

WYCIĄG

Wpisano do rejestru Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	M13465
Luksemburg, dnia	25. 04. 2019
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	24/04/19
Sekretarz, upoważnienia Mirosław Aleksiejew Kierownik wydziału	

POSTANOWIENIE

Dnia 6 grudnia 2018 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący - Sędzia NSA	Adam Bącal
Sędzia NSA	Roman Wiatrowski (sprawozdawca)
Sędzia WSA del.	Agnieszka Jakimowicz
Protokolant	Katarzyna Łysiak

po rozpoznaniu w dniu 16 listopada 2018 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej E. [...] Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w S.

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie

z dnia 9 września 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 619/15

w sprawie ze skargi E. [...] Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Spółki komandytowej z siedzibą w S.

na interpretację indywidualną Ministra Finansów

z dnia 12 stycznia 2015 r., nr [...]

w przedmiocie zastosowania przepisów prawa podatkowego

postanawia:

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

1) Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, (Dz. Urz. z 2006 r. Nr L347, s. 1) – 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



CURIA GREFFE Luxembourg	
Enché	24. 04. 2019

częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela?

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

- dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego albo w likwidacji?

- wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni?

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy

Karol Olton

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.; dalej: "dyrektywa 2006/112/WE"):

Art. 90:

„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.”

Art. 273:

„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.”

2. Przepisy prawa krajowego.

2.1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.; dalej powoływana jako: "ustawa o VAT"):

Art. 89a. w brzmieniu właściwym dla rozpatrywanej sprawy:

„1. Podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy

również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

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

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

- 1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- 3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1:
 - a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
 - b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
- 5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona;

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

5. Wierzyciel obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty, o której mowa w ust. 1, zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika.

7. Przepisów ust. 1-5 nie stosuje się, jeżeli między wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2-4.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia, o którym mowa w ust. 5, uwzględniając konieczność zapewnienia niezbędnych danych pozwalających na weryfikację spełnienia obowiązku, o którym mowa w art. 89b ust. 1, przez dłużnika.”

Art. 89b.

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

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

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

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

6. W przypadku stwierdzenia, że podatnik naruszył obowiązek określony w ust. 1, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur, który nie został skorygowany zgodnie z ust. 1. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.”

2.2. Przepisy ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (j.t. Dz.U. z 2015 r., poz.233 z późn. zm., dalej powoływana jako p.u.n.):

Art. 342 w brzmieniu obowiązującym dla rozpatrywanej sprawy:

„1. Należności podlegające zaspokojeniu z funduszków masy upadłości dzieli się na następujące kategorie:

- 1) kategoria pierwsza - koszty postępowania upadłościowego, przypadające za czas po ogłoszeniu upadłości należności alimentacyjne oraz renty za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci oraz z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę, należności z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia masy upadłości, należności z zawartych przez upadłego przed ogłoszeniem upadłości umów, których wykonania zażądał syndyk, należności powstałe z czynności syndyka albo zarządcy oraz należności, które powstały z czynności upadłego dokonanych po ogłoszeniu upadłości, niewymagających zgody nadzorca sądowego lub dokonanych za jego zgodą;
- 2) kategoria druga - przypadające za czas przed ogłoszeniem upadłości należności ze stosunku pracy, należności rolników z tytułu umów o dostarczenie produktów z własnego gospodarstwa rolnego, należności alimentacyjne oraz renty za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci i renty z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę, przypadające za dwa ostatnie lata przed ogłoszeniem upadłości należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wraz z odsetkami i kosztami egzekucji;
- 3) kategoria trzecia - podatki i inne daniny publiczne oraz pozostałe należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wraz z odsetkami i kosztami egzekucji;
- 4) kategoria czwarta - inne należności, jeżeli nie podlegają zaspokojeniu w kategorii piątej, wraz z odsetkami za ostatni rok przed datą ogłoszenia upadłości, z odszkodowaniem umownym, kosztami procesu i egzekucji;
- 5) kategoria piąta - odsetki, które nie należą do wyższych kategorii w kolejności, w jakiej podlega zaspokojeniu kapitał, a także sądowe i administracyjne kary grzywny oraz należności z tytułu darowizn i zapisów.

2. Wierzytelność nabyta w drodze przelewu lub indosu po ogłoszeniu upadłości, podlega zaspokojeniu w kategorii trzeciej, jeżeli nie podlega zaspokojeniu w kategorii czwartej. Nie dotyczy to wierzytelności powstałej wskutek czynności syndyka albo zarządcy albo czynności upadłego podjętych za zgodą nadzorca sądowego.

