

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 7 kwietnia 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – VAT – Artykuł 4 ust. 3 TUE – Dyrektywa 2006/112/WE – Niewypłacalność – Postępowanie układowe – Człociowa zapłata zaległoci z tytułu VAT

W sprawie C-546/14

mając za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunale di Udine (sąd w Udine, Włochy) postanowieniem z dnia 30 października 2014 r. r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 listopada 2014 r., w postępowaniu wszczętym przez

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

przy udziale:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašinas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., w stanie likwidacji, przez P. Bregalantiego, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Gavela Llopis, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat, A. Caeiroso oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 stycznia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE

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

2 Wniosek ten został złożony w związku z wnioskiem dotyczącym zawarcia układu wniesionym przez Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C., w likwidacji (zwanym dalej „Degano Trasporti”) do Tribunale di Udine (sądu w Udine, Włochy).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a), c) i d) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”) podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze oraz import towarów.

4 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Kiedy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

5 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

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

Prawo włoskie

6 Regio Decreto n° 267 recante «Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa» (dekret królewski nr 267 wprowadzający przepisy regulujące upadłość, postępowanie układowe, zarząd kontrolowany oraz przymusowe postępowanie likwidacyjne) z dnia 16 marca 1942 r. (GURI nr 81, z dnia 6 kwietnia 1942 r.), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym (zwanym dalej „prawem upadłościowym”) reguluje w art. 160 i nast. postępowanie układowe.

7 W postępowaniu tym, które ma na celu zapobieżenie ogłoszenia upadłości, przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji finansowej lub w stanie niewypłacalności proponuje swym wierzycielom udostępnienie swego majątku w celu całkowitej spłaty wierzycielności uprzywilejowanych i częściowej spłaty wierzycielności niezabezpieczonych. Układ może jednak przewidywać, że niektóre kategorie wierzycieli uprzywilejowanych zostaną zaspokojone wyjątkowo, jeżeli niezależny biegły stwierdzi, że nie zostałyby one zaspokojone w lepszy sposób w przypadku upadłości przedsiębiorcy.

8 Postępowanie układowe, w którym bierze udział prokurator, jest wszczynane na wniosek przedsiębiorcy przed właściwym sądem. Sąd ten rozstrzyga w pierwszej kolejności o dopuszczalności wniosku, po sprawdzeniu, że spełnione zostały przesłanki prawne zawarcia układu. Następnie wierzyciele, którym dłużnik nie zaproponował całkowitej spłaty ich

wierzytelności zostają wezwani do głosowania nad przyjęciem propozycji układu, która musi uzyskać akceptację wierzycieli uprawnionych do głosowania reprezentujących w całości kwoty roszczeń. Wreszcie, jeżeli ta wikszość została osiągnięta, sąd zatwierdza układ, po rozpoznaniu ewentualnych sprzeciwów ze strony wierzycieli, którzy głosowali przeciwko propozycji układu oraz bada ponownie czy spełnione zostały przesłanki prawne. Po zatwierdzeniu przez sąd układ staje się wiążący dla wszystkich wierzycieli.

9 Ponadto, art. 182b prawa upadłościowego, zatytułowany „Uгода podatkowa” przewiduje, że w propozycji, o której mowa w art. 160 tej ustawy dłużnik może zaproponować człowiek lub rozłożenie w czasie zapłaty podatków i dodatkowych roszczeń administracji podatkowej oraz skadek i dodatkowych roszczeń podnoszonych przez organy obowiązkowego zabezpieczenia społecznego w odniesieniu do części wierzytelności niezabezpieczonych, nawet jeżeli nie są one wpisane do rejestru, z wyjątkiem podatków stanowiących podatek w ramach Unii Europejskiej. Jednakże w zakresie VAT i dokonanych lecz nie zapłaconych odliczeń propozycja dłużnika może przewidywać wyjątkowo rozłożenie płatności w czasie.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

10 Degano Trasporti zwrócił się do sądu odsyłającego wniosek o dopuszczenie jej do postępowania układowego. Powołując się na trudną sytuację finansową chciała ona przystąpić do likwidacji majątku w celu pełnego zaspokojenia określonych uprzywilejowanych wierzycieli i częściowej spłaty długów wobec niezabezpieczonych wierzycieli i niektórych uprzywilejowanych wierzycieli niższej kategorii, którzy jej zdaniem nie mogliby w każdym razie uzyskać pełnego zaspokojenia swych wierzytelności w razie wszczęcia postępowania upadłościowego. Do tych ostatnich wierzytelności należały także dług z tytułu VAT, który Degano Trasporti proponuje spłacić w części, nie wiążąc tej propozycji z zawarciem ugody podatkowej.

