



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 7 kwietnia 2016 r. *

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — VAT — Artykuł 4 ust. 3 TUE — Dyrektywa 2006/112/WE — Niewypłacalność — Prewencyjne postępowanie układowe — Częściowa zapłata zaległości z tytułu VAT

W sprawie C-546/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunale di Udine (sąd w Udine, Włochy) postanowieniem z dnia 30 października 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 listopada 2014 r., w postępowaniu wszczętym przez:

Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., w likwidacji,

przy udziale:

Pubblico Ministero presso il Tribunale di Udine,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., w likwidacji, przez P. Bregalantiego, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Gavelę Llopis, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Tomat, A. Caeiroso oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 stycznia 2016 r.,

* Język postępowania: włoski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE oraz dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w związku z wnioskiem dotyczącym zawarcia prewencyjnego układu wniesionym przez Degano Trasporti S.a.s. di Ferruccio Degano & C., w likwidacji (zwaną dalej „Degano Trasporti”) do Tribunale di Udine (sądu w Udine, Włochy).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a), c) i d) dyrektywy VAT opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”) podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze oraz import towarów.
- 4 Artykuł 250 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych”.

- 5 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy VAT:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć [przewidzieć] 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 członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Prawo włoskie

- 6 Regio Decreto n° 267 recante «Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa» (dekret królewski nr 267 wprowadzający przepisy regulujące upadłość, prewencyjne postępowanie układowe, zarząd kontrolowany oraz przymusowe postępowanie likwidacyjne) z dnia 16 marca 1942 r. (GURI nr 81, z dnia 6 kwietnia 1942 r.), w brzmieniu znajdującym zastosowanie w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym (zwany dalej „prawem upadłościowym”), reguluje w art. 160 i nast. prewencyjne postępowanie układowe.
- 7 W postępowaniu tym, które ma na celu zapobieżenie ogłoszeniu upadłości, przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji finansowej lub w stanie niewypłacalności proponuje swym wierzycielom udostępnienie swego majątku w celu całkowitej spłaty wierzytelności uprzywilejowanych i częściowej spłaty wierzytelności niezabezpieczonych. Prewencyjny układ może jednak przewidywać, że niektóre

kategorii wierzycieli uprzywilejowanych zostaną zaspokojone wyłącznie częściowo, jeżeli niezależny biegły stwierdzi, że nie zostałyby one zaspokojone w lepszy sposób w przypadku ogłoszenia upadłości przedsiębiorcy.

