

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 14 stycznia 2016 r.(1)

Sprawa C-546/14

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., w likwidacji

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunale di Udine (sąd rejonowy w Udine, Włochy)]

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Przedsiębiorca w trudnej sytuacji finansowej – Układ z wierzycielami – Człociowa zapłata państwu członkowskiemu zaległoci z tytułu podatku VAT – Zasada lojalnej współpracy

1. Trybunał wyjaśnia już wielokrotnie, że zgodnie z prawem Unii państwa członkowskie zobowiązane są do podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia na swoim terytorium poboru w pełnej wysokości należnego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”). Zakres swobody przysługującej im w tej mierze ograniczony jest przez obowiązek, po pierwsze, zagwarantowania skutecznego poboru środków w ramach Unii i po drugie, nietworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników czy to w jednym z państw członkowskich, czy też we wszystkich tych państwach (zasada neutralności podatkowej). W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego Tribunale di Udine (sąd rejonowy w Udine, zwany dalej „sędem odsyłającym”) zwraca się w istocie o wyjaśnienie, czy zasady te sprzeciwiają się przyjęciu przez państwo członkowskie tylko członkowiej płatności z tytułu zaległoci podatkowej w podatku VAT od przedsiębiorcy znajdujęcego się w trudnej sytuacji finansowej, będącego w trakcie postępowania układowego z wierzycielami opierającego się na sprzedaży jego aktywów.

Ramy prawne

Prawo Unii

2. Artykuł 4 ust. 3 TUE stanowi:

„Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.

Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii.

Państwa członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

3. Preambuła dyrektywy VAT(2) zawiera w szczególności następujące motywy:

„(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego wymaga zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakładać warunków konkurencji ani nie utrudniać swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

[...]

(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji [...]

(8) [...] budżet Wspólnot Europejskich, niezależnie od innych dochodów, jest całkowicie finansowany z zasobów własnych Wspólnot. Zasoby te obejmują między innymi wpłaty z VAT i zasoby pochodzące z zastosowania wspólnej stawki podatku do podstawy opodatkowania określonej w jednolity sposób oraz zgodnie z zasadami wspólnotowymi.

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT obejmują odpłatną dostawę towarów lub usług świadczoną na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze oraz import towarów.

5. Artykuł 206 stanowi:

„Kiedy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.

6. Zgodnie z art. 212 państwa członkowskie mogą zwolnić podatników z obowiązku zapłaty należnego podatku VAT w przypadku gdy jego kwota jest nieznaczna.

7. Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy „[p]aństwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

8. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji 2007/436(3) zasoby własne Unii obejmują między innymi dochód z „zastosowania [a] stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z zasadami wspólnotowymi. Na podstawie art. 2 ust. 4 ta jednolita stawka ustalona została na 0,30%.

Prawo włoskie

9. Artykuł 160 Regio Decreto del 16 marzo 1942, nr 267 (dekretu królewskiego nr 267 z dnia 16 marca 1942 r., z późniejszymi zmianami, zwanego dalej „prawem upadłościowym”) ustanawia postępowanie upadłościowe (*concordato preventivo*), dla przedsiębiorców, którzy stali się niewypłacalni lub są w trudnej sytuacji finansowej, jako alternatywę wobec ogłoszenia upadłości. W postępowaniu tym dokonuje się sprzedaży majątku przedsiębiorcy w celu uzyskania całkowitej spłaty wszystkich wierzycieli uprzywilejowanych oraz częściowej spłaty wierzycieli

niezabezpieczonych. Układ może jednak przewidywać, że niektóre kategorie wierzycieli uprzywilejowanych nie zostaną zaspokojone w pełni, o ile niezależny rzeczoznawca stwierdzi, że nie zostałyby one zaspokojone w lepszy sposób w przypadku upadłości przedsiębiorcy.

