

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)(*)

z dnia 23 listopada 2017 r.

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Podstawa opodatkowania – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi – Ograniczenie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przy niewywiązaniu się z płatności przez kontrahenta – Swoboda uznania, jak dysponuje państwo członkowskie przy transpozycji – Proporcjonalność okresu wstępnego finansowania przez przedsiębiorcę

W sprawie C-246/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sąd ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, Włochy) postanowieniem z dnia 7 marca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 kwietnia 2016 r., w postępowaniu:

Enzo Di Maura

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling oraz G. Brown, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez E. Mitrophanous, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 czerwca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 11 cz. 1 szóstej dyrektywy 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. 1977, L 145, s. 1) oraz zasad proporcjonalności, skuteczności prawa Unii i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten zostało w ramach sporu pomiędzy Enzem Di Mauro i Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (urzędem skarbowym – dyrekcją dla prowincji Syrakuz, Włochy, zwanym dalej „urzędem skarbowym”) w przedmiocie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za rok podatkowy 2004 i dotyczącej zmniejszenia wysokości podstawy opodatkowania VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 11 cz. 1 szóstej dyrektywy, który normuje obniżanie podstawy opodatkowania, stanowi:

„W przypadku anulowania, odmowy [wypowiedzenia, rozwiązania] albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy [transakcji], podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

Jednakże w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, państwa członkowskie mogą uchylić się od zastosowania niniejszej zasady”.

Prawo włoskie

4 Artykuł 26 ust. 2 decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. „Przepisy ustanawiające i regulujące podatek od wartości dodanej” z dnia 26 października 1972 r.) (GURI nr 292, z dnia 11 listopada 1972 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w okolicznościach faktycznych sprawy w postępowaniu głównym (zwanego dalej „dekretem prezydenckim”), zatytułowany „Zmiana podstawy opodatkowania lub podatku”, stanowi:

„Jeżeli transakcja, za którą wystawiono fakturę po rejestracji określonej w art. 23 i 24, nie dochodzi do skutku w całości lub częściowo lub jeżeli zmniejsza się jej kwota podlegająca opodatkowaniu w konsekwencji stwierdzenia jej nieważności, jej anulowania, odwołania, rozwiązania, unieważnienia lub podobnych czynności albo z powodu braku zapłaty w całości lub w części na skutek bezskutecznego postępowania upadłościowego lub windykacyjnego albo wskutek zastosowania przewidzianych w umowie bonifikat lub obniżek, dostawca towaru lub usługodawca ma prawo odliczyć zgodnie z art. 19 podatek odpowiadający zmianie, rejestrując go zgodnie z art. 25. Kupujący lub usługobiorca, który zarejestrował już transakcję zgodnie z tym przepisem, musi w takim wypadku zarejestrować zmianę zgodnie z art. 23 lub 24, z zastrzeżeniem przysługującego mu prawa do zwrotu kwoty zapłaconej sprzedawcy lub usługodawcy tytułem rekompensaty”.

5 Sąd odsyłający wskazuje, że włoskie organy administracji i sądy systematycznie interpretowały ów przepis w ten sposób, i że dla celów obniżenia podstawy opodatkowania w

wypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci podatnik musi przedstawi? dowód bezskuteczno?ci post?powania upad?o?ciowego, co jest mo?liwe dopiero po up?ywie terminu wyznaczonego na przedstawienie uwag w przedmiocie ewentualnego planu podzia?u lub przy jego braku, po up?ywie terminu na zaskalenie postanowienia o zako?czeniu post?powania upad?o?ciowego.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

6 Jako ?e jeden z klientów E. Di Maury og?osi? upad?o?? bez uregulowania faktury na kwot? 35 000 EUR, rzeczony przedsi?biorca dokona? odpowiedniego obni?enia podstawy opodatkowania VAT, w przekonaniu, i? mia? tak? mo?liwo?? zgodnie z przepisami wspomnianego dekretu prezydenckiego.

7 Organ podatkowy nie zatwierdzi? tej korekty, z uzasadnieniem, ?e jej dokonanie jest mo?liwe dopiero po bezskutecznym przeprowadzeniu post?powania upad?o?ciowego lub osobistego post?powania egzekucyjnego, czyli po uzyskaniu pewno?ci, ?e wierzytelno?? nie zostanie uregulowana, a nie w nast?pstwie zwyk?ego orzeczenia o upad?o?ci, które wydano wzgl?dem d?u?nika E. Di Maury.

