosstroy-Varna” AD (zwanym dalej „spółkami błażymi dżużnikami”). Faktury te wykazywały VAT i w odniesieniu do wiąkszości okresów rozliczeniowych podatek ten został zapłacony. Jednakże z powodu niezapłażenia tych faktur przez spółki błażce dżużnikami całkowita kwota wierzytelności Consortium Remi Group dotyczących VAT związanych z tymi fakturami wynosi 618 171,16 BGN (lewów bułgarskich, około 309 085 EUR).

19 Decyzją okrełającą wysokość zobowiązań podatkowych z dnia 31 stycznia 2011 r. ustalono zobowiązania Consortium Remi Group na podstawie ZDDS za okres od 1 stycznia 2007 r. do 31 lipca 2010 r., w tym VAT, który został wykazany w fakturach wystawionych na Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group zaskarżyło tę decyzję do sądu, lecz jego skarga została oddalona przez sąd pierwszej instancji, którego wyrok został utrzymany w mocy wyrokiem Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria).

20 Wnioskiem z dnia 7 lutego 2020 r., złożonym na podstawie art. 129 ust. 1 DOPK (zwanym dalej „wnioskiem o zaliczenie”), Consortium Remi Group wniosło do bułgarskiego organu podatkowego, na podstawie art. 128 ust. 1 DOPK, o zaliczenie na poczet jego długów z tytułu VAT kwoty 618 171,16 BGN, powiąkszonej o odsetki za zwłokę, odpowiadającej VAT zadeklarowanemu i zapłaconemu na podstawie faktur wystawionych spółkom błażcym dżużnikami. W załączniku do wniosku o zaliczenie Consortium Remi Group przedstawiło „wykaz niezapłaconych kwot kontrahentów”.

21 Wniosek ten został jednak oddalony ze względu na to, że został złożony po upływie terminu zawitego przewidzianego w art. 129 ust. 1 DOPK. Ponadto uznano, że Consortium Remi Group nie przedstawiło dowodu całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności wierzytelności z tytułu VAT wykazanego na fakturach wystawionych spółkom błażcym dżużnikami.

22 Na etapie zaskarżenia w drodze administracyjnej decyzji oddalającej wspomniany wniosek Consortium Remi Group przedstawiło postanowienia o wszczęciu postępowania upadłościowego wydane w stosunku do spółek błażcych dżużnikami, a także dowody na to, że wierzytelności te zostały uznane przez syndyków spółek błażcych dżużnikami i że znajdowały się one w rejestrach uznanych wierzytelności sporządzonych w ramach tych postępowania upadłościowych.

23 Decyzja o oddaleniu wniosku o zaliczenie została w całości utrzymana w mocy decyzją wydaną w dniu 22 maja 2020 r. przez dyrektora.

24 Consortium Remi Group wniosło do Administrativen sad Varna (sądu administracyjnego w Warnie, Bułgaria) skargę na decyzję oddalającą wniosek o zaliczenie, utrzymaną w mocy przez dyrektora, który sąd ten oddalił. Wniosło ono skargę kasacyjną od tego wyroku do Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego), który jest sądem odsyłającym, podnosząc, że zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania VAT powinna

zosta obniżona w przypadkach, gdy podatnik nie otrzyma całości lub części należnego świadczenia wzajemnego po dokonaniu dostawy towarów lub świadczenia usług, że przepis ten jest bezpośrednio skuteczny, a zatem powinien być stosowany, w sytuacji gdy przepisy krajowe są z nim sprzeczne.

25 Sąd odsyłający wskazuje, że prawo bułgarskie nie zawiera przepisów pozwalających na obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku niewywiązania się z zapłaty, ponieważ art. 115 ZDDS przewiduje takie obniżenie jedynie w przypadku wypowiedzenia dostawy.