- 8 Prewencyjne postępowanie układowe, w którym bierze udział prokurator, jest wszczynane na wniosek przedsiębiorcy przed właściwym sądem. Sąd ten rozstrzyga w pierwszej kolejności o dopuszczalności wniosku, po sprawdzeniu, że spełnione zostały przesłanki prawne zawarcia prewencyjnego układu. Następnie wierzyciele, którym dłużnik nie zaproponował całkowitej spłaty ich wierzytelności, zostają wezwani do głosowania nad przyjęciem propozycji prewencyjnego układu, która musi uzyskać akceptację wierzycieli uprawnionych do głosowania, reprezentujących łącznie większość całkowitej kwoty roszczeń. Wreszcie jeżeli ta większość została osiągnięta, sąd zatwierdza prewencyjny układ, po rozpoznaniu ewentualnych sprzeciwów ze strony wierzycieli, którzy głosowali przeciwko propozycji prewencyjnego układu, oraz bada ponownie, czy spełnione zostały przesłanki prawne. Po zatwierdzeniu przez sąd prewencyjny układ staje się wiążący dla wszystkich wierzycieli.
- 9 Ponadto art. 182b prawa upadłościowego, zatytułowany „Ugoda podatkowa”, przewiduje, że w propozycji, o której mowa w art. 160 tej ustawy, dłużnik może zaproponować częściową lub rozłożoną w czasie zapłatę podatków i dodatkowych roszczeń administracji podatkowej oraz składek i dodatkowych roszczeń podnoszonych przez organy obowiązkowego zabezpieczenia społecznego w odniesieniu do części wierzytelności niezabezpieczonych, nawet jeśli nie są one wpisane do rejestru, z wyjątkiem podatków stanowiących środki własne Unii Europejskiej. Jednakże w zakresie VAT i dokonanych, lecz nie zapłaconych odliczeń propozycja dłużnika może przewidywać wyłącznie rozłożenie płatności w czasie.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 10 Degano Trasporti złożyła w dniu 22 maja 2014 r. do sądu odsyłającego wniosek o dopuszczenie jej do prewencyjnego postępowania układowego. Powołując się na trudną sytuację finansową, chciała ona przystąpić do likwidacji majątku w celu pełnego zaspokojenia określonych uprzywilejowanych wierzycieli i częściowej spłaty długów wobec niezabezpieczonych wierzycieli i niektórych uprzywilejowanych wierzycieli niższej kategorii, którzy jej zdaniem nie mogliby w żadnym razie uzyskać pełnego zaspokojenia swych wierzytelności w przypadku wszczęcia postępowania upadłościowego. Do tych ostatnich wierzytelności należy także dług z tytułu VAT, który Degano Trasporti proponuje spłacić w części, nie wiążąc tej propozycji z zawarciem ugody podatkowej.
- 11 Sąd odsyłający, który musi rozstrzygnąć o dopuszczalności wniosku Degano Trasporti, zauważa w szczególności, że art. 182b prawa upadłościowego zakazuje zatwierdzenia w ramach ugody podatkowej częściowej zapłaty wierzytelności państwa z tytułu VAT, uznawanych za wierzytelności uprzywilejowane 19 kategorii, i pozwala wyłącznie na rozłożenie zapłaty tych wierzytelności w czasie.
- 12 Zdaniem tego sądu zgodnie z orzecnictwem Corte suprema di cassazione (sądu kasacyjnego, Włochy) zakaz ten, jakkolwiek wyrażony w art. 182b prawa upadłościowego regulującym ugody podatkową, obowiązuje we wszystkich przypadkach i nie można od niego odstąpić nawet w ramach propozycji prewencyjnego układu. Taka wykładnia prawa krajowego narzuca się zdaniem sądu odsyłającego w świetle prawa Unii, a w szczególności art. 4 ust. 3 TUE oraz dyrektywy VAT, zgodnie z wykładnią przyjętą w wyrokach Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisja/Włochy (C-174/07, EU:C:2008:704) i Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186).
- 13 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy obowiązek podjęcia przez państwa członkowskie wszelkich działań legislacyjnych i administracyjnych niezbędnych do zapewnienia pełnego poboru VAT, przewidziany w prawie Unii, uniemożliwia de facto skorzystanie z innej procedury niż postępowanie

upadłościowe, w ramach której niewypłacalny przedsiębiorca przystępuje do likwidacji całego swego majątku w celu zaspokojenia wierzytelności swych wierzycieli i przewiduje zapłatę swego długu z tytułu VAT w co najmniej takiej wysokości w jakiej nastąpiłoby to w przypadku ogłoszenia upadłości.

