Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 października 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 – Obniżenie podstawy opodatkowania VAT – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności ceny – Warunki określone przez przepisy krajowe do celów skorzystania z prawa do obniżenia podatku – Warunek, zgodnie z którym dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji – Warunek, zgodnie z którym wierzyciel i dłużnik muszą być podatnikami VAT

W sprawie C-335/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 6 grudnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 kwietnia 2019 r., w postępowaniu:

E. sp. z o.o. sp. k.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu E. sp. z o.o. sp. k. – A. Bartosiewicz, doradca podatkowy,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 czerwca 2020 r.,

* Język postępowania: polski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 E. sp. z o.o. sp. k. a Ministrem Finansów (Polska) w przedmiocie wydanych przez niego interpretacji podatkowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

4 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".

5 Artykuł 90 wskazanej 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".

6 Artykuł 184 tej samej dyrektywy przewiduje:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi".

7 Artykuł 185 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji [podatku od wartości dodanej (VAT)] nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu 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 należycie 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 całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

8 Zgodnie z art. 273 tej dyrektywy:

„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 prowadzić 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 polskie

9 Artykuł 89a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„1. Podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

1a. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

[…]

3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1:
   a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
   b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

[…]

5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

[…]

3. Korekta, o której mowa w ust. 1, może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

4. W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, o której mowa w ust. 1, należność została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

[…]".

10 Artykuł 89b ustawy o VAT stanowi:

„1. W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

1a. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

2. W przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

[…]

4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

[…]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 E., spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa polskiego z siedzibą w Polsce, będąca podatnikiem VAT, prowadzi działalność w zakresie doradztwa podatkowego, między innymi na rzecz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, które nie są z nią związane. Spółka ta opodatkowuje usługi świadczone w ten sposób w Polsce według podstawowej stawki VAT.

12 E. wystawiła na rzecz jednego ze swoich kontrahentów fakturę zawierającą VAT z tytułu świadczonych usług doradztwa podatkowego opodatkowanych na terytorium Polski. W chwili wykonania świadczenia usług kontrahent ten był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego ani w trakcie likwidacji. Jednakże rzeczony kontrahent został postawiony w stan likwidacji w okresie 150 dni od upływu terminu zapłaty, pozostając jednocześnie zarejestrowanym jako podatnik VAT. Ponieważ faktura nie została uregulowana ani zbyta w jakiejkolwiek formie, przed upływem dwuletniego okresu następującego po dacie wystawienia rzeczonej faktury E. zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia,

czy pomimo postawienia jej kontrahenta w stan likwidacji po wykonaniu danego świadczenia usług mogła ona skorzystać, z uwagi na fakt spełnienia pozostałych przesłanek określonych w art. 89a ustawy o VAT, z obniżenia podstawy opodatkowania VAT z uwagi na niewywiązanie się z płatności wierzytelności wynikającej z tej samej faktury.

13 W interpretacji podatkowej z dnia 12 stycznia 2015 r. Minister Finansów odpowiedział przecząco na pytanie E. Wskazał on w szczególności, że art. 90 dyrektywy 2006/112 przyznaje podatnikom prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT jedynie na warunkach określonych przez każde państwo członkowskie, które Rzeczpospolita Polska ustanowiła w art. 89a ustawy o VAT. Jeżeli zatem jedna z przesłanek przewidzianych w tym artykule nie jest spełniona, podatnik nie jest uprawniony do powoływania się na prawo do obniżenia, wywodząc je bezpośrednio z prawa Unii.

14 Sąd odsyłający wyjaśnia, że E. wniosła również o wydanie trzech innych interpretacji podatkowych dotyczących zgodności przesłanek określonych w art. 89a ustawy o VAT w różnych okolicznościach faktycznych, w których artykuł ten może znaleźć zastosowanie. Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że wnioski te również nie doprowadziły do udzielenia korzystnych odpowiedzi. Sąd odsyłający wskazuje, że połączył cztery sprawy dotyczące spornych interpretacji podatkowych.

15 E. bezskutecznie zakwestionowała owe interpretacje podatkowe przed sądem polskim właściwym w pierwszej instancji. Następnie wniosła ona skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, uznając, że sąd pierwszej instancji błędnie orzekł, iż kwestionowane przepisy ustawy o VAT nie naruszają wymogów wynikających z prawa Unii.