10. Układ jest proponowany wierzycielom w drodze wniosku do właściwego Trybunału (sądu rejonowego). Zgodnie z art. 162 prawa upadłościowego sąd najpierw bada, czy spełnione są przesłanki prawne do zawarcia układu. Następnie wierzyciele, dla których proponowany układ nie przewiduje całkowitej i natychmiastowej spłaty, zostają wezwani do głosowania nad przyjęciem propozycji. Zgodnie z art. 177 propozycja musi uzyskać akceptację wierzycieli uprawnionych do głosowania, którzy reprezentują co najmniej dwie trzecie kwoty ich roszczeń. Jeżeli większość została osiągnięta, art. 180 stanowi, że sąd zatwierdza przyjęty w ten sposób układ, po rozpoznaniu ewentualnych sprzeciwów ze strony wierzycieli, którzy głosowali przeciwko jego przyjęciu. Po zatwierdzeniu przez sąd układ staje się wiążący dla wszystkich wierzycieli.

11. Z postanowienia odsyłającego wynika, że ewentualne spory pomiędzy poszczególnymi wierzycielami a dłużnikiem co do istnienia czy wysokości kwoty wierzytelności nie są rozstrzygane w ramach postępowania upadłościowego, lecz w drodze zwykłego postępowania sądowego. Wydaje się jednak, że zgodnie z art. 173 prawa upadłościowego wniosek o zatwierdzenie układu należy oddalić w przypadkach, gdy wnioskodawca świadomie ukrył aktywa lub nie wyjawiał jednego lub większej liczby dłużników.

12. Zgodnie z art. 182b prawa upadłościowego przedsiębiorca może – równolegle z propozycją układu – złożyć propozycję „ugody podatkowej” skierowaną do państwowych organów podatkowych oraz do instytucji zabezpieczenia społecznego. Propozycja taka, również opierająca się na przesłance, że spłata w większym wymiarze w przypadku upadłości nie byłaby możliwa, musi zostać przyjęta przez każdy zainteresowany organ podatkowy lub instytucję zabezpieczenia społecznego. Ugoda podatkowa nie może jednak dotyczyć podatków stanowiących zasoby własne Unii Europejskiej ani przewidywać cząstkowej spłaty, a jedynie odsunąć w czasie płatności wierzytelności skarbu państwa z tytułu podatku VAT, której prawo właściwe przyznaje status wierzytelności uprzywilejowanej w kategorii 19.

13. Zgodnie z informacją przedstawioną w postanowieniu odsyłającym Corte di Cassazione (trybunał kasacyjny) stwierdził, że przedsiębiorca, który składa wniosek o wszczęcie postępowania układowego na podstawie art. 160 prawa upadłościowego, nie ma obowiązku przedstawienia odrębnego wniosku dotyczącego ugody podatkowej, jeżeli ma zaległości podatkowe, lecz może je ujawnić w ogólnej propozycji skierowanej do wszystkich wierzycieli. W takim przypadku skarb państwa bierze udział w głosowaniu nad przyjęciem układu, jeżeli propozycja nie przewiduje pełnej spłaty jego zaległości podatkowych. Skarb państwa może także odwołać się do właściwego sądu, zgłaszając sprzeciw wobec przyjęcia układu większością głosów pomimo braku wyrażenia przez niego zgody.

14. Jednakże zgodnie z orzecznictwem Corte di Cassazione (trybunału kasacyjnego) zakaz składania wniosku o tylko cząstkową spłatę zaległości z tytułu podatku VAT w postępowaniu dotyczącym ugody podatkowej pozostaje w mocy także w kontekście propozycji zawarcia układu. Z postanowienia odsyłającego wynika, że Corte di Cassazione uzasadnia ten pogląd między innymi powołując się na dokonany przez Trybunał wykładni art. 4 ust. 3 TUE(4) oraz poprzedzającej obecnie dyrektywę szóstą dyrektywy(5). Sąd odsyłający powziął wątpliwość, czy takie stanowisko Corte di Cassazione jest w istocie uzasadnione wykładnią dokonaną przez Trybunał.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

15. Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., w likwidacji (zwana dalej „Degano”) złożyła w dniu 22 maja 2014 r. do sądu odsyłczego propozycję zawarcia układu, wynikającą z trudności finansowych, które uniemożliwiły jej dalsze prowadzenie działalności gospodarczej. Propozycja ta przewidywała całkowitą sprzedaż niektórych wierzycieli uprzywilejowanych oraz częściową sprzedaż wierzycieli uprzywilejowanych niższej kategorii i wierzycieli niezabezpieczonych, a także należności skarbu państwa z tytułu podatku VAT.