3. Przepisy dotyczące zaspokojenia należności ze stosunku pracy stosuje się odpowiednio do roszczeń Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych o

zwrot z masy upadłości świadczeń wypłaconych przez Fundusz pracownikom upadłego.”

II. Stan faktyczny.

1. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej E. [...] spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w S. (dalej: skarżąca, wnioskodawca, spółka) wskazała, że jako zarejestrowany podatnik VAT czynny prowadzi działalność gospodarczą w zakresie świadczenia odpłatnych usług doradztwa podatkowego, między innymi na rzecz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni. Odbiorcy usług nie są podmiotami z nią powiązanymi. Wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług rozpoznaje jako podstawę opodatkowania. Dla opodatkowania świadczonych usług na terytorium kraju, spółka przyjmuje podstawową stawkę podatku od towarów i usług. W przypadkach wskazanych w ustawie o VAT., stosuje też odwrotne obciążenie - art. 28b ustawy o VAT.

Spółka wystawiła na rzecz kontrahenta fakturę VAT z tytułu świadczonych usług doradztwa podatkowego opodatkowanych na terytorium kraju. Do dnia złożenia wniosku, spółka nie otrzymała zapłaty za wskazaną fakturę VAT. Od dnia wystawienia faktury nie minęło więcej niż 2 lata. Wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie. Ponadto spółka wskazała, że kontrahent (dłużnik): w dacie wykonania usługi był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, nie był w trakcie postępowania upadłościowego, nie był w trakcie likwidacji. Jest nadal zarejestrowany jako podatnik VAT czynny oraz jest obecnie w trakcie likwidacji.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

„Czy w przedstawionym stanie faktycznym można skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku gdy zobowiązanie nie zostało w całości uregulowane, a w okresie rozliczeniowym, w którym upływa 150 dni od daty upływu terminu płatności, dłużnik jest w trakcie likwidacji?”

2.1. Interpretacją indywidualną z 12 stycznia 2015 r. Minister Finansów uznał stanowisko spółki, w zakresie wyznaczonym sformułowanym pytaniem za nieprawidłowe.

W ocenie organu art. 90 dyrektywy 2006/112 przyznaje prawo do obniżania podstawy opodatkowania na warunkach określonych przez poszczególne Państwa Członkowskie. Wprowadzenie w art. 89a ustawy o VAT uprawnienia do skorygowania podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu wierzytelności uprawdopodobnionej za nieściągalną przez wierzyciela nie narusza art. 90 dyrektywy 2006/112. Uregulowanie wynikające z art. 90 dyrektywy 2006/112 ma dla Państw Członkowskich charakter fakultatywny. Państwa członkowskie mają zatem swobodę co do wprowadzenia odpowiedniej regulacji do prawa krajowego. Oznacza to, że niespełnienie jednego z podstawowych warunków zawartych we wprowadzonej do polskiego porządku prawnego normie prawnej stanowiącej wykonanie uprawnienia wynikającego z art. 90 dyrektywy 2006/112 nie daje podatnikowi podstaw do wywodzenia prawa do tzw. "ulgi na złe długi" bezpośrednio z prawa unijnego.

2.2. Nie zgadzając się z ww. interpretacją indywidualną, spółka pismem z dnia 20 stycznia 2015 r. wezwała organ do usunięcia naruszenia prawa.

3. Na interpretację indywidualną spółka złożyła skargę w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Szczecinie, zarzucając m.in. naruszenie art. 89a ust. 1, ust. 1a oraz ust. 2 pkt 3 lit. b) ustawy o VAT oraz art. 90 ust. 1 oraz 2 i art. 273 dyrektywy 2006/112.

4. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę spółki. W uzasadnieniu podjętego rozstrzygnięcia uznał, że polski ustawodawca dokonał implementacji art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w treści art. 89a ustawy o VAT., określając w rzeczonym przepisie w ust. 2 warunki na jakich obniżana jest podstawa opodatkowania (podatek należny) tłumacząc to zabezpieczeniem interesów budżetu Państwa. Jednocześnie zdecydował się w art. 89b ustawy o VAT skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 185 ust. 3 dyrektywy 2006/112.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, przyjęta przez polskiego ustawodawcę regulacja art. 89a ustawy o VAT nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa i nie jest sprzeczna z zasadą neutralności VAT.

Sąd pierwszej instancji uznał, że nie dochodzi do naruszenia zasad neutralności i proporcjonalności w przypadku warunku do dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, opisanego w art. 89a ust. 2 ustawy o VAT.

