

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 8 maja 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 90 i 273 – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności przez dłużnika kwoty należnej podatnikowi z tytułu transakcji podlegających VAT – Podstawa opodatkowania – Obniżenie – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-127/18

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Czechy) postanowieniem z dnia 18 stycznia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lutego 2018 r., w postępowaniu:

A-PACK CZ s.r.o.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 stycznia 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A-PACK CZ s.r.o. przez R. Cholenský'ego i F. Hejla, advokáti,
- w imieniu Odvolací finanční ředitelství przez T. Rozehnalá, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, J. Vlášila i O. Serdul?, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyn? i A. Kramarczyk-Szaładzi?sk?, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Salykov?, J. Jokubauskait? i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz 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).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką A–PACK CZ s.r.o. a Odvolací finanční úřad (dyrekcją finansów ds. odwołań, Czechy) w przedmiocie odmowy przez ten organ przyznania powyższej spółce korekty kwoty zapłaconego podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego niezapłaconych wierzytelności uznanych za nieściągalne z powodu niewypłacalności dłużnika.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„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”.

4 Zgodnie z art. 90 tej dyrektywy:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

5 Artykuł 273 wspomnianej dyrektywy 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 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.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo czeskie

6 Prawo do dokonania korekty kwoty podatku w przypadku wierzytelności dłużników, w stosunku do których toczy się postępowanie upadłościowe, zostało wprowadzone ustawą nr 47/2011 do ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „ustawą o VAT”), w której uzasadnieniu wskazano:

„Celem regulacji jest wprowadzenie nowej możliwości korekty kwoty podatku należnego w przypadku wierzytelności dłużników (nabywców), w stosunku do których toczy się postępowanie upadłościowe w następstwie pogorszenia sytuacji gospodarczej. Niniejsza propozycja regulacji stanowi reakcję na obecną sytuację gospodarczą i jest środkiem zwalczania kryzysu mającym na celu wspieranie przedsiębiorstw, w przypadku których przepływ pieniędzy jest obniżony z uwagi na nieciągłe należności od przedsiębiorstw postawionych w stan niewypłacalności.

Ze względu na skutki światowego kryzysu finansowego istnieje coraz więcej przedsiębiorstw objętych postępowaniem upadłościowym, które nie są już w stanie wywiązać się z zobowiązań wobec swoich wierzycieli (dostawców). Wielu dostawców (wierzycieli) nie jest w stanie odzyskać wszystkich swoich wierzytelności względem nabywców (dłużników). Okoliczności te mają negatywny wpływ na sytuację gospodarczą przedsiębiorstw będących dotychczas »rentownymi«.

Na podstawie tego przepisu wierzyciel (dostawca) będzie miał zatem prawo do dokonania korekty kwoty podatku należnego, jeżeli nabywca (dłużnik) nie zapłacił mu za dostarczone towary lub świadczony usługi oraz jeżeli przed sądem upadłościowym wszczęto postępowanie upadłościowe wobec nabywcy. [...]

Propozycja takiej regulacji jest w pełni zgodna z art. 90 i 185 [dyrektywy 2006/112]. Podobne uregulowanie obowiązuje w co najmniej 12 państwach członkowskich Unii Europejskiej. Regulacja taka została wprowadzona, w różnych formach, w następujących państwach członkowskich: Belgia, Luksemburg, Dania, Niemcy, Francja, Portugalia, Irlandia, Austria, Włochy, Grecja, Szwajcaria i Wielka Brytania”.

7 Artykuł 44 ust. 3 ustawy o VAT dotyczący korekty kwoty podatku związanego z wierzytelnościami dłużnika, w stosunku do którego toczy się postępowanie upadłościowe, stanowi:

„Wierzyciel może dokonać korekty kwoty podatku należnego, najwcześniej w roku podatkowym, w którym zostały spełnione warunki określone w ust. 1. Nie może dokonać korekty [...] w przypadku, gdy dłużnik przestał być podatnikiem”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 A-PACK CZ jest spółką będącą podatnikiem VAT, której jeden z klientów, spółka Delpharma Nutraceuticals, a.s., był objęty postępowaniem upadłościowym wszczętym w dniu 27 maja 2009 r.

9 W deklaracji podatkowej za czwarty kwartał roku podatkowego 2011 A-PACK CZ zażądała zwrotu kwoty 539 822 koron czeskich (CZK) (około 21 000 EUR) z powodu w szczególności korekty kwoty VAT z powodu niezapłaconych wierzytelności tej spółki w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług w okresie od 30 października 2008 r. do 2 lutego 2009 r.

10 W decyzji z dnia 17 kwietnia 2012 r. Finanční úřad pro Prahu 9 (urząd skarbowy nr 9 w Pradze, Czechy) zmniejszył kwotę zadaną przez A-PACK CZ do kwoty 41 211 CZK (około 1600

EUR) na tej podstawie, że art. 44 ust. 3 ustawy o VAT nie pozwala na dokonanie korekty kwoty podatku, jeżeli dłużyk przestał być podatnikiem, co miało miejsce w przypadku spółki Delpharma Nutraceuticals od dnia 3 listopada 2011 r.

11 A–PACK CZ wniosła odwołanie od tej decyzji do dyrekcji finansowej ds. odwołań, która je oddaliła.

12 A–PACK CZ wniosła na powyższą decyzję skargę do Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze, Czechy), który ją ten oddalił.