16. Sąd odsyłczy powziął wątpliwość, czy propozycja ta powinna zostać odrzucona jako niedopuszczalna na tej podstawie, że nie zawiera zobowiązania Degano do pełnej spłaty zaległości z tytułu podatku VAT. Sąd ten wyraża wątpliwość, czy obowiązek państwa członkowskich podjęcia wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia pełnego poboru należnego podatku VAT, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, w istocie sprzeciwia się zawarciu układu, zgodnie z którym zadanie z tytułu podatku VAT zostanie spłacone tylko w części, jeżeli w przypadku upadłości przedsiębiorcy zadanie to nie zostanie spłacone w większym wymiarze. Zwraca się on zatem z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie poniższego pytania:

„Czy zasady i przepisy zawarte w art. 4 ust. 3 TUE oraz w dyrektywie VAT, zgodnie z ich wykładnią dokonaną w wyrokach Trybunału Sprawiedliwości Komisja/Wochy, C-132/06, EU:C:2008:412, Komisja/Wochy, C-174/07, EU:C:2008:704 i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, należy interpretować w ten sposób, iż są one niezgodne z przepisami prawa krajowego (a zatem w niniejszym przypadku z wykładnią art. 162 i art. 182b prawa upadłościowego), na mocy których dopuszczalne jest złożenie wniosku o wszczęcie postępowania układowego, przewidującego w drodze likwidacji majątku dłużnika tylko częściową sprzedaż wierzycieli skarbu państwa z tytułu podatku VAT, w przypadku, gdy nie korzysta się z instrumentu, jakim jest ugoda podatkowa i nie można przewidzieć na podstawie opinii niezależnego biegłego oraz w wyniku formalnej kontroli sądu, czy w przypadku orzeczenia upadłości wierzycieli ta zostanie spłacona w większym zakresie”.

17. Degano, rzędy włoski i hiszpański oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Nie przeprowadzono rozprawy.

Dopuszczalność

18. Komisja wskazuje, że sąd odsyłczy wydaje się mieć wątpliwość, czy jego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny. Wniosek ten został przedłożony w ramach postępowania w przedmiocie środków tymczasowych zmierzającego do stwierdzenia dopuszczalności złożonego przez Degano wniosku o wszczęcie postępowania układowego. Sąd odsyłczy wyjaśnia ponadto, że postępowanie nie jest kontradiktoryjne dopóki wierzyciele głoszący przeciw propozycji układu przyjątej przez wierzycieli reprezentujących głównie większą część kwoty roszczeń przysługujących wierzycielom uprawnionym do głosowania, nie wniosą sprzeciwu.

19. Moim zdaniem wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest jednoznacznie dopuszczalny.

20. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd krajowy może skierować pytanie do Trybunału w zawiśym przed tym sądem sporze oraz gdy jest zobowiązany zająć stanowisko w postępowaniu mającym doprowadzić do rozstrzygnięcia o charakterze sądowym(6). Może to obejmować postępowanie w przedmiocie środka tymczasowego, gdy wybór najwłaściwszego momentu dla skierowania pytania prejudycjalnego należy do wyjątkowej właściwości sądu krajowego(7). Zatem okoliczności, że postępowanie przed sądem odsyłczym jest obecnie w

fazie wstępnej czy też w fazie postępowania w przedmiocie środków tymczasowych, nie wyklucza podjęcia przez sąd postanowienia o zwróceniu się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

21. Ponadto, chociaż Trybunałowi nie przysuguje w żadnym razie do orzekania w przedmiocie pytania prejudycjalnego przedłożonego w związku ze sprawami, w których sąd krajowy działa jako organ administracji, a nie wykonuje zadanie z zakresu wymiaru sprawiedliwości(8), taka sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

22. W postępowaniu głównym sąd odsyłający ma stwierdzić to, co określa jako „wykonalność prawną” układu z wierzycielami. Musi zatem zweryfikować, czy spełnione zostały prawne przesłanki zawarcia takiego układu. Ten pierwszy krok stanowi warunek wstępny dla głosowania nad przyjęciem układu oraz dla podjęcia przez sąd odsyłający, po ewentualnym oddaleniu sprzeciwu wierzycieli głosujących przeciwko, ostatecznego rozstrzygnięcia zatwierdzającego układ, który staje się wiążący dla wszystkich wierzycieli. Czy ten krok ma charakter spornego etapu postępowania, nie ma znaczenia wobec faktu, że sąd wykonuje tutaj zadanie z zakresu wymiaru sprawiedliwości(9).

