

Sprawa C-398/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

20 sierpnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Krajský soud v Brně (Republika Czeska)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

29 lipca 2020 r.

Strona skarżąca:

ELVOSPOL, s.r.o.

Strona przeciwna:

Odvolací finanční ředitelství

Przedmiot postępowania głównego

Przedmiotem postępowania głównego jest skarga wniesiona przez spółkę ELVOSPOL, s.r.o. od decyzji Odvolací finanční ředitelství (odwoławczej dyrekcji finansowej, Republika Czeska), mocą której rzezzonej spółce odmówiono prawa do obniżenia należnego podatku od wartości dodanej o kwotę odpowiadającą wierzytelności niezaspokojonej przez dłużnika w upadłości, a to z tej przyczyny, że wierzytelność ta powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem przez sąd o upadłości dłużnika.

Pytanie prejudycjalne

Czy w sprzeczności z celem art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 r., L 347, s. 1) pozostaje regulacja prawa krajowego, która ustanawia warunek uniemożliwiający podatnikowi podatku od wartości dodanej, u którego powstał obowiązek naliczenia podatku w związku z dokonaniem

podlegającego opodatkowaniu świadczenia na rzecz innego podatnika, dokonanie korekty kwoty podatku należnego z kwoty wierzytelności powstałej w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem przez sąd o upadłości tego innego podatnika, który za świadczenie zapłacił tylko w części albo nie zapłacił wcale?

Właściwe przepisy prawa Unii

Artykuł 63, art. 73, art. 90 ust. 1 i 2, art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 r., L 347, s. 1), zwanej dalej „dyrektywą”.

Właściwe przepisy prawa krajowego

Prawo do dokonania korekty kwoty podatku w przypadku wierzytelności w stosunku do dłużników, wobec których toczy się postępowanie upadłościowe, jest uregulowane w § 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”). Właściwe fragmenty tego paragrafu brzmiały w rozpatrywanym czasie następująco:

(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 na 6 miesięcy przed dniem orzeczenia przez sąd o upadłości [dłużnika] tego świadczenia, dotąd nie wygasła (zwany dalej „wierzycielem”), jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku należnego z kwoty przedmiotowej wierzytelności [...¹]

[...]

(3) Wierzyciel może dokonać korekty kwoty podatku należnego najwcześniej w okresie podatkowym, w którym zostały spełnione warunki określone w ust. 1. Nie można dokonać korekty po upływie 3 lat od zakończenia okresu podatkowego, w którym doszło do spełnienia pierwotnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu, a także w przypadku, gdy dłużnik przestał być podatnikiem. (²)

(...)

¹ W szczególności w przypadku, gdy wobec dłużnika prowadzone jest postępowanie upadłościowe, w którym sąd postanowił o likwidacji majątku dłużnika, i wierzyciel skutecznie zgłosił w tym postępowaniu swoje wierzytelności, które zostały stwierdzone i uwzględnione.

² Jak wskazano poniżej, warunek, iż wierzyciel nie jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku również w przypadku, gdy dłużnik przestał być podatnikiem podatku od wartości dodanej, nie znajduje zastosowania ze względu na sprzeczność z art. 90 dyrektywy, zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ, C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

(5) W przypadku dokonania przez wierzyciela korekty kwoty podatku zgodnie z ust. 1, dłużnik jest zobowiązany do obniżenia kwoty swojego podatku naliczonego od kwoty przyjętego świadczenia podlegającego opodatkowaniu o kwotę podatku, co do której wierzyciel dokonał korekty, tj. w wysokości, w jakiej dokonał odliczenia podatku od świadczenia podlegającego opodatkowaniu. [...]

(6) Jeżeli wierzytelność, w odniesieniu do której wierzyciel dokonał korekty kwoty podatku zgodnie z ust. 1, zostanie następnie w całości lub w części zaspokojona, wierzyciel jest zobowiązany do naliczenia podatku od przyjętej zapłaty na dzień, w którym doszło do zaspokojenia wierzytelności w całości lub w części, oraz do doręczenia dłużnikowi dokumentu podatkowego, który wierzyciel powinien wystawić (...).”

