

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 11 listopada 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 – Obniżenie podstawy opodatkowania VAT – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności ze względu na upadłość dłużnika – Warunki określone przez przepisy krajowe do celów korekty VAT należnego – Warunek, wedle którego wierzytelność częściowo lub całkowicie niezapłacona nie może powstać w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o upadłości spółki będącej dłużnikiem – Niezgodność

W sprawie C-398/20

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 29 lipca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 sierpnia 2020 r., w postępowaniu:

f s.r.o.

przeciwko

Odvolací finanční úředitelství,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, J.-C. Bonichot (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu ELVOSPOL s.r.o. – T. Klíma,
 - w imieniu Odvolací finanční úředitelství – T. Rozehnal,
 - w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula oraz J. Vlášil, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – P. Carlin oraz M. Salyková, w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy ELVOSPOL s.r.o., spółką prawa czeskiego, a Odvolací finanční úřad (dyrekcją odwoławczą ds. finansów, Republika Czeska) w przedmiocie odmowy przez ten organ dokonania korekty kwoty podatku od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT 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 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

5 Zgodnie z art. 90 tej dyrektywy:

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

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

6 Artykuł 273 dyrektywy VAT stanowi:

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

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

Prawo czeskie

7 Artykuł 44 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi w ust. 1:

„Podatnik, u którego powstał obowiązek naliczenia podatku w związku z dokonaniem podlegającego opodatkowaniu świadczenia na rzecz innego podatnika i którego wierzytelność, która powstała najpóźniej 6 miesięcy przed dniem orzeczenia przez sąd o upadłości [dłużnika], dotąd nie wygasła (zwany dalej »wierzycielem«), jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku należnego z kwoty przedmiotowej wierzytelności wówczas, gdy:

- a) podatnik, względem którego wierzyciel posiada tę wierzytelność (zwany dalej »dłużnikiem«), jest objęty postępowaniem upadłościowym, a sąd upadłościowy ogłosił likwidację majątku dłużnika,
- b) wierzyciel zgłosił daną wierzytelność najpóźniej w terminie określonym w orzeczeniu sądu upadłościowego, wierzytelność ta została ustalona i została uwzględniona w postępowaniu upadłościowym,
- c) wierzyciel i dłużnik nie są i w chwili powstania wierzytelności nie byli:
 - 1. osobami, których kapitał jest powiązany [...],
 - 2. osobami bliskimi; lub
 - 3. akcjonariuszami tej samej spółki, jeżeli są podatnikami,
- d) wierzyciel doręczył dłużnikowi dokument podatkowy, o którym mowa w art. 46 ust. 1”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 W dniu 29 listopada 2013 r. ELVOSPOL dokonał dostawy towarów na rzecz spółki MPS Mont a.s. (zwanej dalej „spółką Mont”). W dniu 19 maja 2014 r. sąd czeski ogłosił upadek tej spółki i określił zasady jej likwidacji.

9 Strona skarżąca w postępowaniu głównym dokonała zatem w deklaracji podatkowej dotyczącej VAT za maj 2015 r., a następnie w uzupełniającej deklaracji podatkowej, korekty podstawy opodatkowania na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, podnosząc, że spółka Mont nie zapłaciła faktury za wykonaną dostawę.

10 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (urząd skarbowy dla kraju południowomorawskiego, Republika Czeska) (zwany dalej „organem podatkowym”) uznał jednak, że wykładnia art. 44 ust. 1 ustawy o VAT dokonana przez stronę skarżącą w postępowaniu głównym byłaby błędna i że strona skarżąca nie miała prawa skorygować swojej podstawy opodatkowania. W tych okolicznościach w dniu 22 lutego 2016 r. organ podatkowy wydał decyzję, w której określił kwotę VAT bez uwzględnienia wniosku o dokonanie korekty.

11 Strona skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie od tej decyzji do dyrekcji odwoławczej ds. finansów. Decyzją z dnia 2 maja 2018 r. dyrekcja ta oddaliła wskazane odwołanie, uznając, że strona skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła dokonać korekty podstawy opodatkowania na podstawie art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ niezapłacona wierzytelność powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości spółki Mont.

