



## Zbiór Orzeczeń

**Sprawa C-337/13**

**Almos Agrárkülkereskedelmi Kft  
przeciwko  
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Kúria)

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 90 — Obniżenie podstawy opodatkowania — Zakres zobowiązań państw członkowskich — Bezpośrednia skuteczność

Streszczenie – wyrok Trybunału (dziewiąta izba) z dnia 15 maja 2014 r.

1. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Podstawa opodatkowania — Obniżenie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania lub też obniżenia ceny — Przepisy krajowe nieprzewidujące takiej obniżki w wypadku niewywiązania się z płatności ceny — Dopuszczalność — Przestanki — Stosowanie przez państwo członkowskie odstępstwa przewidzianego w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny*

*(dyrektywa Rady 2006/112, art. 90 ust. 1, 2)*

2. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Podstawa opodatkowania — Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 — Obniżenie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania lub też obniżenia ceny — Bezpośrednia skuteczność*

*(dyrektywa Rady 2006/112, art. 90 ust. 1)*

3. *Harmonizacja ustawodawstw podatkowych — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Podstawa opodatkowania — Obniżenie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania lub też obniżenia ceny — Przepisy krajowe uzależniające takie obniżenie od określonych formalności — Dopuszczalność — Przestanki — Proporcjonalność*

*(dyrektywa Rady 2006/112, art. 90 ust. 1, art. 273)*

1. Przepisy art. 90 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, który nie przewiduje obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w wypadku niewywiązania się z zapłaty ceny, jeśli zastosowanie ma odstępstwo przewidziane w art. 90 ust. 2 tej dyrektywy. Jednakże przepis ten powinien uwzględniać wówczas wszystkie inne sytuacje, w których, w myśl art. 90 ust. 1, po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia, przy czym do sądu krajowego należy zbadać, czy rzeczywiście tak jest.

Istotnie wspomniany art. 90 ust. 1 stanowi wyraz podstawowej zasady omawianej dyrektywy, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku od wartości dodanej kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik.

Jednakże ust. 2 tego artykułu pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od wskazanej wyżej reguły w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej. Tymczasem wspomniany przepis krajowy należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstępstwa, która została mu przyznana na mocy owego artykułu.

W tym względzie, jeśli 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 już właścicielem towaru, nadal przysługuje wierzytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wierzytelność taka w rzeczywistości stanie się całkowicie 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.

(por. pkt 22–25, 28; pkt 1 sentencji)

2. Podatnicy mogą, występując przeciwko państwu członkowskiemu, powoływać się na art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przed sądami krajowymi w celu uzyskania obniżki podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

W istocie we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji.

W tym względzie przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależne, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu.

O ile artykuł ten pozostawia zatem państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu środków umożliwiających ustalenie wysokości obniżki, o tyle jednak okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżki podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w rzeczonym artykule. Spełnia on zatem przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny.

(por. pkt 31, 32, 34, 40; pkt 2 sentencji)

3. Choć państwa członkowskie mogą postanowić, że korzystanie z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest uzależnione od spełnienia określonych formalności umożliwiających w szczególności wykazanie, że po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał ostatecznie zapłaty części lub całości wynagrodzenia i że mógł on powołać się na jedną z sytuacji opisanych w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, to zastosowane w tym względzie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do wykazania owych okoliczności, zaś do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymóg ten został spełniony.

Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 omawianej dyrektywy, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć państwa członkowskie, należy stwierdzić, 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 celem obniżenia podstawy opodatkowania.

Jednakże przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy 2006/112 i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku od wartości dodanej.

(por. pkt 37, 38, 40; pkt 2 sentencji)