26 Opierając się na rozumowaniu Trybunału zawartym w wyrokach z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 21–27), i z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 62, 65), sąd odsyłający uważa, że – jak twierdzi Consortium Remi Group – możliwość zwrotu VAT w przypadku niewywiązania się z płatności ceny nie można całkowicie wykluczyć, i to niezależnie od odstępstwa przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy podatnik udowodni, że ze względu na okoliczności istnieje ryzyko, iż obowiązek zapłaty faktury ciążący na jej odbiorcy może nie zostać wykonany.

27 Zdaniem sądu odsyłającego odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy nie zostało uwzględnione w ramach szczególnych przepisów obowiązujących w Bułgarii zarówno w odniesieniu do sposobu, w jaki podstawa opodatkowania podlega korekcie, gdy obowiązek zapłaty wierzytelności z tytułu VAT może nie zostać wykonany, jak i w odniesieniu do warunków, na jakich można żądać zwrotu zapłaconego VAT.

28 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w wypadku odstępstwa na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT zasada neutralności i art. 90 tej dyrektywy sprzeciwiają się przepisowi krajowemu takiemu jak art. 129 ust. 1 zdanie drugie [DOPK], który przewiduje termin zawity na złożenie wniosku o zaliczenie lub zwrot podatku zafakturowanego przez podatnika z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty przez odbiorcę dostawy lub usługi?

2) Czy niezależnie od odpowiedzi na pytanie pierwsze w okolicznościach postępowania głównego warunkiem koniecznym dla uznania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT jest to, by podatnik przed złożeniem wniosku o zwrot podatku skorygował wystawioną przez siebie fakturę w zakresie wykazanego VAT z powodu całkowitego lub częściowego braku zapłaty ceny za dostawę lub usługę przez odbiorcę faktury?

3) W zależności od odpowiedzi na dwa pierwsze pytania: w jaki sposób należy interpretować art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przy ustalaniu momentu, w którym powstaje przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania, gdy ma miejsce całkowity lub częściowy brak zapłaty ceny, a z powodu odstępstwa od art. 90 ust. 1 brak jest przepisu krajowego?

4) W jaki sposób należy stosować rozważania zawarte w wyrokach z dnia 23 listopada 2017 r., Enzo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 21–27) oraz z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 62, 65), jeżeli prawo bułgarskie nie zawiera szczególnych warunków stosowania odstępstwa zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT?

5) Czy zasada neutralności i art. 90 dyrektywy VAT sprzeciwiają się praktyce podatkowej i z zakresu zabezpieczenia społecznego, zgodnie z którą w przypadku braku zapłaty korekta wykazanego na fakturze podatku nie jest dozwolona, zanim odbiorca towaru lub usługi, o ile jest

on podatnikiem, nie zostanie powiadomiony o anulowaniu podatku, tak aby skorygowa? on pierwotnie dokonane przez siebie odliczenie?

6) Czy wyk?adnia art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] pozwala przyj??, ?e ewentualne prawo do obni?enia podstawy opodatkowania w przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego braku zap?aty uzasadnia powstanie prawa do zwrotu zap?aconego przez dostawc? podatku od warto?ci dodanej wraz z odsetkami za zw?ok? i od jakiej daty?”.

W przedmiocie w?a?ciwo?ci Trybuna?u

29 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna? jest w?a?ciwy do dokonywania wyk?adni prawa Unii jedynie w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania w nowym pa?stwie cz?onkowskim od momentu przyst?pienia tego pa?stwa do Unii Europejskiej (wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wynika z tego w szczególno?ci, ?e Trybuna? nie jest w?a?ciwy do dokonywania wyk?adni dyrektyw Unii dotycz?cych VAT, je?eli okres poboru podatku spornego w post?powaniu g?ównym jest wcze?niejszy ni? przyst?pienie danego pa?stwa cz?onkowskiego do Unii (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, pkt 31).

31 Skoro bowiem obowi?zek dokonania korekty jest nierozzerwalnie zwi?zany z wymagalno?ci? VAT nale?nego lub zap?aconego oraz z wynikaj?cym z tego prawem do odliczenia, pojawienie si?, po przyst?pieniu pa?stwa cz?onkowskiego do Unii, okoliczno?ci, które co do zasady mog? uzasadnia? ten obowi?zek, nie pozwala Trybuna?owi na interpretacj? dyrektywy VAT, je?eli dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug mia?y miejsce przed tym przyst?pieniem (wyrok z dnia 27 czerwca 2018 r., Varna Holideis, C?364/17, EU:C:2018:500, pkt 31).