16 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do zakresu uznania przyznanego państwom członkowskim przy określaniu w ich prawie krajowym warunków stosowania przepisów art. 90 dyrektywy 2006/112. W szczególności w świetle wyroków z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328) i z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) sąd ten zastanawia się, czy warunki przewidziane w art. 89a ust. 2 ustawy o VAT są zgodne z prawem.

17 Sąd odsyłający wyjaśnia, że jako środek transponujący art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 polski ustawodawca przyjął art. 89b ustawy o VAT, w taki sposób, że nakłada on na dłużnika obowiązek korekty kwoty VAT podlegającego odliczeniu jako konsekwencję prawa wierzyciela do obniżenia podstawy opodatkowania na warunkach przewidzianych w art. 89a ustawy o VAT. Zatem warunki przewidziane w art. 89a ustawy o VAT, w szczególności warunek dotyczący opodatkowania wierzyciela i dłużnika VAT, zapewniają symetrię mechanizmów podatkowych do celów prawidłowego poboru podatku.

18 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, że warunek, zgodnie z którym na mocy art. 89a ust. 2 ustawy o VAT dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, pozwala zapewnić spójność polskiego systemu prawnego, poprzez uniknięcie w szczególności naruszenia przewidzianej w prawie upadłościowym kolejności zaspokojenia wierzycieli. Zatem na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie warunkom takim jak te przewidziane w art. 89a ust. 2 ustawy o VAT, sąd odsyłający zastanawia się, czy powinien orzec z pominięciem przepisów krajowych mających zastosowanie w dziedzinie upadłości.

19 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy 2006/112[…] – w szczególności art. 90 ust. 2 tej dyrektywy – przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, zezwalają na wprowadzenie w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela?

2) W szczególności czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorzystania z »ulgi na złe długi«, pod warunkiem że w dacie wykonania usługi/dostawy towarów oraz w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej w celu skorzystania z tej ulgi:

   – dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego albo w likwidacji,

   – wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

20 Poprzez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 90 dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania VAT od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

21 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności 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 otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy 2006/112, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Ponadto, zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112, państwa członkowskie mogą przewidzieć 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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

23 Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą wprowadzić państwa członkowskie, należy stwierdzić, że przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, jakie muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych celem obniżenia podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że przepisy, których celem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od przestrzegania zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy 2006/112 i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W konsekwencji konieczne jest, aby formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym zakresie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy jest tak w przypadku tych przewidzianych przez dane państwo członkowskie formalności (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Artykuł 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 zezwala państwom członkowskim na odstępstwo, w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcji, od zasady, o której mowa w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

27 Jeśli bowiem niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny transakcji nie towarzyszy rozwiązanie lub unieważnienie umowy, to nabywca lub usługobiorca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, zaś sprzedawcy lub usługodawcy nadal zasadniczo przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wierzytelność taka w rzeczywistości stanie się ostatecznie nieściągalna, prawodawca Unii chciał pozostawić każdemu państwu członkowskiemu możliwość zdecydowania, czy przypadek niewywiązania się z płatności ceny, który w odróżnieniu od rozwiązania lub unieważnienia umowy nie oznacza przywrócenia sytuacji stron sprzed transakcji, jest źródłem prawa do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne (zob. podobnie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstępstwa 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 wyłącznie tymczasowy (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Z powyższego wynika, że taka możliwość odstępstwa 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, oraz że nie może ona oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyłączyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 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 odstępstwa nie może wykraczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Ponadto dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania, 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 (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W niniejszej sprawie warunki przewidziane w art. 89a ust. 2 pkt 1 i art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. a) i b) ustawy o VAT należy traktować jednocześnie jako określenie przez Rzeczpospolitą Polską, na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, formalności, jakie podatnicy powinni spełnić, aby móc skorzystać z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku całkowitego lub

częściowego niewywiązania się z płatności ceny, a w odniesieniu do podatników, którzy nie mogą, tak jak E., obniżyć tej podstawy opodatkowania ze względu na to, że nie spełniają tych warunków – jako skorzystanie przez Rzeczpospolitą Polską z uprawnienia do zastosowania odstępstwa przewidzianego w art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112. Z powyższego wynika, że należy zbadać, czy ograniczenie, jakie zawierają te warunki dla podatników takich jak E., jest uzasadnione koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności.