- 14 W tych okolicznościach Tribunale di Udine (sąd w Udine) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zasady i przepisy zawarte w art. 4 ust. 3 TUE oraz w dyrektywie VAT, zgodnie z ich wykładnią dokonaną w wyrokach Trybunału Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412), Komisja/Włochy (C-174/07, EU:C:2008:704) i Belvedere Costruzioni (C-500/10, EU:C:2012:186), należy interpretować w ten sposób, iż niezgodne są z nimi przepisy prawa krajowego (a zatem w niniejszym przypadku wykładnia art. 162 i art. 182b prawa upadłościowego), na mocy których dopuszczalne jest złożenie wniosku o wszczęcie prewencyjnego postępowania układowego przewidującego w drodze likwidacji majątku dłużnika tylko częściową spłatę wierzytelności skarbu państwa z tytułu VAT, w przypadku gdy nie korzysta się z instrumentu, jakim jest ugoda podatkowa, i nie można przewidzieć na podstawie opinii niezależnego biegłego oraz w wyniku formalnej kontroli sądu, czy w przypadku orzeczenia upadłości wierzytelność ta zostałaby spłacona w większym zakresie?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 15 Ponieważ sąd odsyłający zaznacza, że przedkłada niniejsze odesłanie prejudycjalne na etapie badania dopuszczalności skierowanego do niego wniosku, podczas gdy ściśle sądowy etap prewencyjnego postępowania układowego rozpoczyna się dopiero wyłącznie po zawiedzeniu takiego układu, gdy mniejszościowi wierzyciele mogą zgłosić sprzeciw, należy na wstępie podkreślić, że okoliczności te nie wyłączają właściwości Trybunału w zakresie rozstrzygnięcia niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 16 Sądy krajowe mogą bowiem kierować pytanie do Trybunału w zawisłym przed nimi sporze oraz gdy są zobowiązane zająć stanowisko w postępowaniu mającym doprowadzić do rozstrzygnięcia o charakterze sądowym (wyroki: Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, pkt 21; a także Torresi, C-58/13 i C-59/13, EU:C:2014:2088, pkt 19), a wybór najwłaściwszego momentu dla skierowania pytania prejudycjalnego należy do wyłącznej właściwości sądów krajowych (zob. podobnie wyroki: X, C-60/02, EU:C:2004:10, pkt 28; AGM-COS.MET, C-470/03, EU:C:2007:213, pkt 45).
- 17 Trybunał jest zatem właściwy w zakresie odpowiedzi na niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, nawet jeśli został on przedłożony przez sąd odsyłający na etapie niekontradiktoryjnego badania dopuszczalności skierowanego do tego sądu wniosku dotyczącego wszczęcia prewencyjnego postępowania układowego, które, jak wynika z proceduralnych przepisów krajowych przedstawionych w pkt 8 niniejszego wyroku, w przypadku dopuszczalności wniosku ma doprowadzić do wydania orzeczenia o charakterze sądowym, wydanego przy udziale prokuratora, po rozstrzygnięciu przez sąd ewentualnych sprzeciwów zgłoszonych przez mniejszościowych wierzycieli.
- 18 Poprzez pytanie to sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 3 TUE a także art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie prewencyjnego postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego to postępowania przedsiębiorca ten proponuje jedynie częściową zapłatę długu z tytułu VAT, wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że dług ten nie zostałby spłacony w większym zakresie w przypadku ogłoszenia jego upadłości.

- 19 W tym względzie należy przypomnieć, że z art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT oraz art. 4 ust. 3 TUE wynika, iż państwa członkowskie są zobowiązane do przyjęcia wszelkich środków administracyjnych i legislacyjnych mogących zapewnić na ich terytorium pobór w pełnej wysokości należnego podatku VAT (wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 20; Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25; WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).
- 20 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, by obowiązki ciężące na podatnikach były realizowane, i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, jakimi dysponują (wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 38; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 21).
- 21 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Unii, bez powodowania istotnych różnic w sposobie traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskich, czy to we wszystkich tych państwach. Dyrektywę VAT należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru VAT. Wszelkie działania państw członkowskich związane z poborem podatku VAT muszą być zgodne z tą zasadą (zob. podobnie wyroki: Komisja/Włochy, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 39; Komisja/Niemcy, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 74; Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 22).
- 22 Środki własne Unii, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), obejmują w szczególności wpływy wynikające z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii wpływów z tytułu podatku VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych wpływów mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych (wyrok Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 Wobec powyższego należy zbadać, czy dopuszczenie częściowej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT przez przedsiębiorcę w stanie niewypłacalności w ramach prewencyjnego postępowania układowego takiego jak przewidziane w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego jest niezgodne z obowiązkiem zapewnienia przez państwa członkowskie pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium oraz skutecznego poboru środków własnych Unii.
- 24 W tym względzie należy stwierdzić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 38–42 opinii, że prewencyjne postępowanie układowe opisane przez sąd odsyłający i przedstawione w pkt 6–8 niniejszego wyroku podlega ścisłym warunkom, które mają stwarzać gwarancje, jeśli chodzi w szczególności o zapłatę uprzywilejowanych wierzytelności, a zatem również wierzytelności z tytułu VAT.
- 25 W związku z tym prewencyjne postępowanie układowe wymaga przede wszystkim, aby przedsiębiorca w stanie niewypłacalności dokonał likwidacji ogółu swego majątku w celu uregulowania swoich długów. Jeżeli majątek ten jest niewystarczający do zaspokojenia wszystkich wierzytelności, częściowa zapłata uprzywilejowanej wierzytelności jest dopuszczalna, wyłącznie jeżeli niezależny biegły stwierdzi, że wierzytelność ta nie zostałaby spłacona w większym zakresie w przypadku ogłoszenia upadłości dłużnika. Prewencyjne postępowanie układowe umożliwia zatem, jak się zdaje, wykazanie, że z uwagi na niewypłacalność przedsiębiorcy zainteresowane państwo członkowskie nie może odzyskać swej wierzytelności z tytułu VAT w większym zakresie.