W ocenie Sądu pierwszej instancji tylko łączne spełnienie wszystkich warunków określonych w art. 89a ust. 2 ustawy o VAT daje prawo do skorygowania podatku należnego, co nie miało miejsca w rozpatrywanej sprawie. Tym samym w odniesieniu do wierzytelności, wynikających z przedmiotowych faktur, spółka nie ma możliwości korygowania podatku należnego w związku z przepisem art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy o VAT. Dłużnik wnioskodawcy obecnie jest w trakcie likwidacji.

5. W skardze kasacyjnej skarżąca zarzuciła wydanie zaskarżonego wyroku z naruszeniem przepisów prawa materialnego, tj. art. 89a ust. 1, ust. 1 a, ust. 2 pkt 3 lit. b) ustawy o VAT w zw. z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy 2006/112 poprzez ich nieprawidłową wykładnię polegającą na przyjęciu, że wskazane przepisy ustawy o VAT nie naruszają wymogów wynikających z prawa unijnego.

6. Naczelny Sąd Administracyjny, sprawę I FSK 2261/15 połączył z innymi sprawami o sygnaturach: I FSK 2262-2264/15 do łącznego rozpoznania, uznając, że pozostają one w związku. Sąd pytający pragnie wskazać, że we wszystkich ww. sprawach skarżąca wniosła o wydanie interpretacji indywidualnej, w której istota problemu dotyczy zgodności określonych w polskich przepisach warunków zastosowania ulgi na złe długi, w odniesieniu do możliwych do wystąpienia stanów faktycznych, w których zastosowanie znajdzie art. 89a ustawy o VAT.

6.1. W sprawie I FSK 2262/15 wątpliwości spółki przedstawione we wniosku o interpretację dotyczyły tego czy może ona skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku, gdy zobowiązanie nie zostało w całości uregulowane, a w dacie wykonania usługi jej kontrahent (dłużnik) był w trakcie postępowania upadłościowego.

6.2. W sprawie I FSK 2263/15 wątpliwości przedstawione we wniosku o interpretację dotyczyły tego czy może ona skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku, gdy zobowiązanie nie zostało w całości uregulowane a w dacie wykonania usługi jej kontrahent (dłużnik) nie był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

6.3. W sprawie I FSK 2264/15 wątpliwości przedstawione we wniosku o interpretację dotyczyły tego czy może ona skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku, gdy zobowiązanie nie zostało w całości uregulowane, a w okresie rozliczeniowym, w

którym upływa 150 dni od daty upływu terminu płatności, dłużnik jest w trakcie postępowania upadłościowego.

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

Wątpliwości Sądu pytającego dotyczą zakresu przyznanej Państwom Członkowskim swobody w określaniu warunków skorzystania z regulacji przewidzianej w art. 90 dyrektywy 2006/112 w krajowym ustawodawstwie. W szczególności Sąd pytający nie jest pewien czy przewidziane w art. 89 ustawy o VAT warunki nie powinny ograniczać się jedynie do takich, które umożliwiają wykazanie, że nie nastąpiło uregulowanie należności, której wartość uwzględniona została w składanej deklaracji dla podatku od towarów i usług, jako obrót podlegający opodatkowaniu oraz należny podatek, z wyłączeniem tych warunków, które dotyczą statusu podatkowego wierzyciela i dłużnika. Sąd pytający pragnie podkreślić, że w art. 89 a ustawy o VAT poza określeniem jakie wierzytelności uznawane są za nieuregulowane, wprowadzono jeszcze warunki określone w ust. 2 tj.:

- 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.

Art. 90 dyrektywy 2006/112 nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć Państwa Członkowskie, co w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sadu Administracyjnego było odczytywane w ten sposób, że przepisy te przyznają Państwom Członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych Państw Członkowskich celem obniżenia

podstawy opodatkowania. Dlatego w orzecznictwie krajowym przyjmowano, że ulga na złe długi mieści się w zakresie swobodnego uznania.

W ocenie Sądu pytającego dotychczasowe orzecznictwo Trybunału nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do możliwości wprowadzenia ww. ograniczeń w prawie krajowym.

Z dotychczasowych orzeczeń Trybunału zdaje się wynikać, iż Trybunał opowiada się za zawężającą interpretacją ograniczeń skorzystania z „ulgi na złe długi” jakie Państwa Członkowskie mogą wprowadzić w ustawodawstwie krajowym. W szczególności w wyroku z dnia 15 maja 2014 r., w sprawie C-337/13, [...], ECLI:EU:C:2014:328 w pkt 39 wyroku Trybunał stwierdził, że *„formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skutecznie powoływać się przed organami podatkowymi na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT, powinny ograniczać się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie nastąpi.”*

Dodatkowo w pkt. 36 wyroku Trybunał wskazał jednak, że *„w odniesieniu do kwestii, jakim formalnościom może zostać poddane korzystanie z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, między innymi pod warunkiem, że możliwość ta nie zostanie wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 dyrektywy”*.