32 W niniejszej sprawie spór w post?powaniu g?ównym dotyczy okresu rozliczeniowego VAT obejmuj?cego lata 2006–2010 i rok 2012. W zwi?zku z tym Trybuna? nie jest w?a?ciwy do orzekania w przedmiocie pyta? prejudycjalnych w zakresie, w jakim dotycz? one dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug, które mia?y miejsce w 2006 r., które nast?pi?y przed przyst?pieniem Republiki Bu?garii w dniu 1 stycznia 2007 r. do Unii.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego, trzeciego i czwartego

33 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e w celu udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi Trybuna? mo?e uzna? za w?a?ciwe uwzgl?dnienie przepisów prawa Unii, do których s?d krajowy nie odniós? si? w tre?ci swoich pyta?, poprzez wydobycie – przede wszystkim z uzasadnienia postanowienia odsy?aj?cego – elementów prawa Unii, które wymagaj? wyk?adni w ?wietle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 2 marca 2023 r., Åklagarmyndigheten, C?666/21, EU:C:2023:149, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W niniejszej sprawie, o ile w tre?ci pyta? prejudycjalnych s?d odsy?aj?cy odniós? si? wy??cznie do zasady neutralno?ci podatkowej, o tyle okoliczno?? ta nie stoi na przeszkodzie uwzgl?dnieniu innych ogólnych zasad prawa Unii, które mog? by? istotne dla udzielenia odpowiedzi na te pytania.

35 Nale?y zatem uzna?, ?e poprzez pytania prejudycjalne pierwsze, trzecie i czwarte, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy z uwagi na odst?pstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT art. 90 ust. 1 tej dyrektywy w zwi?zku z zasadami neutralno?ci podatkowej, proporcjonalno?ci i skuteczno?ci nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e

stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują termin zawity na złożenie wniosku o zwrot VAT wynikający z obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika, a jeżeli nie, to od jakiej daty taki termin powinien rozpocząć bieg w braku szczególnych przepisów krajowych w tym zakresie.

36 Należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana, na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Przepis ten 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. Przepis ów stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty większej od tej, którą otrzyma podatnik (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 24, 25).

37 Natomiast art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje, że w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania VAT przewidzianego w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

38 W tym względzie Trybunał orzekł już, że przepis krajowy nieuwzględniający w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu, przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny transakcyjnej, należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstąpienia, która została mu przyznana na mocy art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 W niniejszej sprawie zarówno z postanowienia odsyłającego, jak i z uwag ustnych rzędu bułgarskiego wynika, że przepisy krajowe, wymieniane w art. 115 ust. 1 ZDDS sytuacje, w których podstawa opodatkowania podlega korekcie, nie przewidują żadnej korekty w przypadku niewywiązania się z płatności ceny transakcji podlegającej VAT.

40 W związku z tym, co się tyczy okresu rozpatrywanego w postępowaniu głównym, należy uznać, że Republika Bułgarii skorzystała z przysługującej jej możliwości zastosowania odstąpienia od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności, tak że podatnik nie może powoływać się na to prawo (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 61).

41 Niemniej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, taka możliwość odstąpienia, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty wynagrodzenia – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Z powyższego wynika, że skorzystanie z takiej możliwości odstąpienia musi być uzasadnione po to, aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatkowej realizowanego przez dyrektywę VAT, oraz że taka możliwość nie oznacza, iż państwa członkowskie po prostu całkowicie wyłączały obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Dopuszczenie bowiem, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania w przypadku ostatecznego niewywiązania się z płatności, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca, jako inkasent podatkowy na rzecz państwa, powinien być całkowicie zwolniony z obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W tym kontekście należy przypomnieć, po pierwsze, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT spełnia przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo], a po drugie, możliwość odstąpienia przewidziana w ust. 2 tego artykułu 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 (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Ponadto, jak zauważyła rzecznik generalna zasadniczo w pkt 41 i 56 opinii, art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT może być bezpośrednio stosowany, gdy państwo członkowskie, tak jak w niniejszej sprawie, nie zezwala na jakiegokolwiek obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności bez uwzględnienia stopnia niepewności co do ostatecznego charakteru tego niewywiązania się z płatności.