Zwięzły opis stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Spółka ELVOSPOL, s.r.o. (zwana dalej „skarżącą”) dokonała w swoich deklaracjach podatkowych za okres podatkowy maj 2015 r. korekty kwoty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zgodnie z § 44 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ spółka MPS Mont a.s. nie uregulowała na rzecz strony skarżącej faktury za dostawę towarów, w której jako datę świadczenia podlegającego opodatkowaniu wskazano 29 listopada 2013 r. (zwaną dalej „sporną korektą podatku”).
- 2 W dniu 19 maja 2014 r. sąd upadłościowy orzekł o upadłości spółki MPS Mont a.s.
- 3 W dniu 14 grudnia 2015 r. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (urząd finansowy dla kraju południowomorawskiego, Republika Czeska, zwany dalej „organem podatkowym”) wezwał skarżącą do usunięcia wątpliwości co do prawidłowości i zupełności kwot wskazanych w spornej korekcie podatku. W piśmie z dnia 6 stycznia 2016 r. skarżąca zakwestionowała wykładnię § 44 ust. 1 ustawy o VAT dokonaną przez organ podatkowy, wskazując, że w jej ocenie zostały spełnione warunki dokonania spornej korekty podatku określone w tym przepisie. Organ podatkowy doszedł jednak do wniosku, że przedstawiona przez skarżącą wykładnia § 44 ust. 1 ustawy o VAT nie jest prawidłowa, odmówił uwzględnienia spornej korekty podatku i decyzją z dnia 22 lutego 2016 r. określił skarżącą dodatkowy VAT w kwocie 160 896 CZK za okres podatkowy maj 2015 r.
- 4 Skarżąca złożyła odwołanie od tej decyzji do Odvolací finanční ředitelství (odwoławczej dyrekcji finansowej), która decyzją z dnia 2 maja 2018 r. podtrzymała odmowę uwzględnienia spornej korekty podatku z powodu wieku rzeczony wierzytelności, tzn. z uwagi na jej powstanie w okresie sześciu miesięcy przed dniem orzeczenia przez sąd upadłościowy o upadłości MPS Mont a.s. (dalej jako „warunek wieku wierzytelności”).

- 5 W swoich decyzjach ani organ podatkowy, ani Odvolací finanční ředitelství (odwoławcza dyrekcja finansowa) nie zakwestionowali przy tym okoliczności, iż spółka MPS Mont a.s. nawet w części nie zapłaciła stronie skarżącej za podlegające opodatkowaniu świadczenie. Niespełnienie warunku wieku wierzytelności było zatem jedyną przyczyną, dla której doszło do określenia dodatkowej kwoty podatku i do odmowy uwzględnienia spornej korekty podatku.
- 6 Skarżąca zaskarżyła przywołaną decyzję Odvolací finanční ředitelství (odwoławczej dyrekcji finansowej) skargą złożoną do Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie), w której nadal twierdzi, że spełniła ustawowe warunki do dokonania spornej korekty podatku, a warunek wieku wierzytelności jest sprzeczny z art. 90 dyrektywy.

Pojęcie warunku wieku wierzytelności w prawie czeskim

- 7 Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) uważa, że podatnik (wierzyciel) może dokonać korekty kwoty podatku należnego z kwoty wierzytelności w razie spełnienia przez niego warunków określonych w § 44 ust. 1 ustawy o VAT, **jednakże nawet w przypadku spełnienia pozostałych warunków określonych w ustawie o VAT podatnik (wierzyciel) nie może dokonać korekty w sytuacji, gdy wierzytelność wynikająca ze świadczenia podlegającego opodatkowaniu wobec podatnika powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem przez sąd o upadłości podatnika (dłużnika).**
- 8 Taka wykładnia została potwierdzona w postanowieniu powiększonej izby Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska) z dnia 16 lipca 2019 r. (sygn. akt 3922/2019 Sb. NSS), gdzie wskazano, iż przepis § 44 ust. 1 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2011 r. do dnia 28 lipca 2016 r. należy interpretować w ten sposób, że prawo [wierzyciela] do dokonania korekty kwoty podatku należnego z kwoty danej wierzytelności dotyczy wierzytelności, które powstały na skutek świadczenia w okresie kończącym się na sześć miesięcy przed orzeczeniem sądu o upadłości [dłużnika].
- 9 Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) uznał za istotny również argument o charakterze ekonomicznym, że „profesjoniści na danym rynku są w stanie rozpoznać sygnały nadchodzącej upadłości swojego partnera handlowego tym łatwiej, im krócej przed momentem, gdy w przyszłości do tej upadłości dojdzie, negocjują lub zawierają z nim transakcje. Odwrotnie natomiast, im dalej w ujęciu czasowym od dnia upadłości transakcja była negocjowana albo została zawarta, tym zazwyczaj dla partnera handlowego przyszłego upadłego mogło być mniej widoczne, że temu drugiemu grozi kryzys”.
- 10 W swoim postanowieniu Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) odniósł się również do poprzednio obowiązującego zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání (ustawy nr 328/1991 o upadłości i układzie), na mocy którego określone czynności prawne dłużnika dokonane w ostatnich sześciu