23. Wreszcie, niniejsze odesłanie prejudycjalne jest wynikiem wątpliwości, jakie powziął sąd odsyłający co do tego, czy orzecznictwo Corte di Cassazione (trybunał kasacyjny), zgodnie z którym układ w rozumieniu art. 160 prawa upadłościowego nie może przewidywać częściowej spłaty zaległości z tytułu podatku VAT, jest prawidłowe w zakresie, w jakim oparte jest ono na dokonanej przez Trybunał wykładni art. 4 ust. 3 TUE i szóstej dyrektywy. Chociaż sąd odsyłający zważył jest ocenę prawną dokonaną przez Corte di Cassazione w zakresie wykładni art. 160 prawa upadłościowego, nie pozbawia go to prawa do przedstawienia Trybunałowi Sprawiedliwości pytań dotyczących wykładni prawa Unii, do którego odnosi się ta ocena prawna(10).

Ocena

Uwagi wstępne

24. Bezsporne jest, że Degano znajduje się w trudnej sytuacji finansowej w rozumieniu art. 160 prawa upadłościowego oraz że zawarcie układu stanowi alternatywę dla ogłoszenia upadłości. Strony są także zgodne co do tego, że układ w niniejszej sprawie wiąże się z całkowitym zbyciem aktywów Degano.

25. Także istnienie i wysokość zadłużenia Degano wobec włoskiego skarbu państwa z tytułu podatku VAT nie są kwestionowane w postępowaniu głównym. Jak wyjaśnił sąd odsyłający, tego rodzaju spory rozstrzygane są poza ramami postępowania układowego.

Obowiązki państwa członkowskich według orzecznictwa

26. Trybunał kilkakrotnie zwracał już uwagę, że ze wspólnego systemu podatku VAT oraz z art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT należnego na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku(11).

27. Ze względu na to, że w ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą szanowane, przysuguje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków,

którymi dysponuj?(12).

28. Trybuna? wyja?ni? jednak, ?e swoboda ta ograniczona jest obowi?zkiem zagwarantowania skutecznego poboru ?rodków w?asnym Unii(13). Maj?c na uwadze, ?e ?rodki te, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji 2007/436 obejmuj? dochód ze stosowania stawki jednolitej w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT, Trybuna? stwierdzi?, ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek mi?dzy poborem zgodnie z obowi?zuj?cym prawem Unii nale?no?ci z tytu?u podatku VAT a wp?at? do bud?etu Unii odpowiednich ?rodków pochodz?cych z tego podatku, poniewa? wszelkie braki w poborze owych nale?no?ci mog? powodowa? uszczuplenie wskazanych ?rodków bud?etowych(14).

29. Ponadto nie mo?na tworzy? istotnych ró?nic co do sposobu traktowania podatników czy to w jednym z pa?stw cz?onkowskich, czy te? we wszystkich tych pa?stwach. Dyrektyw? w sprawie VAT nale?y interpretowa? zgodnie z zasad? neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? wspólny system podatku VAT i zgodnie z któr? podmiotów gospodarczych dokonuj?cych tych samych czynno?ci nie mo?na traktowa? w ró?ny sposób w zakresie poboru podatku VAT(15). Wszelkie dzia?ania pa?stw cz?onkowskich zwi?zane z poborem podatku VAT musz? by? zgodne z t? zasad?, której celem jest zapewnienie uczciwej konkurencji na rynku wewn?trznym(16).