46 Co się tyczy ograniczenia w czasie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 90 tej dyrektywy, należy zauważyć w pierwszej kolejności, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot VAT bez takiego ograniczenia byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, która wymaga, by sytuacja podatkowa podatnika w zakresie jego praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Ponadto Trybunał orzekł w odniesieniu do systemu odliczenia VAT, co do którego podkreślił, że należy go interpretować w sposób spójny z art. 90 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 35), że termin zawity, którego upływ wiódłby dla niewystarczającego starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia podatku naliczonego, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia VAT, nie może zostać uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia VAT (zasada skuteczności) (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W związku z tym, co się tyczy uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu górnym, które ustanawia termin zawity, po upływie którego wniosek o zwrot podatku jest

niedopuszczalny, wystarczy zauważyć, podobnie jak rzecznik generalna w pkt 44 opinii, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie stoi na przeszkodzie takiemu ograniczeniu w czasie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania.

49 W drugiej kolejności, o ile istnienie terminu zawitego, którego upływ skutkuje tym, że wierzyciel nie może już ubiegać się o obniżenie podstawy opodatkowania VAT z tytułu niektórych wierzytelności, nie może być samo w sobie uznane za niezgodne z dyrektywą VAT, o tyle określenie daty, od której termin ten zaczyna biec, należy do prawa krajowego, z zastrzeżeniem poszanowania zasad równowagi i skuteczności (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Co się tyczy w szczególności zasady skuteczności, z orzecznictwa Trybunału można wywnioskować, że termin zawity, który rozpoczyna bieg od dnia wystawienia pierwotnych faktur i upływny w odniesieniu do niektórych transakcji przed złożeniem wniosku o zaliczenie, nie może być skutecznie powoływany wobec skorzystania z prawa do obniżenia VAT, jeżeli podatnik nie wykazał braku staranności i w braku nadużycia lub zmywy (zob. podobnie postanowienie z dnia 3 marca 2021 r., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 W tym względzie należy stwierdzić, jak zauważyła również rzecznik generalna w pkt 50 opinii, że w świetle zasady neutralności VAT, z której wynika, iż przedsiębiorca, który zapewnia wstępne finansowanie VAT poprzez pobranie go na rachunek państwa, jest całkowicie zwolniony z ciążącego tego podatku w ramach swojej działalności gospodarczej podlegającej VAT, początek biegu terminu zawitego na wykonanie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT powinien wykazywać wystarczający związek z datą, od której podatnik, działając z należytą starannością, może skorzystać z tego prawa.

52 Ponadto w braku przepisów krajowych dotyczących zasad wykonywania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, tak jak w sporze w postępowaniu głównym, zasady proporcjonalności i pewności prawa wymagają, aby początek biegu terminu zawitego był możliwy do zidentyfikowania przez podatnika z rozsądnym prawdopodobieństwem.

53 W tym względzie należy stwierdzić, że niepewność związana z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatności może zostać uwzględniona również poprzez przyznanie obniżenia podstawy opodatkowania VAT, jeżeli wierzyciel przed zakończeniem postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego swojego dłużnika wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, że dług nie zostanie uregulowany, nawet biorąc pod uwagę ryzyko, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty. Do organów krajowych należy zatem ustalenie – przy poszanowaniu zasady proporcjonalności i pod kontrolą sądu – jakie dowody na prawdopodobieństwo przedłużonego braku płatności musi dostarczyć wierzyciel, zgodnie z mającymi zastosowanie szczególnymi przepisami prawa krajowego. Taki tryb byłby skuteczny również dla osiągnięcia realizowanego celu, a jednocześnie mniej uciążliwy dla podatnika, który zapewnia wstępne finansowanie VAT, inkasując ten podatek na rachunek państwa [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo].