miesiącach przed złożeniem wniosku o ogłoszenie upadłości były bezskuteczne z mocy prawa. Zdaniem tego sądu: „również na podstawie obecnie obowiązujących przepisów ustawy o niewypłacalności istnieją w sytuacji zagrożenia niewypłacalnością różnice między krótszym okresem bezpośrednio poprzedzającym wszczęcie postępowania upadłościowego a okresem dłuższym, co do zasady kilkuletnim, a to z perspektywy tego, jakie wymogi stawia się zwykle podmiotom gospodarczym zawierającym transakcje i jak „łatwo” można takie ewentualne transakcje w tym czy innym zakresie i z tego czy innego powodu anulować (stwierdzić ich bezskuteczność). (...). [Celem sześciomiesięcznego okresu] miało być, aby ochrona wynikająca z przywileju ustanowionego w § 44 ustawy o podatku od wartości dodanej przysługiwała jedynie tym partnerom handlowym dłużnika, którzy zawierali z nim transakcje wcześniej niż w ostatnich sześciu miesiącach przed orzeczeniem przez sąd o jego upadłości. W odniesieniu do nich można było bowiem domniemywać, że z przyszłym upadłym zawierali transakcje w dobrej wierze w odniesieniu do jego wypłacalności i w tamtym czasie nie mogli rozpoznać, że ich wierzytelność stanie się później nieściągalna. Natomiast partnerzy handlowi, którzy z przyszłym upadłym zawierali transakcje w ciągu ostatnich sześciu miesięcy przed orzeczeniem przez sąd o upadłości, powinni byli mieć – jak na to wskazuje ogólna wiedza ekonomiczna – większe szanse na dostrzeżenie grożącej upadłości i w związku z tym nie było powodu, aby zapewniać im większy komfort w ujęciu podatkowym. Wiąże się z tym również ogólny kontekst historyczny przyjęcia znajdującej tu zastosowanie regulacji w 2011 r. w postaci pogłębiającego się kryzysu gospodarczego, który spowodował trudności ekonomiczne u wielu osób uprzednio z powodzeniem prowadzących działalność gospodarczą. (...) Również ze względu na to było wtedy logiczne, iż „chronić” należy raczej tych, którzy z przyszłym upadłym handlowali z określonym odstępem czasowym przed orzeczeniem sądu o upadłości, niż tych, którzy zawierali z upadłym transakcje bezpośrednio przed tym orzeczeniem”.

Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego art. 90 dyrektywy

- 11 W ocenie Trybunału Sprawiedliwości warunków wprowadzenia odstępstw od art. 90 ust. 1 dyrektywy nie spełniły na przykład: (i) regulacja prawna umożliwiająca obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku niezaspokojenia wierzytelności w części lub w całości wyłącznie w przypadku, gdy chodzi o wierzytelność pieniężną (wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, **C-330/95**, ECLI:EU:C:1997:339), (ii) regulacja prawna, która uzależniała prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT od bezskuteczności postępowania upadłościowego, gdy tymczasem takie postępowanie może trwać nawet dłużej niż dziesięć lat (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Enzo Di Maura, **C-246/16**, ECLI:EU:C:2017:887), (iii) regulacja prawna, która stanowiła, iż podatnik nie może dokonać korekty podstawy opodatkowania VAT w przypadku niezaspokojenia w części lub w całości wierzytelności, którą dłużnik miał zaspokoić w związku z uzyskaniem świadczenia podlegającego opodatkowaniu