30. W tym kontek?cie Trybuna? w dwóch przytoczonych sprawach Komisja/W?ochy stwierdzi?, ?e ogólne i bez ?adnego rozró?nienia zrzeczenie si? praw do kontroli czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych stanowi naruszenie art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz obecnego art. 4 ust. 3 TUE(17). Jak wyja?ni?am w opinii w sprawie Belvedere Costruzioni(18), przepisy prawa w?oskiego, które by?y przedmiotem tamtej sprawy, wprowadzi?y w istocie szerokie zwolnienie z oceny lub badania przez organy podatkowe w odniesieniu do kwot podatku VAT, które nie by?y zadeklarowane w terminie, w zamian za p?atno?? kwoty w granicach od po?owy kwoty nast?pnie zadeklarowanej jako nale?na do absolutnie znikomej kwoty podatku. Jak stwierdzi? Trybuna? w przytoczonych sprawach Komisja/W?ochy, istotny brak równowagi pomi?dzy kwotami rzeczywicie nale?nymi a kwotami p?aconymi przez podatników chc?cych skorzysta? z omawianej abolicji podatkowej jest niemal równoznaczny ze zwolnieniem podatkowym, a wprowadzenie istotnych ró?nic w traktowaniu podatników na terytorium W?och zniekszta?ca zasad? neutralno?ci podatkowej(19).

31. Natomiast w sprawie Belvedere Costruzioni Trybuna? stwierdzi?, ?e ani art. 4 ust. 3 TUE, ani art. 2 i art. 22 szóstej dyrektywy nie sprzeciwiaj? si? stosowaniu w dziedzinie VAT przepisu prawa krajowego o charakterze wyj?tkowym, przewiduj?cego automatyczne zako?czenie post?powania przed s?dem wy?szej instancji, je?eli skarga w pierwszej instancji zosta?a wniesiona ponad dziesi?? lat przed wej?ciem w ?ycie owego przepisu, za? organ podatkowy przegra? zarówno w pierwszej, jak w drugiej instancji(20). Przepis b?d?cy przedmiotem tamtej sprawy przewidywa? automatyczne uprawnienie niekorzystnego dla organu podatkowego orzeczenia wydanego w drugiej instancji oraz wyga?ni?cie zobowi?zania podatkowego, którego organ dochodzi?. Uzasadnienie Trybuna?u dla uznania tego przepisu za zgodny z prawem Unii oparte by?o na jego wyj?tkowym i ograniczonym charakterze, braku ogólnego charakteru dyskryminuj?cego oraz konieczno?ci rozpatrywania spraw w rozs?dnym terminie(21).

Post?powanie uk?adowe b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego

32. Komisja twierdzi, ?e propozycja uk?adu b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego jest sprzeczna z zasadami okre?lonymi w wyrokach Komisja/W?ochy. Zdaniem Komisji w istocie zarówno przepisy reguluj?ce zasoby w?asne Unii, jak i dyrektywa w sprawie VAT, w zwi?zku z zasad? lojalnej wspó?pracy zawart? w art. 4 ust. 3 TUE, nak?adaj? na ka?de pa?stwo cz?onkowskie bezwzgl?dny obowi?zek poboru podatku VAT na jego terytorium. Pa?stwo cz?onkowskie mo?e zrzec si? nale?nego podatku VAT jedynie w szczególnych okoliczno?ciach

wymienionych w art. 212 dyrektywy VAT, a mianowicie, je?li jego warto?? jest nieznaczna. Pa?stwo cz?onkowskie nie mo?e jednak pozwoli? podatnikowi b?d?cemu w trudniej sytuacji finansowej na zap?at? jedynie cz??ci zad?u?enia z tytu?u podatku VAT w oparciu o uk?ad z wierzycielami zwi?zany z likwidacj? jego aktywów. Zatem, twierdzi Komisja – wykraczaj?c poza zakres przed?o?onego pytania – niezb?dne jest, aby nale?no?ci z tytu?u podatku VAT nie tylko zaliczane by?y do kategorii wierzytelno?ci uprzywilejowanych, ale tak?e, aby by?y one w post?powaniu upad?o?ciowym zaspokajane w pierwszej kolejno?ci, zarówno pod wzgl?dem formalnym jak i merytorycznym.

33. Rozpoczn? od ostatniego z wymienionych twierdze?, które moim zdaniem jest niedopuszczalnie rygorystyczne.

34. Przede wszystkim argument, ?e nale?no?ciom z tytu?u podatku VAT powinno przys?ugiwa? pierwsze?stwo przed wszystkimi innymi wierzytelno?ciami w celu ochrony interesów finansowych Unii, nie znajduje uzasadnienia w wymienionych przeze mnie zasadach(22). Prawd? jest, ?e swoboda pa?stw cz?onkowskich w zapewnieniu poszanowania obowi?zków ci???cych na podatnikach jest ograniczona przez obowi?zek zagwarantowania skutecznego poboru ?rodków w?asnych Unii, w tym podatku VAT. Jednak?e wspólny system podatku VAT nie wymaga, aby pa?stwa cz?onkowskie przyznawa?y nale?no?ciom z tytu?u podatku VAT preferencyjne traktowanie w porównaniu do wierzytelno?ci wszystkich innych kategorii.