12 Zdaniem dyrekcji odwoławczej ds. finansów, aby można było dokonać korekty kwoty VAT, art. 44 ust. 1 ustawy o VAT przewiduje szereg warunków, przy czym jeden z nich wymaga, by niezapłacona wierzytelność nie powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających orzeczenie sądownie stwierdzające upadłość danej spółki będącej dłużnikiem. Tymczasem niespłacona wierzytelność będąca przedmiotem postępowania głównego powstała w dniu 29 listopada 2013 r., czyli w okresie sześciu miesięcy poprzedzających orzeczenie sądownie z dnia 19 maja 2014 r. stwierdzające upadłość spółki Mont.

13 Strona skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę na decyzję dyrekcji odwoławczej ds. finansów do Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie, Republika Czeska) będącego sądem odsyłającym.

14 Sąd ten zastanawia się, czy przepis krajowy taki jak art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, który uzależnia korektę kwoty VAT od warunku, by niezapłacona wierzytelność nie powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości spółki będącej dłużnikiem, jest sprzeczny z art. 90 dyrektywy VAT.

15 W tym względzie sąd odsyłający przypomina, powołując się na orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 90 dyrektywy VAT, że zasada neutralności oznacza, iż przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT, oraz że o ile państwa członkowskie mogą odstąpić od możliwości dokonania korekty kwoty podstawy opodatkowania, to nie mogą one całkowicie wykluczyć możliwości takiej korekty bez naruszenia zasady neutralności.

16 W świetle tego orzecznictwa Trybunału sąd odsyłający uważa, że przepis krajowy taki jak art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, który uzależnia korektę kwoty VAT od warunku, by niezapłacona wierzytelność nie powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki będącej dłużnikiem, mógłby być sprzeczny z zasadą neutralności VAT.

17 Sąd odsyłający ma również wątpliwości co do tego, czy taki przepis krajowy może być objęty odstępstwem przewidzianym w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. W tym względzie przypomina on, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis ten opiera się na koncepcji, że brak zapłaty wynagrodzenia może być, w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim, trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy. W związku z tym skorzystanie z takiego uprawnienia do odstępstwa powinno być uzasadnione niepewnością co do zapłaty wynagrodzenia i proporcjonalne do tego celu.

18 Ponadto s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy przepis krajowy taki jak art. 44 ust. 1 ustawy o VAT mo?e by? uzasadniony art. 273 tej dyrektywy VAT, który pozwala pa?stwu cz?onkowskim przewidzie? obowi?zki, jakie uznaj? one za niezb?dne do zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym. S?d odsy?aj?cy przypomina, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u ?rodki oparte na tym ostatnim przepisie powinny by? ograniczone do tego, co ?ci?le konieczne, i nie mo?na ich wykorzystywa? w sposób podwa?aj?cy zasad? neutralno?ci VAT.

19 S?d odsy?aj?cy wyja?nia ponadto, ?e zgodnie z postanowieniem Nejvyšší správní soud (najwy?szego s?du administracyjnego, Republika Czeska) z dnia 16 lipca 2019 r. art. 44 ust. 1 ustawy o VAT opiera si? na za?o?eniu gospodarczym, zgodnie z którym im okres negocjacji i zawarcia transakcji mi?dzy przedsi?biorc? a jego partnerem handlowym jest bli?szy chwili jego upad?o?ci, tym bardziej ów przedsi?biorca jest w stanie rozpozna? na rynku oznaki tej upad?o?ci. Zgodnie bowiem z tym postanowieniem przedsi?biorca pozostaj?cy w stosunkach handlowych z przysz?ym upad?ym w okresie sze?ciu miesi?cy poprzedzaj?cych og?oszenie upad?o?ci nie mo?e nie by? ?wiadom, zgodnie z ogóln? wiedz? ekonomiczn?, zagro?enia upad?o?ci?, w zwi?zku z czym umo?liwienie mu korekty kwoty VAT nie by?oby uzasadnione.

20 Tymczasem, podkre?laj?c, ?e te uzasadnienia, które le?? u podstaw przyj?cia art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, nie opieraj? si? na za?o?eniu, ?e brak zap?aty wynagrodzenia mo?e by? trudny do zweryfikowania lub mie? charakter jedynie tymczasowy, s?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e wspomniane uzasadnienia nie maj? na celu unikania oszustw podatkowych. Zdaniem s?du odsy?aj?cego fakt dokonywania transakcji obj?tych VAT z podmiotem gospodarczym mog?cym wykazywa? oznaki gro??cej upad?o?ci nie oznacza bowiem sam w sobie, ?e transakcje takie mia?yby by? a priori nieuczciwe lub przeprowadzane w celu uzyskania nieuzasadnionej korzy?ci podatkowej.