Wątpliwości Sądu pytającego nie rozwiązuje także wyrok Trybunału z dnia 23 listopada 2017 r., C-246/16, [...], w którym Trybunał stwierdził, że *„artykuł 11 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy 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.”*

Taka treść tezy wyroku może sugerować, że długość postępowania upadłościowego była kluczowa dla oceny zgodności z prawem unijnym regulacji krajowej ograniczającej obniżenie podstawy opodatkowania. Inny obraz wyłania się jednak z uzasadnienia omawianego wyroku. Trybunał dokonując wykładni art. 11 część C ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy stwierdził, że *„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" (pkt 22). Jak dalej zauważył Trybunał "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" (pkt 23 uzasadnienia wyroku).

Trybunał odwołując się do zasady proporcjonalności stwierdził, że „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. „Jednocześnie zauważył, 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" (pkt 27).

Jednocześnie Trybunał uznał, "że 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" (pkt 27).

Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w ocenie Sądu pytającego zdaje się wynikać, że warunki korzystania z ulgi na złe długi przewidziane w ustawodawstwie krajowym mogą dotyczyć jedynie kwestii przeciwdziałania niepewności związanej z ostatecznym charakterem niewywiązania się z płatności faktury.

W związku z takim stanowiskiem Trybunału w odniesieniu do rozpatrywanych spraw Sąd pytający ma wątpliwość, czy takie dodatkowe warunki o jakich stanowi art. 89 a ust. 2 ustawy o VAT są dopuszczalne, czy też wystarczającym warunkiem dokonania korekty jest uprawdopodobnienie nieściągalności w ten sposób, że

podatnik wykaże, że wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Sąd pytający oczekuje w szczególności od Trybunału, aby wskazał, czy takie warunki o jakich stanowi art. 89 a ust. 2 ustawy o VAT pozostają poza zakresem swobody przyznanym Państwu Członkowskim, czy też mając na względzie zasadę proporcjonalności Sąd krajowy powinien te warunki oceniać w zależności od okoliczności sprawy, co oznaczałoby w szczególności, że należałoby mieć na względzie jak długo będzie trwało postępowanie upadłościowe albo likwidacyjne.

Sąd pytający pragnie podkreślić, że uznanie, że prawo unijne sprzeciwia się stosowaniu przez Państwo członkowskie warunku przewidzianego w art. 89 a ust.2 ustawy o VAT zaburzyłoby wyraźnie spójność polskiego systemu prawnego.

Zwrócić należy bowiem uwagę, że polski ustawodawca zdecydował się w art. 89b ustawy o VAT skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

Aby nie doszło do naruszenia zasad neutralności proporcjonalności, skorzystanie z "ulgi na złe długi" przez podatnika/wierzyciela i skorygowanie przez niego podatku należnego, wiąże się z obowiązkiem w zakresie korekty podatku naliczonego przez podatnika/dłużnika. W ten sposób zapewniona jest neutralność podatku VAT, stanowiąca jego cechą konstrukcyjną. Poprzez skorzystanie przez wierzyciela z "ulgi na złe długi" konstrukcyjnie przestaje istnieć podatek, który został skorygowany. Przestaje więc faktycznie istnieć także podatek naliczony, który można by odliczyć. Konsekwencją zatem zaistnienia po stronie wierzyciela prawa do skorygowania podatku należnego w przypadku wierzytelności nieściągalnych, jest wynikający z art. 89b ust. 1 ustawy o VAT obowiązek pomniejszenia przez podatnika/dłużnika podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub w przypadku jego braku, do powiększenia kwoty podatku należnego, o kwotę podatku wynikającą z nieuregulowanych faktur, poprzez korektę deklaracji za okres, w którym dokonał odliczenia. Ponieważ przepisy art. 89a ustawy o VAT dotyczą uprawnienia podatnika/wierzyciela i ustanawiają warunki skorzystania przez niego z tego uprawnienia, zaś art. 89b ust. 1 tej ustawy dotyczy równoczesnego obowiązku podatnika/dłużnika, który nie uregulował na wezwanie wierzyciela należności spełniającej wymogi z art. 89a ust. 1 i 1a ustawy o VAT, do dokonania odpowiedniej korekty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu lub do odpowiedniego

powiększenia kwoty podatku należnego, za okres, w którym podatnik dokonał odliczenia – to między obiema tymi regulacjami musi zachodzić pełna korelacja i tożsamość co do przyjętego ich stanu prawnego. Bowiem to od oceny prawidłowości skorzystania przez wierzyciela z prawa do korekty podatku należnego zależy odniesienie się do sytuacji jego dłużnika, ze względu na bezpośredni związek uprawnienia jednego podatnika z obowiązkiem drugiego podatnika.