35. W mojej opinii w sprawie Belvedere Costruzioni wyrazi?am pogl?d, ?e wymóg skutecznego poboru nie mo?e by? bezwzgl?dny(23). Trybuna? zgodzi? si? z tym pogl?dem na tej podstawie, po pierwsze, ?e obowi?zek zapewnienia skutecznego poboru ?rodków w?asnych Unii nie mo?e sta? na przeszkodzie przestrzeganiu zasady, i? wyrok powinien zosta? wydany w rozs?dnym czasie(24) i po drugie, ?e przepis b?d?cy przedmiotem post?powania nie stanowi? ogólnego zrzeczenia si? poboru podatku VAT za pewien okres, lecz by? to przepis wyj?tkowy, który ze wzgl?du na swój szczególny i ograniczony charakter, wynikaj?cy z warunków jego stosowania, nie tworzy? istotnych ró?nic w sposobie traktowania podatników w ogólno?ci, a zatem nie narusza? zasady neutralno?ci podatkowej(25).

36. Jednak?e pa?stwo cz?onkowskie racjonalnie mo?e w pewnych okoliczno?ciach uzna? za uzasadnione zrzeczenie si? otrzymania pe?nej p?atno?ci zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT, pod warunkiem, ?e okoliczno?ci takie s? wyj?tkowe, szczególne i ograniczone oraz ?e pa?stwo cz?onkowskie nie tworzy przy tym istotnych ró?nic w sposobie traktowania podatników w ogólno?ci, a wi?c nie narusza zasady neutralno?ci podatkowej.

37. Wobec powy?szego, pa?stwom cz?onkowskim powinien przys?ugiwa? pewien stopie? elastyczno?ci w odniesieniu do poboru zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT w sytuacjach, gdy – tak jak w post?powaniu g?ównym – podatnik znajduje si? w trudnej sytuacji finansowej. Jest to sytuacja szczególna ze wzgl?du na to, ?e aktywa podatnika nie s? wystarczaj?ce do zaspokojenia wszystkich wierzytelno?ci. W takich okoliczno?ciach, ze wzgl?du na brak przepisów harmonizuj?cych w prawie Unii dotycz?cych kolejno?ci uprzywilejowania nale?no?ci z tytu?u podatku VAT, pa?stwa cz?onkowskie musz? dysponowa? mo?liwo?ci? uznania innych kategorii wierzytelno?ci (takich jak na przyk?ad wynagrodzenia za prac? lub sk?adki na ubezpieczenie spo?eczne, czy te? w przypadku podatników b?d?cych osobami fizycznymi, d?ugi alimentacyjne) za zas?uguj?ce na wy?sz? ochron?.

38. Co wi?cej, procedura taka jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego zgodna jest z obowi?zkiem pa?stw cz?onkowskich zapewnienia skutecznego poboru ?rodków w?asnych Unii, gdy? zawiera przynajmniej trzy zabezpieczenia maj?ce na celu ochron? nale?no?ci z tytu?u podatku VAT.

39. Po pierwsze, propozycja uk?adu podlega oddaleniu mi?dzy innymi w przypadku, gdy wnioskodawca ?wiadomie ukry? aktywa lub nie wyjawi? jednego lub wi?kszej liczby d?ugów (w tym nale?no?ci z tytu?u podatku VAT).

40. Po drugie, chocia? wed?ug s?du odsy?aj?cego w uk?adzie mo?na postanowi?, ?e zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT nie zostan? pokryte w ca?o?ci, jest to mo?liwe jedynie w przypadku, gdy niezale?ny rzeczoznawca stwierdzi, ?e roszczenia organów podatkowych nie zosta?yby zaspokojone w lepszy sposób w przypadku upad?o?ci przedsi?biorcy. Zatem mo?liwa jest sytuacja, kiedy w wyniku zawarcia uk?adu z wierzycielami zaspokojona zostanie wi?ksza cz??? zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT ni? mia?oby to miejsce w przypadku og?oszenia upad?o?ci, natomiast nie mo?e sta? si? odwrotnie. W tej sytuacji przepis prawa krajowego nie mo?e zosta? uznany za niezgodny z obowi?zkiem zapewnienia skutecznego poboru ?rodków w?asnych Unii jedynie dlatego, ?e preferuje on jeden z mo?liwych ?rodków osi?gnięcia maksymalnego poziomu poboru.