54 To stwierdzenie zachowuje ważność tym bardziej w kontekście postępowania upadłościowego lub postępowania likwidacyjnego, w których pewność co do ostatecznie nieciągłego charakteru wierzytelności można w praktyce uzyskać dopiero po upływie dłuższego okresu. Taki termin może w każdym razie wywołać niekorzystną sytuację w zakresie płynności finansowej przedsiębiorców podlegających przepisom przewidującym takie postępowania, w wypadku gdy mają oni do czynienia z brakiem zapłaty faktury, – czyli sytuację niekorzystną w porównaniu z ich konkurentami z innych państw członkowskich, co w oczywisty

sposób może zniweczyć cel harmonizacji podatkowej realizowany przez dyrektywę VAT [zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo].

55 W niniejszej sprawie, mimo że dostawy towarów i świadczenie usług rozpatrywane w postępowaniu głównym zostały zrealizowane w latach 2007–2010 i w 2012 r., Consortium Remi Group złożyło wnioski o zwrot wynikający z obniżenia podstawy opodatkowania VAT dopiero w 2020 r. Tymczasem zarówno z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, jak i z odpowiedzi udzielonych przez strony w postępowaniu głównym na pytania zadane na rozprawie wynika, że spośród spółek będących dłużnikami dwie pierwsze zostały wykreślone z rejestru handlowego przed datą złożenia tego wniosku, odpowiednio w 2012 r. i 2017 r., trzecia została wykreślona z tego rejestru w trakcie postępowania rozpatrywanego w postępowaniu głównym i wreszcie dwie ostatnie są objęte postępowaniami upadłościowymi wszczętymi przed złożeniem wspomnianego wniosku.

56 W konsekwencji do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do orzekania w przedmiocie okoliczności faktycznych, należy ustalenie daty, od której Consortium Remi Group mogłoby, nie wykazując braku staranności, dochodzić swego prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, w szczególności w świetle ewentualnej nieciągłości jego wiarygodności.

57 W świetle całości powyższych rozważań na pytania pierwsze, trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, że art. 90 dyrektywy VAT w związku z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują termin zawity na złożenie wniosku o zwrot VAT wynikający z obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, którego upływ powoduje nałożenie sankcji na podatnika, który nie dochował należytej staranności, pod warunkiem że termin ten rozpoczyna bieg dopiero w dniu, w którym podatnik ten mógł, nie wykazując się brakiem staranności, powołać się na przysługujące mu prawo do obniżenia. W braku przepisów krajowych dotyczących zasad wykonywania tego prawa początek biegu takiego terminu zawitego powinien być możliwy do zidentyfikowania przez podatnika z rozsądnym prawdopodobieństwem.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego i piątego

58 W świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 33 niniejszego wyroku należy rozumieć, że poprzez pytania drugie i piąte, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT w związku z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w braku szczególnych przepisów krajowych stoją one na przeszkodzie wymogowi organu podatkowego uzależniającemu obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika od warunku, że ten ostatni uprzednio skoryguje pierwotną fakturę, oraz od warunku, że uprzednio powiadomi on dłużnika o zamiarze umorzenia VAT, o ile działa on jako podatnik.

59 Na wstępie, co się tyczy warunku uzależniającego obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, że podatnik dokona korekty pierwotnie wystawionych faktur, należy zauważyć, że wbrew argumentowi wysuniętemu przez dyrektora i Komisję Europejską warunek taki nie wynika z art. 203 dyrektywy VAT.

60 Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału przepis ten ma zastosowanie tylko wtedy, gdy VAT został nieprawidłowo wykazany na fakturze, a tym samym nie obejmuje sytuacji, w których podatek wykazany na fakturze jest prawidłowy [zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r.,

Finanzamt Österreich (VAT bieżąco zafakturowany względem konsumentów końcowych), C-378/21, EU:C:2022:968, pkt 21, 23].