W ocenie Sądu pytającego korekta dokonana przez wierzyciela w stosunku do upadłego dłużnika ingeruje w sposób niedopuszczalny w tok postępowania upadłościowego zmieniając kolejność zaspokajania wierzycieli, o której mowa w art. 342 p.u.n., w ten sposób, że zaspokaja - zresztą kosztem Skarbu Państwa - jednego z wierzycieli dłużnika, w miejsce którego w masie pojawia się inny wierzyciel w osobie właśnie Skarbu Państwa, powodując transformację zobowiązania w zakresie podatku VAT z czwartej kolejności zaspokojenia (wartość faktury brutto wierzyciela ze stosunków gospodarczych i ogólnie cywilnoprawnych) do kategorii trzeciej (podatki). W orzecznictwie krajowym uznaje się, że przepisy prawa upadłościowego i naprawczego, a w szczególności art. 342 p.u.n., mają charakter szczególny w stosunku do przepisów podatkowych i nie pozwalają na zaspokojenie poszczególnych wierzycieli z naruszeniem kolejności zaspokajania określonej w tym przepisie (np. w wyrok Sądu Najwyższego z 8 września 2016 r. sygn. akt II CSK 826/15).

Wprowadzone w krajowej regulacji ograniczenia w art. 89a ust.2 pkt 1 i odpowiednio w art. 89b ust. 1b ustawy o VAT są wyrazem przestrzegania tej zasady, której naruszenie godziłoby w spójność funkcjonującego systemu prawa krajowego wyrażonego w art. 342 p.u.n.

W tym kontekście pojawia się jednak dylemat, czy wyżej wskazane, wynikające z prawa krajowego ograniczenia co do możliwości dokonania przez wierzyciela w ramach ulgi na złe długi korekty w stosunku do upadłego dłużnika, nie pozostają jednak w sprzeczności z art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112 – przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a jeżeli zdaniem Trybunału naruszają te normy, to czy zdaniem Trybunału, sąd krajowy powinien postanowić wbrew normie art. 342 p.u.n.

Powyzsze wątpliwości powstają również w odniesieniu do pozostałych określonych w art. 89 a ustawy o VAT warunków zastosowania ulgi na złe długi. Również one zapewniają symetryczność przyjętych rozwiązań podatkowych. W

szczegółności warunków, że dostawa ma być dokonana za rzecz czynnego podatnika zapewnia symetryczne obniżenie podatku naliczonego u nabywcy towaru. Gdyby nie było tego ograniczenia oznaczałoby to, że ostateczna konsumpcja nie byłaby opodatkowana i właściwy pobór podatku nie byłby zapewniony.

W ocenie Sądu pytającego wskazane wyżej argumenty stanowią istotny element przemawiający za koniecznością łącznego spełnienia warunków, o których mowa w art. 89a i art. 89b ustawy o VAT.

Sąd pytający pragnie podkreślić, iż znane jest mu pytanie prejudycjalne skierowane przez [...] ([...]) w dniu 16 stycznia 2018 r. – [...], s.r.o. / [...], C-127/18. We wniosku tym Sąd [...] wniósł m.in. o wyjaśnienie czy w sprzeczności z celem art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE, *"pozostaje taki przepis prawa krajowego, który uniemożliwia podatnikowi podatku od wartości dodanej dokonanie korekty podatku w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstał wskutek podlegającej opodatkowaniu transakcji w stosunku do innego podatnika, który za tę transakcję zapłacił jedynie w części bądź wcale i który następnie przestał być podatnikiem podatku od wartości dodanej?"*

W ocenie Sądu pytającego fakt skierowana ww. pytania prejudycjalnego nie usuwa zasadności skierowania pytania prejudycjalnego w niniejszej sprawie. Pytanie prejudycjalne sądu [...] dotyczy jedynie jednego z elementów tożsamyh z problemem zastosowania prawa unijnego w rozpatrywanej sprawie i w konsekwencji Sąd pytający zdecydował o konieczności skierowania pytania prejudycjalnego w niniejszej sprawie.

Przedstawione wyżej wątpliwości, związane z interpretacją wskazanych wyżej przepisów prawa unijnego i obowiązującej w oparciu o te przepisy krajowej praktyki ich stosowania, uzasadnia zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne, na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2018 r. poz. 1302).



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy
K. Olton
Karol Olton