8 Enzo Di Maura wniós? skarg? do Commissione tributaria provinciale di Siracusa (s?du ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, W?ochy), twierdz?c, ?e obni?enie podstawy opodatkowania z powodu braku p?atno?ci ?wiadczenia wzajemnego powinno by? mo?liwe z chwil? orzeczenia upad?o?ci d?u?nika.

9 S?d ów ma w?tpliwo?ci co do zgodno?ci wspomnianego przepisu dekretu prezydenckiego z zasadami proporcjonalno?ci, skuteczno?ci prawa Unii i neutralno?ci, w szczeg?lno?ci w ?wietle ?redniego czasu trwania post?powa? upad?o?ciowych we W?oszech, który, jak wskazuje, nierzadko przekracza dziesi?? lat. S?d odsy?aj?cy uwa?a równie?, ?e ograniczenie prawa obni?enia podstawy opodatkowania ustanowione przez w?oskie przepisy jest nadmierne, gdy? sz?sta dyrektywa uzale?nia owo ograniczenie od braku p?atno?ci, a nie od bezskuteczno?ci post?powa? upad?o?ciowych lub ?rodków egzekucyjnych.

10 Wobec powy?szego Commissione tributaria provinciale di Siracusa (s?d ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w ?wietle art. 11 cz??? C ust. 1 i art. 20 ust. 1 lit. b) zdanie drugie [sz?stej dyrektywy], odnosz?cych si? odpowiednio do zmiany polegaj?cej na obni?eniu podstawy opodatkowania i do korekty podatku VAT obci??aj?cego transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu w przypadku braku zap?aty w ca?o?ci lub w cz??ci za ?wiadczenie wzajemne okre?lone pomi?dzy stronami, na?o?enie ogranicze?, które uniemo?liwia? lub czyni? nadmiernie uci??liwym dla podatnika – równie? ze wzgl?du na czas, w zwi?zku z niemo?liw? do przewidzenia d?ugo?ci? post?powania upad?o?ciowego – odzyskanie podatku zwi?zanego ze ?wiadczeniem wzajemnym, które nie zosta?o zap?acone w ca?o?ci lub w cz??ci, pozostaje w zgodzie z zasadami proporcjonalno?ci i skuteczno?ci zagwarantowanymi przez TFUE i z zasad? neutralno?ci, która reguluje stosowanie podatku VAT?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdz?cej na pierwsze pytanie – czy z przywo?anymi wy?ej zasadami zgodny jest przepis taki jak art. 26 ust. 2 [dekretu prezydenckiego], który uzale?nia uprawnienie do odzyskania podatku od przedstawienia dowodu uprzedniego nieskutecznego przeprowadzenia procedur upad?o?ciowych, czyli zgodnie z orzecznictwem s?dów i praktyk? organów podatkowych pa?stwa cz?onkowskiego Unii wy??cznie w wyniku bezskutecznego ko?cowego podzia?u aktywów lub – w jego braku – w wyniku ostatecznego charakteru postanowienia o zako?czeniu post?powania upad?o?ciowego, tak?e kiedy takie

czynności w sposób oczywisty nieopracowane z uwagi na kwotę danej wierzytelności, perspektywy jej odzyskania oraz koszty procedur upadłościowych, a w każdym razie na to, że rzeczono przez banki mogły spełnić się po upływie lat od wszczęcia postępowania upadłościowego”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

11 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrywać oddzielnie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie może uzależniać obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności od bezskuteczności postępowania upadłościowego, w sytuacji gdy takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat.

12 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w celu zharmonizowania podstawy opodatkowania art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że na terytorium kraju podstawą opodatkowania jest zasadniczo wszystko, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które dostawca lub usługodawca otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej.

13 Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady szóstej dyrektywy, wedle której podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane – a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał sam podatnik z tego tytułu (wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15).

14 Zgodnie z tą zasadą art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności i obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty podatku VAT podlegającego zapłacie przez podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości świadczenia wzajemnego (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 16).

15 Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy umożliwia państwom członkowskim odstąpienie od stosowania zasady wspomnianej w poprzednim punkcie w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności.

16 Jeżeli bowiem niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, za sprzedawcy, mimo że nie jest on już właścicielem towaru, nadal zasadniczo przysuguje 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 zakupu, który w odróżnieniu od rozwiązania lub anulowania 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 (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 25).