41. Po trzecie, nawet je?li wniosek o zatwierdzenie propozycji uk?adu b?dzie dopuszczalny, sam uk?ad jest przedmiotem g?osowania wszystkich wierzycieli, dla których propozycja nie przewiduje ca?kowitego i natychmiastowego zaspokojenia wierzytelno?ci (dotyczy to tak?e skarbu pa?stwa w przypadkach, gdy propozycja nie przewiduje pe?nego pokrycia zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT). Musi ona zosta? zaakceptowana przez wierzycieli uprawnionych do g?osowania, którzy reprezentuj? ??cznie wi?kszo?? ca?kowitej kwoty przys?uguj?cych im wierzytelno?ci. Nast?pnie wierzyciele g?osuj?cy przeciw propozycji uk?adu mog? wnie?? sprzeciw do s?du(26). Post?powanie uk?adowe umo?liwia zatem skarbowi pa?stwa podj?cie wszelkich kroków, jakie uwa?a on za niezb?dne dla zapewnienia osi?gni?cia maksymalnego poziomu ?ci?galno?ci zaleg?o?ci z tytu?u podatku VAT w danych okoliczno?ciach. Mog? one na przyk?ad polega? na g?osowaniu przeciwko przyj?ciu uk?adu (lub wniesieniu sprzeciwu do s?du), je?li skarb pa?stwa nie zgadza si? z opini? niezale?nego bieg?ego.

42. Ponadto, ze wzgl?du na punktowy i ograniczony, z racji warunków stosowania, charakter tego przepisu, post?powanie uk?adowe wyra?nie nie powoduje istotnych ró?nic w traktowaniu podatników w ogólno?ci, nie narusza wi?c zasady neutralno?ci podatkowej. W przeciwie?stwie do przepisów krajowych, które by?y przedmiotem post?powa? w obu sprawach Komisja/W?ochy, post?powanie uk?adowe nie wi???e si? z zrzeczeniem si? przez organy podatkowe w sposób ogólny i bez ?adnego rozró?nienia prawa do odzyskania zaleg?ego podatku VAT. Rezygnacja z odzyskania cz???ci zad?u?enia z tytu?u podatku VAT, która ewentualnie mo?e mie? miejsce, musi by? oceniana w ?wietle celu, jakim jest stworzenie podatnikowi znajduj?cemu si? w trudnej sytuacji finansowej drugiej szansy poprzez kompleksow? restrukturyzacj? ca?ego zad?u?enia.

43. Chocia? wydaje si?, ?e w przypadku Degano uk?ad wi???e si? ze sprzeda?? wszystkich aktywów, Trybuna? nie otrzyma? szczegó?owych informacji. Inne uk?ady mog? przewidywa? kontynuacj? dzia?alno?ci gospodarczej przedsi?biorstwa d?u?nika. W takim przypadku, jak wskazuje rz?d hiszpa?ski, cel jest zgodny z zaleceniem Komisji, by pa?stwa cz?onkowskie usuwa?y przeszkody utrudniaj?ce skuteczn? restrukturyzacj? potencjalnie rentownych przedsi?biorstw znajduj?cych si? w trudnej sytuacji finansowej, promuj?c w ten sposób przedsi?biorczo??, inwestycje i zatrudnienie oraz przyczyniaj?c si? do zniesienia utrudnie? w sprawnym funkcjonowaniu rynku wewn?trznego(27).

44. Pragnę jednak podkreślić, że pogląd wyrażony w niniejszej opinii dotyczy jedynie wykadni prawa Unii. Sąd odsyłaćcy powziął także wątpliwość co do prawidłowości wykadni niektórych przepisów prawa upadłościowego dokonanej przez Corte di Cassazione (trybunał kasacyjny). Nie wyrażam opinii w odniesieniu do innych możliwych przyczyn wynikających z prawa krajowego, którymi mógł kierować się Corte di Cassazione przy orzekaniu.