11 Sąd odsyłający, który musi rozstrzygnąć o dopuszczalności wniosku Degano Trasporti, zauważa w szczególności, że art. 182b prawa upadłościowego zakazuje zatwierdzenia w ramach ugody podatkowej częściowej zapłaty wierzytelności państwa z tytułu VAT, uznawanych za wierzytelności uprzywilejowane 19 kategorii i pozwala wyjątkowo na rozłożenie zapłaty tych wierzytelności w czasie.

12 Zdaniem tego sądu zgodnie z orzecznictwem Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy) zakaz ten, jakkolwiek wyrażony w art. 182b prawa upadłościowego regulującym ugodę podatkową, obowiązuje we wszystkich przypadkach i nie można od niego odstąpić nawet w ramach propozycji układu. Taka wykładnia prawa krajowego narzuca się zdaniem sądu odsyłającego w świetle prawa Unii, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE oraz dyrektywy VAT, zgodnie z wykładnią przyjętą w wyrokach 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).

13 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy obowiązek państw członkowskich podjęcia wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia pełnego poboru VAT, przewidziany w prawie Unii, uniemożliwia de facto skorzystanie z innej procedury niż postępowanie upadłościowe, w ramach której niewypłacalny przedsiębiorca przystępuje do likwidacji całego swego majątku w celu zaspokojenia wierzytelności swych wierzycieli i przewiduje zapłatę swego długu z tytułu VAT w co najmniej takiej wysokości w jakiej nastąpiłoby to w przypadku upadłości.

14 W tych okolicznościach Tribunale di Udine (sąd w Udine) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady i przepisy zawarte w art. 4 ust. 3 TUE oraz w dyrektywie VAT, zgodnie z ich wykładnią dokonaną w wyrokach Trybunału 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), 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 spłatę wierzytelności skarbu państwa z tytułu 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 upadłościowego ta zostaby spłacona w większym zakresie?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15 Ponieważ sąd odsyłający zaznacza, że przedkłada niniejsze odesłanie prejudycjalne na etapie badania dopuszczalności skierowanego do niego wniosku, podczas gdy częściowe sądownie postępowanie układowe rozpoczyna się dopiero wyjątkowo po zawiedzeniu takiego układu, gdy mniejszościowi wierzyciele mogą zgłosić sprzeciw, należy na wstępie zauważyć, że okoliczności te nie wywołują wątpliwości Trybunału w zakresie rozstrzygnięcia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

16 Sądy krajowe mogą bowiem kierować pytanie do Trybunału w zawisłym przed tymi sądami sporze oraz gdy są zobowiązane zająć stanowisko w postępowaniu mającym doprowadzić do rozstrzygnięcia o charakterze sądownym (wyroki Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, pkt 21, a także Torresi, C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088, pkt 19), a wybór najwłaściwszego momentu dla skierowania pytania prejudycjalnego należy do wyjątkowej właściwości sądów krajowych (zob. podobnie, wyroki X, C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 28, i AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, pkt 45).

17 Trybunał jest zatem właściwy w zakresie rozstrzygnięcia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jakkolwiek został on przedłożony przez sąd odsyłający na etapie niekontradiktoryjnego badania dopuszczalności skierowanego do tego sądu wniosku, dotyczącego wszczęcia postępowania układowego, które jak wynika z proceduralnych przepisów krajowych przedstawionych w pkt 8 niniejszego wyroku, w przypadku dopuszczalności wniosku, ma doprowadzić do wydania orzeczenia o charakterze sądownym, wydanego przy udziale prokuratora, po rozstrzygnięciu przez sąd ewentualnych sprzeciwów zgłoszonych przez mniejszościowych wierzycieli.

18 W pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 3 TUE a także art. 2, 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak białe przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego proponuje on jedynie częściową zapłatę długu z tytułu VAT wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że ten dług nie zostaby spłacony w większym zakresie w przypadku upadłości tego przedsiębiorcy.

19 W tym względzie należy przypomnieć, że z art. 2, 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT oraz art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż państwa członkowskie są zobowiązane do przyjęcia wszelkich

rodków administracyjnych i legislacyjnych mogących zapewnić na ich terytorium pobór w pełnej wysokości należnego podatku VAT (wyroki Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 20; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25, i WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

20 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą realizowane i z tego względu przysuguje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują (wyroki Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 38, i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 21).