- 26 Ponadto zważywszy, że propozycja prewencyjnego układu poddana jest pod głosowanie wszystkich wierzycieli, w stosunku do których dłużnik nie proponuje całkowitego zaspokojenia ich wierzytelności, i że musi ona uzyskać akceptację wierzycieli uprawnionych do głosowania, którzy reprezentują łącznie większość całkowitej kwoty ich roszczeń, prewencyjne postępowanie układowe stwarza zainteresowanemu państwu członkowskiemu możliwość głosowania przeciwko propozycji częściowej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT, w szczególności jeżeli nie zgadza się ono z opinią niezależnego biegłego.
- 27 Wreszcie zakładając, że jeżeli pomimo głosowania przeciwko prewencyjnemu układowi taka propozycja zostanie przyjęta, to z uwagi na fakt, że układ powinien zostać zatwierdzony przez sąd, do którego wniesiono wniosek, po rozpatrzeniu przez ten sąd ewentualnych sprzeciwów wierzycieli niezgadzających się na propozycję układu, prewencyjne postępowanie układowe umożliwia zainteresowanemu państwu członkowskiemu ponowne zakwestionowanie w drodze sprzeciwu układu przewidującego częściową spłatę wierzytelności z tytułu VAT, a rzeczonemu sądowi sprawowanie kontroli.
- 28 Ze względu na te przesłanki dopuszczenie częściowej zapłaty wierzytelności z tytułu VAT przez przedsiębiorcę znajdującego się w stanie niewypłacalności w ramach prewencyjnego postępowania układowego, które w przeciwieństwie do środków będących przedmiotem spraw zakończonych wyrokami Komisja/Włochy (C-132/06, EU:C:2008:412) oraz Komisja/Włochy (C-174/07, EU:C:2008:704), do których odwołuje się sąd odsyłający, nie stanowi ogólnego i bez żadnego rozróżnienia zrzeczenia się poboru VAT, nie jest sprzeczne z obowiązkiem zapewnienia przez państwa członkowskie pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium oraz skutecznego poboru środków własnych Unii.
- 29 W rezultacie na przedłożone Trybunałowi pytanie należy odpowiedzieć, że art. 4 ust. 3 TUE oraz art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT nie sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie prewencyjnego postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego to postępowania przedsiębiorca ten proponuje jedynie częściową zapłatę długu z tytułu VAT, wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że dług ten nie zostałby spłacony w większym zakresie w przypadku ogłoszenia jego upadłości.

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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 4 ust. 3 TUE oraz art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, interpretowanym w ten sposób, że przedsiębiorca w stanie niewypłacalności może zwrócić się do sądu o wszczęcie prewencyjnego postępowania układowego w celu uregulowania swych długów w drodze likwidacji jego majątku, w ramach którego to postępowania przedsiębiorca ten proponuje jedynie częściową zapłatę długu z tytułu podatku od wartości dodanej, wykazując w oparciu o opinię niezależnego biegłego, że dług ten nie zostałby spłacony w większym zakresie w przypadku ogłoszenia jego upadłości.

Podpisy