61 Natomiast zarówno wymóg korekty pierwotnej faktury, jak i wymóg, który uzależnia stosowne obniżenie podstawy opodatkowania podatnika w przypadku braku zapłaty od uprzedniego powiadomienia przez tego podatnika jego dłużnika o zamiarze umorzenia części lub całości VAT, wynikają jednocześnie z art. 90 ust. 1 i z art. 273 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 24; z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 35).

62 W tym względzie 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, 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.

63 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 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Jednakże środki, jakie mogą ustanowić państwa członkowskie na podstawie art. 273 dyrektywy VAT, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od zasad dotyczących podstawy opodatkowania VAT jedynie w granicach tego, co jest ściśle konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważyby neutralność VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

65 Ponadto, jeżeli zwrot VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można wystąpić z wnioskami o zwrot, wspomniana zasada neutralności VAT oraz zasada proporcjonalności mogą wymagać, by państwa członkowskie określily instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia podatnikowi odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 W konsekwencji formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, powinny być ograniczone do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym względzie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy formalności nałożone przez dane państwo członkowskie spełniają ten wymóg (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, pkt 61 i powołane tam orzecznictwo).

67 W tym względzie Trybunał wielokrotnie orzeka, że wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług może co do zasady przyczynić się zarówno do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom, jak i do wyeliminowania ryzyka utraty wpływów podatkowych, a zatem

realizuje uzasadnione cele określone w art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 32, 33).

68 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, stwierdzenie to odnosi się również do wymogu uzależnienia obniżenia podstawy opodatkowania od uprzedniego powiadomienia przez podatnika dłużnika, o ile jest on podatnikiem, o zamiarze umorzenia części lub całości VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 35, 36).

69 W konsekwencji wymogi polegające na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania od korekty pierwotnej faktury przez podatnika z powodu całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności oraz od wcześniejszego powiadomienia przez niego dłużnika o zamiarze umorzenia podatku, tak aby podatnik ten został poinformowany do celów korekty wstępnego odliczenia, takie jak wymogi sporne w postępowaniu głównym, nie podważają co do zasady neutralności VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 37; z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 39).

70 Niemniej jednak do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy takie wymogi nie wydają się w niniejszej sprawie nadmiernie uciążliwe dla podatnika będącego dostawcą towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 41).

71 Tymczasem z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, które zostały potwierdzone na rozprawie, wynika, po pierwsze, że przepisy bułgarskie w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym nie przewidywały wymogów dotyczących korekty pierwotnej faktury i poinformowania dłużnika o umorzeniu podatku w przypadku niewywiązania się z płatności.

72 Po drugie, zgodnie z tymi samymi informacjami Consortium Remi Group zostało wykreślone z rejestru VAT w dniu 7 marca 2019 r., w związku z czym w dniu złożenia wniosku o zaliczenie rozpatrywanego w postępowaniu głównym podatnik ten nie miał już możliwości wystawienia faktur korygujących. Dyrektor wyjaśnił bowiem w tym względzie, co nie zostało zakwestionowane, że zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi *ratione temporis* korekta VAT nie może zostać dokonana, gdy podatnik został wykreślony z rzeczzonego rejestru.

73 W związku z tym należy stwierdzić, że ponieważ korekta faktury jest w praktyce bułgarskiego organu podatkowego warunkiem *sine qua non* uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania, neutralność VAT zostaje naruszona, jeżeli dokonanie korekty takiej faktury przez podatnika jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, pkt 63).

74 W konsekwencji w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, w której podatnik nie jest w stanie wystawić dokumentu korygującego w odniesieniu do faktur, których kwota nie została zapłacona, zasady neutralności VAT i proporcjonalności wymagają, aby dane państwo członkowskie umożliwiło mu wykazanie w inny sposób przed krajowymi organami podatkowymi braku zapłaty tych faktur, który leży u podstaw jego prawa do obniżenia podstawy opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2021 r., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, pkt 65).