17 Jednakże jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstąpienia, ograniczona ściśle do 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 (wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

18 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 szóstą dyrektywę (wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

19 Z pkt 23 wyroku z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) rzeczywiście wynika, że w wypadku zastosowania przez państwo członkowskie odstąpienia przewidzianego w art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy podatnicy nie mogą powoływać się na podstawie art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatnością ceny.

20 Niemniej jednak, wbrew twierdzeniom rządu włoskiego i rządu Zjednoczonego Królestwa, uzasadnienia tego, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 32–44 swej opinii, nie można rozumieć w ten sposób, iż podważa ono orzecznictwo przytoczone w pkt 17 i 18 niniejszego wyroku, pozwalając państwom członkowskim po prostu na całkowite wyłączenie obniżenia podstawy opodatkowania VAT.

21 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że wyjątki należy interpretować w sposób zawężający (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 2002 r., *Komisja/Niemcy*, C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47; z dnia 14 czerwca 2007 r., *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16; z dnia 21 marca 2013 r., *PFC Clinic*, C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23). Tymczasem z samego brzmienia art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy wynika, że chociaż państwa członkowskie mają możliwość odstąpienia od korekty podstawy opodatkowania przewidzianej w akapicie pierwszym tego przepisu, to prawodawca Unii nie przyznał im możliwości po prostu całkowitego jej wyłączenia.

22 Wniosek ten znajduje potwierdzenie w interpretacji teleologicznej art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy. O ile bowiem sensowne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać niepewności związanej z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatnością faktury, przypomnianym w pkt 16 niniejszego wyroku, 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 płatnością.

23 Dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby zresztą 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 13 marca 2008 r., *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25; z dnia 13 marca 2014 r., *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41).

24 Następnie, w celu udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne należy zbadać, w jakim stopniu uzasadniony jest mechanizm obniżenia podstawy opodatkowania taki jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym.

25 W tym względzie zgodnie z zasadą proporcjonalności, która należy do zasad ogólnych prawa Unii, środki zastosowane w celu wdrożenia szóstej dyrektywy powinny być właściwe do realizacji celów przewidzianych przez ten akt normatywny i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędnym do ich osiągnięcia (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r.,

26 Jak stwierdzono w pkt 22 niniejszego wyroku, celem odstąpienia od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy jest uwzględnienie niepewności związanej z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatności faktury.

27 Niepewność ta jest niewątpliwie uwzględniana poprzez pozbawienie podatnika prawa do obniżenia swej podstawy opodatkowania tak dążyć, jak dążyć wierzytelność nie ma charakteru ostatecznie nieciągłego, jak przewidują to w istocie przepisy będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym. Należy przy tym jednak stwierdzić, że ten sam cel mógłby zostać osiągnięty również poprzez przyznanie obniżki, w wypadku gdy podatnik wykaże uzasadnione prawdopodobieństwo, iż 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 przedurzędowego braku płatności, które musi dostarczyć podatnik zgodnie ze szczególnymi przepisami prawa krajowego mającymi zastosowanie. Taki tryb jest skuteczny również dla osiągnięcia realizowanego celu, a jednocześnie mniej uciążliwy dla podatnika, który zapewnia wstępne finansowanie VAT, inkasując ten podatek na rachunek państwa, jak przypomniano w pkt 23 niniejszego wyroku.

28 Poczynione w poprzednim punkcie stwierdzenie zachowuje tym bardziej ważność w kontekście przepisów krajowych takich jak w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi pewność co do ostatecznie nieciągłego charakteru wierzytelności można w praktyce uzyskać dopiero po upływie dziesięciu lat. Taki termin może w każdym razie spowodować dla przedsiębiorców podlegających tym przepisom niekorzystną sytuację w zakresie płynności finansowej w wypadku braku zapłaty faktury w stosunku do ich konkurentów z innych państw członkowskich, która w oczywisty sposób może zniweczyć cel harmonizacji podatkowej realizowany przez szóstą dyrektywę.

29 Z powyższego wynika, że na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może uzależnić obniżenia podstawy opodatkowania VAT od bezskuteczności postępowania upadłościowego, w sytuacji gdy takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat.

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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy 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 należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może uzależnić obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej od bezskuteczności postępowania upadłościowego, w sytuacji gdy takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.