13 W tych okolicznościach A–PACK CZ wniosła do sądu odsyłającego, Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Czechy) skargę kasacyjną na powyższe orzeczenie. W swojej skardze spółka ta utrzymuje, że warunek dotyczący statusu podatnika dłużyka przewidziany w art. 44 ust. 3 ustawy o VAT jest nie tylko sprzeczny z art. 90 dyrektywy 2006/112, ale stanowi również zakazaną pomoc państwa.

14 Sąd odsyłający uważa, że argumentów A–PACK CZ dotyczących istnienia pomocy państwa nie można uwzględnić. Natomiast warunek dotyczący utrzymania statusu podatnika dłużyka przewidziany w art. 44 ust. 3 ustawy o VAT sąd ten uważa za sprzeczny z art. 90 dyrektywy 2006/112, ponieważ może on uniemożliwić przeprowadzenie korekty podstawy opodatkowania podatnika będącego wierzycielem, przy czym nie byłoby to uzasadnione niepewności związanej z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatnościami.

15 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 90 ust. 2 dyrektywy [2006/112], przy uwzględnieniu zasady neutralności podatkowej i zasady proporcjonalności, można interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie są uprawnione do tego, by na zasadzie odstępstwa ustanawiały takie warunki, które w konkretnych przypadkach wywołają możliwość obniżenia podstawy opodatkowania w razie cząściowego lub zupełnego braku zapłaty ceny?

2) Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca, to czy w sprzeczności z celem art. 90 dyrektywy [2006/112] pozostaje taki przepis prawa krajowego, który uniemożliwia podatnikowi VAT dokonanie korekty VAT w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstał wskutek podlegającej opodatkowaniu transakcji w stosunku do innego podatnika, który za tę transakcję zapłacił jedynie w części bądź wcale i który następnie przestał być podatnikiem VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

16 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 90 dyrektywy 2006/112 interpretowany w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, że podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatnościami przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatnikowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

17 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatnościami lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma

człowiekowi lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy 2006/112, wedle której podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzyma podatnik (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Prawdą jest, że art. 90 ust. 2 tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od wskazanej wyżej reguły w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej.

19 Jednakże jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstąpienia w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej jest uzasadniona tym, że brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyjątkowo tymczasowy (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18; z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 17; z dnia 22 lutego 2018 r., *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 37).

20 Z powyższego wynika, że taka możliwość odstąpienia musi być uzasadniona, po to aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę 2006/112 (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18; z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 18; z dnia 22 lutego 2018 r., *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 38), oraz że nie może ona oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyważyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności (zob. podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 20, 21).

21 Wniosek ten znajduje potwierdzenie w interpretacji celowościowej art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112. O ile bowiem słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności faktury lub jego ostatecznym charakterem, o tyle możliwość takiego odstąpienia nie może wykraczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności (wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22; z dnia 22 lutego 2018 r., *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 40).

22 Ponadto dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23).

23 W niniejszym przypadku wymóg taki jak przewidziany w ustawodawstwie krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, który uzależnia korektę podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, że dłużnik nie przestał być podatnikiem VAT, nie może być uzasadniony koniecznością wzięcia pod uwagę niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z omawianej płatności.

24 Jak bowiem podnosi zresztą zasadniczo Komisja Europejska w uwagach na piśmie, okoliczności, że dłużej przestał być podatnikiem w kontekście postępowania upadłościowego, stanowi raczej, przeciwnie, element mogący uzasadniać ostateczny charakter niewywiązania się z płatności.

25 W odniesieniu do pytania, czy – jak utrzymuje rząd czeski w swoich uwagach na piśmie, powołując się w szczególności na pkt 33 wyroku z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40) – taki wymóg można jednak uznać za zgodny z art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w zakresie, w jakim dyrektywa ta ma na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT, zapobieganie oszustwom i zlikwidowanie ryzyka utraty wpływów podatkowych, należy stwierdzić, że takie cele nie mogą być niezgodne z celem oraz systematyką tego przepisu i nie mogą uzasadniać odstąpienia od art. 90 ust. 1 tej dyrektywy z powodów innych niż te dotyczące niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności lub z jego ostatecznym charakterem.

26 Podobnie, o ile art. 273 dyrektywy 2006/112, również powołany przez Republikę Czeską na poparcie swej wykładni, pozwala państwu członkowskim przewidzieć zobowiązania, które uznaje za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym, o tyle zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału należy takie zasadniczo mogące ustanawiać odstąpienia od poszanowania zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu, ponieważ powinny one w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy 2006/112 i w związku z tym nie można ich wykorzystywać w sposób, który podważyby neutralność VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo), stanowiąc podstawę zasad wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie.

27 W niniejszym przypadku z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, aby zezwolenie wierzycielowi bądź temu podatnikiem, takiemu jak spółka A–PACK CZ, na obniżenie podstawy opodatkowania VAT, jeżeli stoi on w obliczu sytuacji niewywiązania się z płatności jego wierzycielności przez niewypłacalnego dłużnika, który stał się w międzyczasie podmiotem niezbędnym podatnikiem, stwarzało szczególne ryzyko uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Ponadto wykluczenie w takim przypadku jakiegokolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz obciążenie takiego wierzyciela bądź tego podatnikiem płatności kwoty VAT, której nie uzyska on w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przekracza w każdym razie granice tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia celów określonych w art. 273 dyrektywy 2006/112.

28 Biorąc powyższe pod uwagę, na postawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 90 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu górnym, które przewidują, że podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

W przedmiocie kosztów

29 Dla stron w postępowaniu górnym 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 górnym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które przewidują, że podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności przez dłużnika kwoty należnej z tytułu transakcji podlegającej temu podatkowi, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

Podpisy

* Język postępowania: czeski.