33 W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o warunek uzależniający obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, aby dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług, należy uznać, że taki warunek nie może być uzasadniony koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności. Okoliczność, czy dłużnik jest podatnikiem VAT w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług, nie pozwala bowiem sama w sobie na rozstrzygnięcie, czy istnieje ryzyko, iż wierzytelność nie zostanie odzyskana. Jest tak tym bardziej, że – jak podnosi Komisja Europejska w uwagach na piśmie – towary mogą być dostarczone i usługi świadczone na rzecz osób, które nie są podatnikami VAT, takich jak podmioty zwolnione z VAT lub konsumenci, co nie ma wpływu na obowiązek poboru przez wierzyciela VAT na rzecz państwa i prawo tego wierzyciela do dokonania korekty podstawy opodatkowania a posteriori.

34 W drugiej kolejności, jeśli chodzi o warunek uzależniający obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, aby dłużnik nadal był zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu poprzedzającym złożenie korekty deklaracji podatkowej, należy podkreślić, oprócz okoliczności przypomnianej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, zgodnie z którą dłużnik niekoniecznie jest podatnikiem, że w pkt 28 wyroku z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377) Trybunał orzekł, iż art. 90 dyrektywy 2006/112 stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, 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 VAT, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT.

35 W trzeciej kolejności, jeśli chodzi o warunek uzależniający obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, aby wierzyciel nadal był zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu poprzedzającym złożenie korekty deklaracji podatkowej, należy uznać, że warunek ten nie jest uzasadniony koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności. Ponieważ istnienie długu i obowiązek jego spłaty przez dłużnika nie zależą od zachowania statusu podatnika przez wierzyciela, okoliczność, czy wierzyciel jest podatnikiem VAT w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, nie pozwala sama w sobie uznać, że wierzytelność może nie zostać odzyskana.

36 Rozważań przedstawionych w pkt 32–35 niniejszego wyroku nie podważa argument przedstawiony przez rząd polski w jego uwagach na piśmie, zgodnie z którym ze względu na związek łączący art. 90 dyrektywy 2006/112 oraz art. 184 i 185 tej dyrektywy, a mianowicie współzależność między VAT należnym od wierzyciela jako sprzedawcy lub usługodawcy a VAT podlegającym odliczeniu przez dłużnika jako nabywcę lub usługobiorcę, wymóg dotyczący opodatkowania wierzyciela i dłużnika VAT pozwala na zapewnienie symetrycznego obniżenia kwoty podstawy opodatkowania służącej obliczeniu należnego VAT, przewidzianego w art. 89a ustawy o VAT, oraz kwoty VAT podlegającego odliczeniu, przewidzianego w art. 89b ustawy o VAT, a zatem spójności i prawidłowego funkcjonowania systemu VAT z poszanowaniem zasady neutralności.

37 Prawdą jest, że Trybunał orzekł, iż podczas gdy art. 90 dyrektywy 2006/112 reguluje prawo dostawcy lub usługodawcy do obniżenia podstawy opodatkowania, jeżeli po zawarciu transakcji nie otrzymuje on przewidzianego wynagrodzenia lub otrzymuje jedynie jego część, art. 185 tej dyrektywy dotyczy korekty wstępnego odliczenia dokonanego przez drugą stronę tej samej transakcji, a zatem te dwa artykuły reprezentują dwie strony tej samej transakcji gospodarczej i należy je interpretować w sposób spójny (wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 35).

38 W szczególności jeżeli państwo członkowskie przewiduje na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, że pod pewnymi warunkami podatnik może obniżyć podstawę opodatkowania po zawarciu transakcji, musi ono zastosować, w celu zapewnienia zasady neutralności podatkowej, art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112, aby druga strona tej transakcji dokonała ze swej strony korekty kwoty VAT podlegającego odliczeniu. Tak właśnie uczynił polski ustawodawca, przyjmując art. 89a i 89b ustawy o VAT.

39 Jednakże gwarancja symetrycznego obniżenia podstawy opodatkowania VAT należnego oraz kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależy od opodatkowania obu stron VAT. Ani prawo wierzyciela do obniżenia podstawy opodatkowania, ani ciążący na dłużniku obowiązek obniżenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależą bowiem od zachowania statusu podatnika.

