



Zbiór Orzeczeń

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 część C ust. 1 akapit drugi – Ograniczenie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przy niewywiązaniu się z płatności przez kontrahenta – Swoboda uznania, jaką dysponują państwa 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, działającą 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,

* Język postępowania: włoski.

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 część C ust. 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 złożono w ramach sporu pomiędzy Enzem Di Maurą i Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (urzędem skarbowym – dyrekcją dla prowincji Syrakuzy, 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 część C ust. 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, iż dla celów obniżenia podstawy opodatkowania w wypadku niewywiązania się z płatności podatnik musi przedstawić dowód bezskuteczności postępowania upadłościowego, co jest możliwe dopiero po upływie terminu wyznaczonego na przedstawienie uwag w przedmiocie ewentualnego planu podziału lub przy jego braku, po upływie terminu na zaskarżenie postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 Jako że jeden z klientów E. Di Maury ogłosił upadłość bez uregulowania faktury na kwotę 35 000 EUR, rzeczony przedsiębiorca dokonał odpowiedniego obniżenia podstawy opodatkowania VAT, w przekonaniu, iż miał taką możliwość zgodnie z przepisami wspomnianego dekretu prezydenckiego.
- 7 Organ podatkowy nie zatwierdził tej korekty, z uzasadnieniem, że jej dokonanie jest możliwe dopiero po bezskutecznym przeprowadzeniu postępowania upadłościowego lub osobistego postępowania egzekucyjnego, czyli po uzyskaniu pewności, że wierzytelność nie zostanie uregulowana, a nie w następstwie zwykłego orzeczenia o upadłości, które wydano względem dłużnika E. Di Maury.
- 8 Enzo Di Maura wniósł skargę do Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sądu ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, Włochy), twierdząc, że obniżenie podstawy opodatkowania z powodu braku płatności świadczenia wzajemnego powinno być możliwe z chwilą orzeczenia upadłości dłużnika.
- 9 Sąd ów ma wątpliwości co do zgodności wspomnianego przepisu dekretu prezydenckiego z zasadami proporcjonalności, skuteczności prawa Unii i neutralności, w szczególności w świetle średniego czasu trwania postępowań upadłościowych we Włoszech, który, jak wskazuje, nierzadko przekracza dziesięć lat. Sąd odsyłający uważa również, że ograniczenie prawa obniżenia podstawy opodatkowania ustanowione przez włoskie przepisy jest nadmierne, gdyż szósta dyrektywa uzależnia owo ograniczenie od braku płatności, a nie od bezskuteczności postępowań upadłościowych lub środków egzekucyjnych.
- 10 Wobec powyższego Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sąd ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1. Czy w świetle art. 11 część C ust. 1 i art. 20 ust. 1 lit. b) zdanie drugie [szóstej dyrektywy], odnoszących się odpowiednio do zmiany polegającej na obniżeniu podstawy opodatkowania i do korekty podatku VAT obciążającego transakcje podlegające opodatkowaniu w przypadku braku zapłaty w całości lub w części za świadczenie wzajemne określone pomiędzy stronami, nałożenie ograniczeń, które uniemożliwiają lub czynią nadmiernie uciążliwym dla podatnika – również ze względu na czas, w związku z niemożliwą do przewidzenia długością postępowania upadłościowego – odzyskanie podatku związanego ze świadczeniem wzajemnym, które nie zostało zapłacone w całości lub w części, pozostaje w zgodzie z zasadami proporcjonalności i skuteczności zagwarantowanymi przez TFUE i z zasadą neutralności, która reguluje stosowanie podatku VAT?
2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie – czy z przywołanymi wyżej zasadami zgodny jest przepis taki jak art. 26 ust. 2 [dekretu prezydenckiego], który uzależnia uprawnienie do odzyskania podatku od przedstawienia dowodu uprzedniego nieskutecznego przeprowadzenia procedur upadłościowych, czyli zgodnie z orzecznictwem sądów i praktyką organów podatkowych państwa członkowskiego Unii wyłącznie w wyniku bezskutecznego końcowego podziału aktywów lub – w jego braku – w wyniku ostatecznego charakteru postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego, także kiedy takie czynności są w sposób oczywisty nieopłacalne z uwagi na kwotę żądanej wierzytelności, perspektywy jej odzyskania oraz koszty procedur upadłościowych, a w każdym razie na to, że rzeczony przesłanki mogą spełnić się po upływie lat od wszczęcia postępowania upadłościowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 11 Poprzez swe pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 11 część C 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 część A 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 podstawę 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 część C 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 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy umożliwia państwom członkowskim odstępienie od stosowania zasady wspomnianej w poprzednim punkcie w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności.
- 16 Jeśli bowiem niewywiązaniu się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, zaś sprzedawcy, mimo że nie jest on już właścicielem towaru, 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 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 odstępstwa, 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 wyłącznie 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 odstępstwa 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 Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) rzeczywiście wynika, że w wypadku zastosowania przez państwo członkowskie odstępstwa przewidzianego w art. 11 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy podatnicy nie mogą powoływać się na podstawie art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności 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 część C 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 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy. O ile bowiem słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać niepewności związanej z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatności faktury, przypomnianym w pkt 16 niniejszego wyroku, 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.
- 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 niezbędne do ich osiągnięcia (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Komisja/Niderlandy*, C-508/10, EU:C:2012:243, pkt 75).
- 26 Jak stwierdzono w pkt 22 niniejszego wyroku, celem odstępstwa od prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przewidzianego w art. 11 część C 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 długo, jak długo wierzytelność nie ma charakteru ostatecznie nieściągalnego, 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 przedłużonego 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 nieściągalnego 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 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może uzależniać 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 11 część C 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 uzależniać obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej od bezskuteczności postępowania upadłościowego, w sytuacji gdy takie postępowanie może trwać ponad dziesięć lat.

Podpisy