75 W tych okolicznościach należy uznać, że uzależnienie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, w braku właściwych przepisów krajowych, od warunku, by pierwotna faktura została skorygowana, wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu realizowanego przez art. 273 dyrektywy VAT i polegającego na wyeliminowaniu ryzyka utraty wpływów podatkowych, gdy warunek ten stał się niemożliwy do spełnienia.

76 To samo dotyczy tym bardziej obowiązku poinformowania odbiorcy tej faktury o zamiarze jej wystawcy polegającym na umorzeniu VAT, takiego jak ten, o którym mowa w pytaniu piątym, co do którego z samego brzmienia, jak również z innych ustaleń zawartych we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że stanowi on warunek konieczny, nałożony przez praktykę bułgarskich organów podatkowych, dla dokonania korekty VAT wykazanego na fakturze w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności.

77 Należy jednak zauważyć, że w niniejszym przypadku Consortium Remi Group zostało wykreślone z rejestru VAT z powodu systematycznego uchybienia zobowiązaniom wynikającym z ZDDS oraz że jego wniosek o zaliczenie dotyczy braku zapłaty faktur wystawionych kilka lat przed jego wykreśleniem. Do sądu odsyłającego należy zatem zbadanie, czy nie można mu przypisać braku możliwości wystawienia przez podatnika faktur korygujących.

78 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania drugie i piąte brzmi następująco: art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT w związku z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w braku szczególnych przepisów krajowych stoją one na przeszkodzie wymogowi organu podatkowego uzależniającemu obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika, od warunku, że ten ostatni uprzednio skoryguje pierwotną fakturę, oraz od warunku, że uprzednio powiadomi on dłużnika o zamiarze umorzenia VAT, jeżeli podatnik ten nie może dokonać takiej korekty w odpowiednim czasie, przy czym nie można mu przypisać tego braku możliwości.

W przedmiocie pytania szóstego

79 Poprzez pytanie szóste sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ewentualne prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika uprawnia do zwrotu zapłaconego przez niego VAT wraz z odsetkami za zwłokę, a jeżeli tak, to od jakiego dnia można powoływać się na takie prawo.

80 W tym względzie, jak przypomniano w pkt 42 niniejszego wyroku, wspólny system VAT gwarantuje jego neutralność i ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 63 niniejszego wyroku wynika również, że o ile państwa członkowskie dysponują zakresem uznania przy ustanawianiu szczegółowych zasad, o których mowa w art. 90 dyrektywy VAT, o tyle zasady te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar VAT.

81 W szczególności zasady te powinny umożliwić podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z obniżenia podstawy opodatkowania VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., technoRent International i in., C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 38).

82 Otóż gdyby zwrot wynikający z obniżenia podstawy opodatkowania VAT nie nastąpił w roszonym terminie – podatnikowi nie przysługiwałoby prawo do odsetek za zwłokę, jego sytuacja uległaby pogorszeniu, co wiązałoby się z naruszeniem zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 39, 41).

83 Wynika stąd, że chociaż art. 90 dyrektywy VAT nie przewiduje obowiązku zapłaty odsetek od zwrotu VAT wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT ani nie precyzuje daty, od której takie odsetki byłyby należne, to zasada neutralności systemu podatkowego VAT wymaga, aby straty finansowe wynikające ze zwrotu nadwyżki VAT dokonanego po przekroczeniu roszonego terminu zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 40, 41).

84 W takiej bowiem sytuacji podatnik również korzysta z nadwyżki VAT, która powinna zostać mu zwrócona, co jednak może skutkować ponoszeniem przez niego strat finansowych ze względu na brak możliwości dysponowania odpowiednimi środkami pieniężnymi. Otóż gdyby – w wypadku niezwrócenia owej nadwyżki przez organ podatkowy w roszonym terminie – podatnikowi nie przysługiwało prawo do odsetek za zwłokę, jego sytuacja uległaby pogorszeniu, co wiązałoby się z naruszeniem zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 12 maja 2021 r., *technoRent International i in.*, C-844/19, EU:C:2021:378, pkt 42).