21 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków w państwach Unii, bez powodowania istotnych różnic w sposobie traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskich, czy to we wszystkich tych państwach. Dyrektywa VAT należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru VAT. Wszelkie działania państw członkowskich związane z poborem podatku VAT muszą być zgodne z tą zasadą (zob. podobnie, wyroki Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 39; Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 74 i Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 22).

22 Rodki w państwach Unii, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów w państwach Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), obejmują w szczególności wpływ wynikający ze zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii wpływów z tytułu podatku VAT a wpływem do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych (wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Wobec powyższego należy zbadać, czy dopuszczenie częściowej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT przez przedsiębiorcę w stanie niewypłacalności w ramach postępowania układowego takiego jak przewidziane w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego jest niezgodne z obowiązkiem państw członkowskich zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium oraz skutecznego poboru środków w państwach Unii.

24 W tym względzie należy stwierdzić, jak zauważa rzecznik generalny w pkt 38–42 opinii, że postępowanie układowe, opisane przez sąd odsyłający i przedstawione w pkt 6–8 niniejszego przepisu podlega ściślym warunkom, które mają stwarzać gwarancje jeżeli chodzi w szczególności o zapłatę uprzywilejowanych wierzytelności a zatem również wierzytelności z tytułu VAT.

25 W związku z tym postępowanie układowe wymaga przede wszystkim, aby przedsiębiorca w stanie niewypłacalności dokonał likwidacji ogółu swego majątku w celu uregulowania swoich długów. Jeżeli majątek ten jest niewystarczający do zaspokojenia wszystkich wierzytelności, częściowa zapłata uprzywilejowanej wierzytelności jest dopuszczalna wyłącznie, jeżeli niezależny biegły stwierdzi, że wierzytelność ta nie zostałaaby spłacona w większym zakresie w przypadku upadłości dłużnika. Postępowanie układowe umożliwia zatem, jak się zdaje wykazanie, że z uwagi na niewypłacalność przedsiębiorcy zainteresowane państwo członkowskie nie może odzyskać swej wierzytelności z tytułu VAT w większym zakresie.

26 Ponadto zważywszy, że propozycja układu poddana jest pod gószowanie wszystkich wierzycieli, w stosunku do których dłużnik nie proponuje całkowitego zaspokojenia ich

wierzytelności i że musi ona uzyskać akceptację wierzycieli uprawnionych do głosowania, którzy reprezentują w znacznej części kwotę ich roszczeń, postępowanie układowe stwarza zainteresowanemu państwu członkowskiemu możliwość głosowania przeciwko propozycji czeskiej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT, jeżeli w szczególności nie zgadza się ono z opinią niezależnego biegłego.

27 Wreszcie zakładając, że jeżeli pomimo głosowania przeciwko układowi taka propozycja zostanie przyjęta, to z uwagi na fakt, że układ powinien zostać zatwierdzony przez sąd, do którego wniesiono wniosek, po rozpatrzeniu przez ten sąd ewentualnych sprzeciwów wierzycieli nie zgadzających się na propozycję układu, postępowanie układowe umożliwi zainteresowanemu państwu członkowskiemu ponowne zakwestionowanie w drodze sprzeciwu układu przewidującego czeski sposób wierzytelności z tytułu VAT a sądowi sprawowanie kontroli.

28 Uwzględniając te przesłanki, dopuszczenie czeskiej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT przez przedsiębiorcę znajdującą się w stanie niewypłacalności w ramach postępowania układowego, które w przeciwieństwie do środków budżetowych przedmiotem spraw zakończonych wyrokami Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412) oraz Komisja/Włochy (C-174/07, EU:C:2008:704), do których odwołuje się sąd odsyłający, nie stanowi ogólnego i bezładnego rozróżnienia zrzeczenia się poboru VAT, nie jest sprzeczne z obowiązkiem państw członkowskich zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium oraz skutecznego poboru środków finansowych Unii.

29 W rezultacie na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2, 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak budżecie przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego proponuje on jedynie czeski sposób zapłaty długu z tytułu VAT wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że ten dług nie zostałby spłacony w większym zakresie w przypadku upadłości tego przedsiębiorcy.

W przedmiocie kosztów

30 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 4 ust. 3 TUE oraz art. 2, 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwiają się przepisom krajowym, takim jak budżecie przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego proponuje on jedynie czeski sposób zapłaty długu z tytułu podatku od wartości dodanej wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że ten dług nie zostałby spłacony w większym zakresie w przypadku upadłości tego przedsiębiorcy.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.