VAT, jeżeli dłużnik ten nie jest już podatnikiem VAT (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377), jak również (iv) regulacja prawna, stanowiąca podstawę odmowy uwzględnienia prawa podatnika do obniżenia VAT w związku z niezaspokojoną wierzytelnością, jeżeli ten podatnik zaniechał zgłoszenia tej wierzytelności w postępowaniu upadłościowym prowadzonym wobec jego dłużnika, chyba że podatnik ten wykaże, że nawet gdyby zgłosił wierzytelność, to nie uzyskałby zaspokojenia (wyrok z dnia 11 czerwca 2020 r., SCT d.d., C-146/19, ECLI:EU:C:2020:464).

- 12 Natomiast za zgodną z wymogami art. 90 dyrektywy uznano regulację prawną, która łączyła prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT z uzyskaniem przez wierzyciela od nabywcy towaru lub usług (dłużnika) potwierdzenia przyjęcia korekty faktury, jeżeli uzyskanie takiego potwierdzenia w rozsądnym terminie nie było dla wierzyciela niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40).
- 13 Zdaniem Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie) z wyżej przywołanych wyroków Trybunału Sprawiedliwości wynika m.in., że:
- artykuł 90 ust. 1 dyrektywy wyraża podstawową zasadę, zgodnie z którą podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik³.
 - zaakceptowanie uprawnienia państw członkowskich do wykluczenia jakiegokolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania VAT jest sprzeczne z zasadą neutralności VAT⁴.
 - artykuł 90 ust. 2 dyrektywy zezwala państwom członkowskim na odstępstwa od tej zasady, jeżeli okoliczność, że nie doszło do spełnienia świadczenia wzajemnego, może być trudna do udowodnienia albo ma jedynie charakter tymczasowy, przy czym to odstępstwo musi być uzasadnione i proporcjonalne⁵.
 - odstępstwa, których przedmiotem jest dbałość o sprawny pobór VAT oraz zapobieganie oszustwom podatkowym, muszą być bezwzględnie

³ Zobacz pkt 17–22 wyroku z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377.

⁴ Zobacz wyroki z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, ECLI:EU:C:2008:166, oraz z dnia 13 marca 2014 r., Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147.

⁵ Tamże.

konieczne dla osiągnięcia tego celu i nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT⁶.

Uwagi końcowe

- 14 Zdaniem Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie) cytowana regulacja prawa krajowego zawarta w § 44 ustawy od VAT odnosi się do sytuacji, w których dłużnik nie zapłacił wierzycielowi w części lub w całości za świadczenie podlegające opodatkowaniu. Chodzi tu zatem o przypadek, w odniesieniu do którego państwa członkowskie, zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy, mogą wprowadzić odstępstwa od ogólnej regulacji z art. 90 ust. 1 dyrektywy.
- 15 Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) wyraża jednak wątpliwość, czy warunek wieku wierzytelności przewidziany w § 44 ust. 1 ustawy o VAT jest zgodny z art. 90 dyrektywy, ewentualnie z jego celem oraz wypracowanymi przez Trybunał Sprawiedliwości wymogami dotyczącymi art. 90 dyrektywy.
- 16 W sytuacji, gdy pozostałe warunki ustanowione w ustawie o VAT zostały spełnione, niedopuszczalność dokonania spornej korekty podatku wynikająca z niespełnienia warunku wieku wierzytelności prowadzi zdaniem Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie) do naruszenia zasady neutralności VAT.
- 17 Wreszcie, w ocenie Krajský soud v Brně (sądu okręgowego w Brnie) rozpoznawana sprawa jest odmienna od wszystkich innych spraw, które dotychczas zostały poddane pod rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości.

⁶ Zobacz pkt 25–27 wyroku z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ s.r.o., C-127/18, ECLI:EU:C:2019:377, oraz pkt 28 wyroku z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40.