85 Co się tyczy w szczególności szczegółowych zasad stosowania odsetek od zwrotu wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT, należy one do autonomii proceduralnej państw członkowskich, ograniczonej przez zasady równoważności i skuteczności (zob. analogicznie wyrok z dnia 13 października 2022 r., *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, pkt 45).

86 W związku z tym do sądu odsyłającego należy ustalenie, w świetle tych zasad oraz wszystkich szczególnych okoliczności zawisłego przed nim sporu, czy w niniejszej sprawie należy dokonać zwrotu wynikającego z obniżenia podstawy opodatkowania VAT, a w zakresie, w jakim stwierdzi on, że ów zwrot nie nastąpił w roszonym terminie, momentu, od którego odsetki za zwłokę są doliczane do kwoty tego zwrotu (zob. podobnie postanowienie z dnia 5 października 2023 r., *ZSE Elektrárne*, C-151/23, EU:C:2023:751, pkt 28).

87 W niniejszej sprawie, jak zauważyła w istocie rzecznik generalna w pkt 99, 100 i 102 opinii, w braku szczegółowych zasad przewidzianych w prawie krajowym odsetki od prawa do zwrotu z powodu obniżenia podstawy opodatkowania VAT mogą być obliczane dopiero od dnia, w którym podatnik uważa, że brak zapłaty rozpatrywanej wierzytelności ma charakter ostateczny w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT i powołuje się na swoje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w ramach deklaracji za trwający wówczas okres rozliczeniowy, ponieważ przed tą datą podstawą prawną zapłaty VAT stanowi art. 63 tej dyrektywy.

88 W świetle powyższego na pytanie szóste należy odpowiedzieć, iż art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że ewentualne prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika uprawnia do zwrotu zapłaconego przez niego VAT wraz z odsetkami za zwłokę, oraz że w braku szczegółowych zasad stosowania odsetek ewentualnie należnych w przepisach państwa członkowskiego data, od której podatnik powołuje się na prawo do rzeczonych obniżenia w ramach deklaracji dotyczącej trwającego wówczas okresu rozliczeniowego, stanowi punkt wyjścia dla obliczenia tych odsetek.

W przedmiocie kosztów

89 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadami neutralności podatkowej, proporcjonalności i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które przewidują termin zawity na złożenie wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) wynikający z obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, którego upływ powoduje nałożenie sankcji na podatnika, który nie dochował należytej staranności, pod warunkiem że termin ten rozpoczyna bieg dopiero w dniu, w którym podatnik ten mógł, nie wykazując się brakiem staranności, powołać się na przysługujące mu prawo do obniżenia. W braku przepisów krajowych dotyczących zasad wykonywania tego prawa początek biegu takiego terminu zawitego powinien być możliwy do zidentyfikowania przez podatnika z rozsądnym prawdopodobieństwem.
- 2) Artykuł 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadami neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że w braku szczególnych przepisów krajowych stoją one na przeszkodzie wymogowi organu podatkowego uzależniającemu obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika, od warunku, że ten ostatni uprzednio skoryguje pierwotną fakturę, oraz od warunku, że uprzednio powiadomi on dłużnika o zamiarze umorzenia VAT, jeżeli podatnik ten nie może dokonać takiej korekty w odpowiednim czasie, przy czym nie można mu przypisać tego braku możliwości.
- 3) Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że ewentualne prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności faktury wystawionej przez podatnika uprawnia do zwrotu zapłaconego przez niego VAT wraz z odsetkami za zwłokę, oraz że w braku szczegółowych zasad stosowania odsetek ewentualnie należnych w przepisach państwa członkowskiego data, od której podatnik powołuje się na prawo do rzeczonych obniżenia w ramach deklaracji dotyczącej trwającego wówczas okresu rozliczeniowego, stanowi punkt wyjścia dla obliczenia tych odsetek.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.