Wnioski

45. Uważam zatem, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie podniesione przez Tribunale di Udine (sąd rejonowy w Udine, Włochy) w sposób następujący:

Artykuł 4 ust. 3 TUE i dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwiają się przepisom krajowym takim, jak białe przedmiotem postępowania głównego, jeżeli przepisy te można interpretować jako pozwalające przedsiębiorstwu znajdującemu się w trudnej sytuacji finansowej na zawarcie układu z wierzycielami przewidującego sprzedaż jego aktywów bez pełnej spłaty wierzytelności skarbu państwa z tytułu zaległości w podatku VAT, pod warunkiem, że niezależny rzeczoznawca stwierdzi, iż nie zostałyby one zaspokojone w lepszy sposób w przypadku upadłości oraz pod warunkiem zatwierdzenia układu przez sąd.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

3 – Decyzja Rady (2007/436/WE, Euratom) z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów w asnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17). Decyzja 2007/436 została uchylona decyzją Rady 2014/335/UE (Euratom) z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów w asnych Unii Europejskiej (Dz.U. L 168, s. 105), która będzie stosowana z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2014 r. po uzyskaniu zgody wszystkich państw członkowskich. Jednakże cytowane przepisy nie uległy zmianie.

4 – Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, Komisja/Włochy, C-174/07, EU:C:2008:704 i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186.

5 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

6 – Zobacz niedawny wyrok Torresi, C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088, pkt 19.

7 – Zobacz np. wyrok X, C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 25, 26 i 28.

8 – Zobacz m.in. wyrok Job Centre, C-111/94, EU:C:1995:340, pkt 11 i postanowienie Bengtsson, C-344/09, EU:C:2011:174, pkt 19.

9 – Zobacz podobnie wyroki: Corsica Ferries, C-18/93, EU:C:1994:195, pkt 12 i Roda Golf & Beach Resort, C-14/08, EU:C:2009:395, pkt 33.

10 – Zobacz m.in. wyroki: Rheinmühlen-Düsseldorf, 166/73, EU:C:1974:3, pkt 4 i Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, pkt 93.

- 11 – Zobacz wyroki: Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412, pkt 37 i Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 20. Zobacz także wyroki: Komisja/Wrochy, EU:C:2008:704, pkt 36 i Cabinet Medical Veterinar Tomoiag Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 25.
- 12 – Wyroki: Komisja/Wrochy EU:C:2008:412, pkt 38 i Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 21.
- 13 – Wyroki: Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412, pkt 39 i Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 22.
- 14 – Zobacz wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26. Zobacz także wyrok Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72 i moją opinię w sprawie Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2011:754, pkt 47.
- 15 – Zobacz wyroki: Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412, pkt 39 i Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 22. Zobacz także postanowienie Nuova Invincibile, C-82/14, EU:C:2015:510, pkt 23.
- 16 – Wyrok Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412, pkt 45. Zobacz także motywy 4 i 7 dyrektywy w sprawie VAT.
- 17 – Wyroki: Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412 i wyrok Komisja/Wrochy, C-174/07, EU:C:2008:704. Omawiane przepisy szóstej dyrektywy odpowiadają art. 2 ust. 1, art. 206, art. 252 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT (art. 252 ust. 1 wymaga, aby podatnik złożył deklarację VAT).
- 18 – Belvedere Costruzioni C-500/10, EU:C:2011:754, pkt 36.
- 19 – Wyrok Komisja/Wrochy, EU:C:2008:412, pkt 43, 44.
- 20 – Wyrok Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 28.
- 21 – Zobacz także pkt 35 powyżej.
- 22 – Punkty 26–32 powyżej.
- 23 – Opinia w sprawie Belvedere Costruzioni, EU:C:2011:754, pkt 48.
- 24 – Wyrok Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 23–25.
- 25 – Wyrok Belvedere Costruzioni, EU:C:2012:186, pkt 26–27.
- 26 – Artykuły 177 i 180 prawa upadłościowego.
- 27 – Zalecenie Komisji z dnia 12 marca 2014 r. w sprawie nowego podejścia do niepowodzenia w działalności gospodarczej i niewypłacalności, C(2014) 1500 wersja ostateczna, s. 4 i 5.