21 Zdaniem s?du odsy?aj?cego przepis krajowy taki jak art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, który uzale?nia korekt? kwoty VAT od warunku, by niezap?acona wierzytelno?? nie powsta?a w okresie sze?ciu miesi?cy poprzedzaj?cych og?oszenie upad?o?ci spółki b?d?cej d?u?nikiem, móg?by nie znale?? uzasadnienia ani w art. 90 ust. 2, ani w art. 273 dyrektywy VAT.

22 W tych okoliczno?ciach Krajský soud v Brn? (s?d okr?gowy w Brnie) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sprzeczno?ci z celem art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy [VAT] pozostaje regulacja prawa krajowego, która ustanawia warunek uniemo?liwiaj?cy podatnikowi [VAT], u którego powsta? obowi?zek naliczenia podatku w zwi?zku z dokonaniem podlegaj?cego opodatkowaniu ?wiadczenia na rzecz innego podatnika, dokonanie korekty kwoty podatku nale?nego z kwoty wierzytelno?ci powsta?ej w okresie sze?ciu miesi?cy przed orzeczeniem przez s?d o upad?o?ci tego innego podatnika, który za ?wiadczenie zap?aci? tylko w cz??ci albo nie zap?aci? wcale?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

23 Poprzez swoje pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 90 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który uzale?nia korekt? kwoty VAT od warunku, by wierzytelno?? cz??ciowo lub ca?kowicie niezap?acona nie powsta?a w okresie sze?ciu miesi?cy przed orzeczeniem o upad?o?ci spółki b?d?cej d?u?nikiem.

24 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, ?e w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu transakcji podstawa

opodatkowania jest stosownie obniżana, na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

25 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania VAT i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdy razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia. Przepis ów stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawą opodatkowania jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzyma podatnik [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].

26 Natomiast art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT przewiduje, że w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od obowiązku obniżenia podstawy opodatkowania VAT przewidzianego w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy.

27 Jak orzekł już Trybunał, taka możliwość odstąpienia, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty wynagrodzenia – 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 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Z powyższego wynika, że wykonanie owego uprawnienia do odstąpienia musi być uzasadnione po to, aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę VAT, oraz że nie może ono oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wycofać obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności [wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

29 W tym względzie Trybunał orzekł, że wspomniane uprawnienie do ustanowienia odstąpienia ma na celu jedynie umożliwienie państwom członkowskim zwalczania niepewności związanej z odzyskiwaniem należnych kwot (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Ową niepewność można zgodnie z zasadą neutralności podatkowej uwzględnić poprzez pozbawienie podatnika prawa do obniżenia swej podstawy opodatkowania tak daleko, jak daleko wiarytelność nie ma charakteru ostatecznie nieciągłego. Można ją jednak również uwzględnić poprzez przyznanie obniżki, w wypadku gdy podatnik wykazuje uzasadnione prawdopodobieństwo, iż dług nie zostanie uregulowany, z zastrzeżeniem, że podstawa opodatkowania zostanie podwyższona, gdyby jednak doszło do zapłaty (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Natomiast dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania w przypadku ostatecznego niewywiązania się z płatności, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca, jako inkasent podatkowy na rzecz państwa, powinien być całkowicie zwolniony z obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Trybunał orzekł w tym względzie, że sytuacji charakteryzującej się ostatecznym

obniżeniem zobowiązań dłużnika wobec jego wierzycieli nie można uznać za „niewywiązanie się z płatności” w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. W takim przypadku państwo członkowskie powinno zezwolić na obniżenie podstawy opodatkowania VAT, jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, że wierzytelność posiadana przez niego wobec dłużnika jest ostatecznie nieściągalna (zob. podobnie wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie zadane pytanie dotyczy niezapłaconych wierzytelności powstałych w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki będącej dłużnikiem, co do których nie wykazano, że należy je uznać za „ostatecznie nieściągalne” w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 30 i 32 niniejszego wyroku.

34 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że taka kwalifikacja zależy od sposobu traktowania tych wierzytelności w ramach postępowania upadłościowego. Istnieje zatem niepewność związana z dochodzeniem wierzytelności powstałych w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki będącej dłużnikiem, która to niepewność opiera się na sposobie traktowania tych wierzytelności w ramach wspomnianego postępowania upadłościowego.

