

62019CJ0335

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 października 2020 r. (*1)

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 wnioszek 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.,

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 usługi”.

4

Artykuł 73 tej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usługi 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 usługi, 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 określeniu 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 naliczenia 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 całościowo 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 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 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 nieciągłość została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na cząstkę kwoty wierzytelności, której nieciągłość została uprawdopodobniona.

1a. Nieciągłość 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 niecałkowicie wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnione, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelności 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 wynikających 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 wynikających z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynęły 150 dni 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 upłynęło 150 dni 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, wywodzić 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 po prostu cztery sprawy dotyczące spornych interpretacji podatkowych.

15

E. bezskutecznie zakwestionowała owe interpretacje podatkowe przed sądem polskim w pierwszym 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 Agrárkölkereskedelmi* (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 konsekwencją 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 cząstowego 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 zędegi«, pod warunkiem że w dacie wykonania usługi/dostawy towarów oraz w dniu poprzedzającym dzień zwołania 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 usługi, a także w dniu poprzedzającym dzień zwołania 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 zwołania 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 otrzyma części 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 otrzymał podatnik (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PAK 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

obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic.

23

Maj?c na uwadze, ?e przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112, poza okre?lonymi w nich ograniczeniami, nie precyzuj? ani warunków, ani obowi?zków, jakie mog? wprowadzi? pa?stwa cz?onkowskie, nale?y stwierdzi?, ?e przepisy te przyznaj? pa?stwom cz?onkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególno?ci w odniesieniu do formalno?ci, jakie musz? zosta? dochowane przez podatników wzgl?dem organów podatkowych celem obni?enia 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 Trybuna?u wynika jednak, ?e przepisy, których celem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mog? ustanawia? odst?pstwa od przestrzegania zasad dotycz?cych podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzgl?dnie konieczne dla osi?gni?cia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w mo?liwie najmniejszym stopniu narusza? cele i zasady dyrektywy 2006/112 i w zwi?zku z tym nie mog? by? wykorzystywane w sposób, który podwa?a?by neutralno?? 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 formalno?ci, jakie maj? spe?ni? podatnicy, by móg skorzysta? przed organami podatkowymi z prawa do obni?enia podstawy opodatkowania VAT, ogranicza?y si? do formalno?ci umo?liwiaj?cych wykazanie, ?e po zawarciu transakcji zap?ata cz??ci lub ca?o?ci wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym zakresie zadaniem s?dów krajowych jest zbadanie, czy jest tak w przypadku tych przewidzianych przez dane pa?stwo cz?onkowskie formalno?ci (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C?672/17, EU:C:2018:989, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

Artyku? 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 zezwala pa?stwom cz?onkowskim na odst?pstwo, w przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci ceny transakcji, od zasady, o której mowa w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

27

Je?li bowiem niewywi?zaniu si? z p?atno?ci ca?o?ci lub cz??ci ceny transakcji nie towarzyszy rozwi?zanie lub uniewa?nienie umowy, to nabywca lub us?ugobiorca pozostaje zobowi?zany do uiszczenia uzgodnionej ceny, za? sprzedawcy lub us?ugodawcy nadal zasadniczo przys?uguje wierzytelno??, której mo?e dochodzi? na drodze s?dowej. Poniewa? nie mo?na jednak wykluczy?, ?e wierzytelno?? taka w rzeczywisto?ci stanie si? ostatecznie nie?ci?galna, prawodawca Unii chocia? pozostawi? ka?demu pa?stwu cz?onkowskiemu mo?liwo?? zdecydowania, czy przypadek niewywi?zania si? z p?atno?ci ceny, który w odró?nieniu od rozwi?zania lub uniewa?nienia umowy nie oznacza przywrócenia sytuacji stron sprzed transakcji, jest ?ród?em prawa do stosownego obni?enia podstawy opodatkowania na okre?lonych przez dane pa?stwo warunkach, czy te? w opisanej sytuacji obni?enie 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).

Jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstąpienia 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 8 maja 2019 r., A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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 (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

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-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

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 Polskę, 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 Polskę z uprawnienia do zastosowania odstąpienia 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 konieczności uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności.