40 Po pierwsze, jeśli chodzi o wierzyciela, należy uznać, że jeżeli był on podatnikiem w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług, to jest w dniu, w którym zgodnie z art. 63 dyrektywy 2006/112 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, pozostaje on zobowiązany do zapłaty VAT, który pobrał na rzecz państwa, niezależnie od tego, czy nie utracił w międzyczasie statusu podatnika. Ponadto, biorąc pod uwagę fakt, że jak wynika z pkt 21 niniejszego wyroku, zdefiniowaną w art. 73 dyrektywy 2006/112 podstawę opodatkowania stanowi rzeczywiście otrzymana zapłata, wierzyciel ten może, nawet po utracie statusu podatnika, dokonać korekty podstawy opodatkowania w taki sposób, aby odzwierciedlała ona rzeczywiście otrzymaną zapłatę, a organy podatkowe nie otrzymały z tytułu VAT kwoty wyższej od kwoty otrzymanej przez rzeczonego wierzyciela. Prawo wierzyciela do obniżenia podstawy opodatkowania do celów korekty nie zależy zatem od zachowania przez niego statusu podatnika.

41 Po drugie, jeśli chodzi o dłużnika, należy pamiętać, że każda osoba, która posiada status podatnika i działa w takim charakterze w momencie nabycia towarów lub świadczenia usług, ma prawo do odliczenia z tytułu tego towaru lub świadczonej usługi oraz że jeśli nie doszło do oszustwa lub nadużycia, i z zastrzeżeniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi w art. 185 dyrektywy 2006/112, raz nabyte prawo do odliczenia trwa (wyroki: z dnia 2 czerwca 2005 r., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, pkt 32; z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 46). W tych okolicznościach kwota VAT podlegającego odliczeniu powinna podlegać korekcie przez każdą osobę, która nie ma już statusu podatnika, lecz która posiadała ten status w chwili powstania prawa do odliczenia. Spoczywający na dłużniku obowiązek obniżenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależy zatem od zachowania przez niego statusu podatnika.

42 Co do okoliczności, że po dokonaniu korekty podstawy opodatkowania i VAT podlegającego odliczeniu VAT należny obecnie od dłużnika może nie zostać zapłacony na rzecz państwa ze względu na fakt, że dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, wystarczy zauważyć, jak uczyniła to rzecznik generalna w pkt 58–60 opinii, że korelacja między korektą podstawy opodatkowania a korektą podlegającego odliczeniu VAT niekoniecznie oznacza, że owe korekty muszą mieć miejsce w tym samym momencie. Zatem korelacja ta nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie, z uwagi na brak kryterium czasowego w art. 185 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112, wymagały korekty VAT podlegającego odliczeniu od chwili, gdy dłużnik znajduje się w sytuacji braku zapłaty, a nawet przed wszczęciem wobec niego postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego, tak aby zapobiec w ten sposób wszelkiemu ryzyku straty finansowej po stronie państwa.

43 Ponadto wymóg taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, dotyczący opodatkowania wierzyciela i dłużnika VAT, nie może być uzasadniony ani zapobieganiem nieprawidłowościom lub nadużyciom, ani w świetle przepisów art. 273 dyrektywy 2006/112.

44 Należy bowiem zauważyć, po pierwsze, że cel zapobiegania nieprawidłowościom i nadużyciom nie może być niezgodny z celem i systematyką art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112, tak jak zostały one przedstawione w pkt 26–30 niniejszego wyroku, i nie może uzasadniać odstępstwa od art. 90 ust. 1 tej dyrektywy z powodów innych niż dotyczące niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności lub z jego ostatecznym charakterem (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 25).

45 Po drugie, z uwzględnieniem orzecznictwa przywołanego w pkt 24 niniejszego wyroku, dotyczącego art. 273 dyrektywy 2006/112, z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, nie wynika, by zezwolenie wierzycielowi, takiemu jak E., na obniżenie podstawy opodatkowania VAT pomimo późniejszej utraty przez niego statusu podatnika lub też utraty statusu podatnika przez dłużnika stwarzało szczególne ryzyko uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Nie jest tak tym bardziej, że – jak przypomniano w pkt 40 i 41 niniejszego wyroku – prawo do korekty podstawy opodatkowania i obowiązek korekty kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależą od zachowania statusu podatnika ani przez wierzyciela, ani przez dłużnika. W każdym wypadku wykluczenie w takiej sytuacji jakiejkolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz obciążenie takiego wierzyciela płatnością kwoty VAT, której nie uzyskał on w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przekracza granice tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia celów określonych w art. 273 dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 27).