35 Jednakże ogólnego warunku, zgodnie z którym w celu dokonania korekty podstawy opodatkowania VAT niespłacone wierzytelności nie mogą powstać w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości spółki będącej dłużnikiem, nie można uznać, w braku jakiegokolwiek obiektywnego elementu dotyczącego kontekstu, w jaki wpisują się wierzytelności, za mający na celu przeciwdziałanie niepewności związanej z odzyskiwaniem tych wierzytelności.

36 Warunek ten nie ma bowiem związku ze sposobem, w jaki sporne wierzytelności zostaną rzeczywiście potraktowane w ramach postępowania upadłościowego, ponieważ nie uwzględnia faktu, że niektóre wierzytelności będą mogły zostać ewentualnie odzyskane po zakończeniu tego postępowania.

37 Przeciwnie, konsekwencją tego rodzaju warunku jest po prostu całkowite wykluczenie jakiegokolwiek obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku niespłaconych wierzytelności powstałych w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki będącej dłużnikiem, nawet jeżeli wierzytelności te stają się ostatecznie nieściągalne po zakończeniu postępowania upadłościowego, a taka automatyczna odmowa prawa do obniżenia narusza zasadę neutralności VAT, ponieważ podstawy opodatkowania nie stanowiłoby wynagrodzenie rzeczywiście uzyskane przez podatnika będącego wierzycielem, który musiałby wówczas ponieść ciężar podatku zamiast konsumenta.

38 Z powyższych względów nie można uznać, że przepis krajowy taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym wdraża uprawnienie przewidziane w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT.

39 Ponadto argumentu rzędu czeskiego, zgodnie z którym przepis taki ma na celu wdrożenie art. 273 dyrektywy VAT, nie można uwzględnić.

40 W tym względzie należy przypomnieć, że o ile na mocy art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przyjąć przepisy skutkujące ograniczeniem prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, o tyle przepisy te powinny mieć na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym.

41 Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału tego rodzaju przepisy zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest ściśle konieczne do osiągnięcia tego szczególnego celu. Wedle Trybunału powinny one

bowiem w możliwie najmniejszym stopniu narusza cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie można ich stosować w sposób, który podważyby neutralność VAT (wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Tymczasem wykluczenia jakiejkolwiek możliwości uzyskania korekty podstawy opodatkowania odpowiadającej wierzytelności powstałej w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki bankrutem nie można uznać za umożliwiającej zapobieganie oszustwom podatkowym i za proporcjonalne do tego celu.

43 Po pierwsze bowiem, jak podkreśla sąd odsyłający, okoliczności, że niezapłacona wierzytelność powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości spółki bankrutem, nie pozwala, w braku jakichkolwiek dodatkowych dowodów, skutecznie domniemywać, że wierzyciel i dłużnik działali w celu popełnienia oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania.

44 Po drugie, wykluczenie w takim przypadku jakiejkolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz, w danym przypadku, obciążenie wierzyciela, takiego jak skarżący w postępowaniu głównym, kwotą VAT, której nie uzyska on w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przekracza granice tego, co jest bezwzględnie konieczne do osiągnięcia celów określonych w art. 273 dyrektywy VAT [zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2020 r., *E.* (VAT – obniżenie podstawy opodatkowania), C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo].

45 Ponadto nie można twierdzić, że przepis krajowy taki jak bankrutem przedmiotem postępowania głównego ma na celu zapewnienie prawidłowego poboru VAT.

46 Przeciwnie, stosowanie tego przepisu prowadzi do systematycznego odmawiania prawa do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niezapłaconych wierzytelności powstałych w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki bankrutem, podczas gdy niektóre z tych wierzytelności mogłyby stać się ostatecznie nieściągalne po zakończeniu postępowania upadłościowego, co prowadzi do podważenia neutralności VAT.

47 W konsekwencji na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 90 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który uzależnia korektę kwoty VAT od warunku, by wierzytelność cząściowo lub całościowo niezapłacona nie powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o upadłości spółki bankrutem, w sytuacji gdy ów warunek nie pozwala wykluczyć, że wierzytelność ta może ostatecznie mieć charakter definitywnie nieściągalny.

W przedmiocie kosztów

48 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 (szósta 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 przepisowi krajowemu, który uzależnia korektę kwoty podatku od wartości dodanej od warunku, by wierzytelność cząściowo lub całościowo niezapłacona nie powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o upadłości spółki bankrutem, w sytuacji gdy ów warunek nie pozwala wykluczyć, że wierzytelność ta może

ostatecznie mieć charakter definitywnie nieciągły.

Podpisy

* Język postępowania: czeski.