



Zbiór Orzeczeń

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 ogłoszeniu 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:

ELVOSPOL s.r.o.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

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 ředitelství – T. Rozehnal,

* Język postępowania: czeski.

- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, O. Serdula oraz J. Vlácil, 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,
- podjąwszy, 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 ředitelství (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 ogłoszeniu 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, jeśli 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 upadłość 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 była 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 sądowe 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 sądowe 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 wyłączyć 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 sąd odsyłający zastanawia się, czy przepis krajowy taki jak art. 44 ust. 1 ustawy o VAT może być uzasadniony art. 273 tej dyrektywy VAT, który pozwala państwom członkowskim przewidzieć obowiązki, jakie uznają one za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym. Sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału środki oparte na tym ostatnim przepisie powinny być ograniczone do tego, co ściśle konieczne, i nie można ich wykorzystywać w sposób podważający zasadę neutralności VAT.
- 19 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, że zgodnie z postanowieniem Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska) z dnia 16 lipca 2019 r. art. 44 ust. 1 ustawy o VAT opiera się na założeniu gospodarczym, zgodnie z którym im okres negocjacji i zawarcia transakcji między przedsiębiorcą a jego partnerem handlowym jest bliższy chwili jego upadłości, tym bardziej ów przedsiębiorca jest w stanie rozpoznać na rynku oznaki tej upadłości. Zgodnie bowiem z tym postanowieniem przedsiębiorca pozostający w stosunkach handlowych z przyszłym upadłym w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości nie może nie być świadom, zgodnie z ogólną wiedzą ekonomiczną, zagrożenia upadłością, w związku z czym umożliwienie mu korekty kwoty VAT nie byłoby uzasadnione.
- 20 Tymczasem, podkreślając, że te uzasadnienia, które leżą u podstaw przyjęcia art. 44 ust. 1 ustawy o VAT, nie opierają się na założeniu, że brak zapłaty wynagrodzenia może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter jedynie tymczasowy, sąd odsyłający uważa, że wspomniane uzasadnienia nie mają na celu unikania oszustw podatkowych. Zdaniem sądu odsyłającego fakt dokonywania transakcji objętych VAT z podmiotem gospodarczym mogącym wykazywać oznaki grożącej upadłości nie oznacza bowiem sam w sobie, że transakcje takie miałyby być a priori nieuczciwe lub przeprowadzane w celu uzyskania nieuzasadnionej korzyści podatkowej.
- 21 Zdaniem sądu odsyłającego 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, mógłby nie znaleźć uzasadnienia ani w art. 90 ust. 2, ani w art. 273 dyrektywy VAT.
- 22 W tych okolicznościach Krajský soud v Brně (sąd okręgowy w Brnie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w sprzeczności z celem art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy [VAT] pozostaje regulacja prawa krajowego, która ustanawia warunek uniemożliwiający podatnikowi [VAT], 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?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 23 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy 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 częściowo lub całkowicie niezapłacona nie powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o ogłoszeniu upadłości spółki będącej dłużnikiem.
- 24 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia 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 każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał 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 otrzymał 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 odstępstwa, 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 wyłącznie 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 odstępstwa 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 wyłączyć 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 odstępstwa ma na celu jedynie umożliwienie państwu 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 długo, jak długo wierzytelność nie ma charakteru ostatecznie nieściągalnego. Można ją jednak również

uwzględnić 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 (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 jeśli 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 rządu 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 naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie można ich stosować w sposób, który podważałby 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 jakiegokolwiek możliwości uzyskania korekty podstawy opodatkowania odpowiadającej wierzytelności powstałej w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości danej spółki będącej dłużnikiem nie można uznać za umożliwiające zapobieganie oszustwom podatkowym i za proporcjonalne do tego celu.
- 43 Po pierwsze bowiem, jak podkreśla sąd odsyłający, okoliczność, że niezapłacona wierzytelność powstała w okresie sześciu miesięcy poprzedzających ogłoszenie upadłości spółki będącej dłużnikiem, 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 jakiegokolwiek możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz, w danym przypadku, obciążenie wierzyciela, takiego jak skarżący w postępowaniu głównym, kwotą VAT, której nie uzyskał 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 będący 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 będącej dłużnikiem, 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 częściowo lub całkowicie niezapłacona nie powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o ogłoszeniu upadłości spółki będącej dłużnikiem, 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 częściowo lub całkowicie niezapłacona nie powstała w okresie sześciu miesięcy przed orzeczeniem o ogłoszeniu upadłości spółki będącej dłużnikiem, w sytuacji gdy ów warunek nie pozwala wykluczyć, że wierzytelność ta może ostatecznie mieć charakter definitywnie nieściągalny.

Podpisy