46 W czwartej kolejności, jeśli chodzi o warunek uzależniający obniżenie podstawy opodatkowania VAT od okoliczności, aby dłużnik nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług ani w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, należy stwierdzić, że pozbawiając wierzyciela jego prawa do obniżenia ze względu na to, iż ostatecznie nieściągalny charakter wierzytelności nie może zostać stwierdzony przed zakończeniem postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego, warunek taki faktycznie uwzględnia niepewność nieodłączną ostatecznemu charakterowi niewywiązania się z płatności.

47 Należy jednak przypomnieć, że zgodnie z zasadą proporcjonalności, która należy do zasad ogólnych prawa Unii, środki zastosowane w celu wdrożenia dyrektywy 2006/112 powinny być właściwe do realizacji celów przewidzianych przez tę dyrektywę i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25).

48 Tymczasem 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 wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, że dług nie zostanie uregulowany, z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty. Do organów krajowych należy zatem dokonanie – przy poszanowaniu zasady proporcjonalności i pod kontrolą sądu – oceny dowodów na prawdopodobieństwo przedłużonego braku płatności, które wierzyciel musi dostarczyć zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa krajowego mającymi zastosowanie. Taki tryb jest również skuteczny dla osiągnięcia realizowanego celu, a jednocześnie mniej uciążliwy dla podatnika, który zapewnia wstępne finansowanie VAT, inkasując ten podatek na rachunek państwa (zob. analogicznie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 27).

49 Należy ponadto podkreślić w tym względzie, po pierwsze, że art. 89a ust. 1a ustawy o VAT przewiduje właśnie kryterium czasu, po którego upływie nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, a po drugie, że zgodnie z art. 89a ust. 4 tej ustawy wierzyciel powinien zwiększyć podstawę opodatkowania i kwotę VAT należnego, jeżeli po obniżeniu podstawy opodatkowania wierzytelność zostanie uregulowana lub zbyta. Przepisy te, rozpatrywane łącznie, stanowią same w sobie odpowiedni środek, który odpowiada, jak przypomniano w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, wymogom zasady proporcjonalności.

50 Poczynione w pkt 48 niniejszego wyroku stwierdzenie zachowuje tym bardziej ważność w kontekście postępowania upadłościowego lub postępowania likwidacyjnego, w których pewność co do ostatecznie nieściągalnego charakteru wierzytelności można w praktyce uzyskać dopiero po upływie długiego okresu. Taki termin może w każdym razie wywołać niekorzystną sytuację podlegających tym przepisom przedsiębiorców w zakresie płynności finansowej w wypadku braku zapłaty faktury w stosunku do ich konkurentów z innych państw członkowskich, co w oczywisty sposób może zniweczyć cel harmonizacji podatkowej realizowany przez dyrektywę 2006/112 (zob. analogicznie wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 28).

51 Co się tyczy podniesionej przez sąd odsyłający okoliczności, że warunek wskazany w pkt 46 niniejszego wyroku pozwala na zapewnienie spójności polskiego systemu prawnego, w szczególności poprzez uniknięcie naruszenia kolejności zaspokojenia wierzycieli w prawie upadłościowym, należy przypomnieć, że po pierwsze, art. 90 ust. 1 dyrektywy 2016/112 spełnia przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 34), a po drugie, zasada pierwszeństwa prawa Unii oznacza, że każdy sąd krajowy orzekający w ramach swoich kompetencji jako organ państwa członkowskiego jest zobowiązany odstąpić od stosowania wszelkiego przepisu prawa krajowego sprzecznego z bezpośrednio skutecznym przepisem prawa Unii w ramach toczącego się przed tym sądem sporu (wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, pkt 61).

52 Wynika z tego, że jeżeli nie spełnia on jedynie warunków określonych w przepisach krajowych, które nie są zgodne z art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, podatnik taki jak E. może powoływać się na ten przepis przed sądami krajowymi przeciwko państwu w celu uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 35), a rozpatrujący spór sąd krajowy zobowiązany jest do pominięcia tych niezgodnych z dyrektywą warunków. Okoliczność, że ma to zarazem wpływ na inne przepisy prawa krajowego, jest nieistotna, gdyż w przeciwnym razie obowiązek niestosowania przez sądy krajowe przepisu prawa krajowego sprzecznego z przepisem prawa Unii mającym skutek bezpośredni zostałby pozbawiony znaczenia, co naruszyłoby zasadę pierwszeństwa prawa Unii.

53 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 90 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania VAT od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

W przedmiocie kosztów

54 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 (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, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był

w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

Bonichot Bay Larsen Toader

Safjan Jääskinen

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 października 2020 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes pierwszej izby
J.-C. Bonichot