W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o warunek uzależnienia obniżenia 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 konieczności uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności. Okoliczności, 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 mogły 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, jeżeli chodzi o warunek uzależnienia obniżenia 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-PAK 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, jeżeli chodzi o warunek uzależnienia obniżenia 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 konieczności 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, okoliczności, 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

Różnica 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 z art. 90 dyrektywy 2006/112 oraz art. 184 i 185 tej dyrektywy, a mianowicie współzależności 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 skutecznego 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 ciążąca na dłużniku obowiązek obniżenia kwoty VAT podlegającego odliczeniu nie zależą bowiem od zachowania statusu podatnika.

40

Po pierwsze, jeżeli chodzi o wierzyciela, należy uznać, że jeżeli by 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, zdefiniowany 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 otrzymają z tytułu VAT kwoty wyższej od kwoty otrzymanej przez rzeczonoego wierzyciela. Prawo wierzyciela do obniżenia podstawy opodatkowania do celów korekty nie zależy zatem od zachowania przez niego statusu podatnika.

41

Po drugie, jeżeli 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 jeżeli 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 rzeczniczka generalna w pkt 58–60 opinii, że korelacja między korektą podstawy opodatkowania a korektą podlegającemu 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 podlegającemu 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 odstąpienia 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-PAK 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 tej 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 podlegającemu odliczeniu nie zależą od zachowania statusu podatnika ani przez wierzyciela, ani przez dłużnika. W każdym wypadku wykluczenie w takiej sytuacji jakiegokolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz obciążenie takiego wierzyciela płatności 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-PAK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 27).

46

W czwartej kolejności, jeżeli 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 nieciągły charakter wierzytelności nie może zostać stwierdzony przed zakończeniem postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego, warunek taki faktycznie uwzględnia niepewność nieodwracalnego 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 podatności 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 przedurządzonego braku podatności, 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 właściwe kryterium czasu, po którego upływie nieciągłości 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 wagę w kontekście postępowania upadłościowego lub postępowania likwidacyjnego, w których pewność co do ostatecznie nieciągłego 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 Agrárkölkereskedelmi, 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 bezpo?rednio skutecznym przepisem prawa Unii w ramach tocz?cego si? przed tym s?dem sporu (wyrok z dnia 24 czerwca 2019 r., Pop?awski, C?573/17, EU:C:2019:530, pkt 61).

52

Wynika z tego, ?e je?eli nie spe?nia on jedynie warunków okre?lonych w przepisach krajowych, które nie s? zgodne z art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112, podatnik taki jak E. mo?e powo?ywa? si? na ten przepis przed s?dami krajowymi przeciwko pa?stwu w celu uzyskania obni?enia podstawy opodatkowania (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, pkt 35), a rozpatruj?cy spór s?d krajowy zobowi?zany jest do pomini?cia tych niezgodnych z dyrektyw? warunków. Okoliczno??, ?e ma to zarazem wp?yw na inne przepisy prawa krajowego, jest nieistotna, gdy? w przeciwnym razie obowi?zek niestosowania przez s?dy krajowe przepisu prawa krajowego sprzecznego z przepisem prawa Unii maj?cym skutek bezpo?redni zosta?by pozbawiony znaczenia, co naruszy?oby zasad? pierwsze?stwa prawa Unii.

53

W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 90 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzale?niaj? obni?enie podstawy opodatkowania VAT od warunku, by w dniu dostawy towaru lub ?wiadczenia us?ug, a tak?e w dniu poprzedzaj?cym dzie? z?o?enia korekty deklaracji podatkowej maj?cej na celu skorzystanie z tego obni?enia d?u?nik by? zarejestrowany jako podatnik VAT i nie by? w trakcie post?powania upad?o?ciowego lub w trakcie likwidacji, za? wierzyciel by? w dniu poprzedzaj?cym dzie? z?o?enia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT.

W przedmiocie kosztów

54

Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzale?niaj? obni?enie podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub ?wiadczenia us?ug, a tak?e w dniu poprzedzaj?cym dzie? z?o?enia korekty deklaracji podatkowej maj?cej na celu skorzystanie z tego obni?enia d?u?nik by? zarejestrowany jako podatnik VAT i nie by? w trakcie post?powania upad?o?ciowego lub w trakcie likwidacji, za? wierzyciel by? w dniu poprzedzaj?cym dzie? z?o?enia 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

(*1) Język postępowania: polski.