

PAŹDZIERNIK 2020

TSUE uznał polskie przepisy dotyczące ulgi na złe długi za niezgodne z Dyrektywą VAT

15 października 2020 roku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE” lub „Trybunał”) wydał wyrok o sygnaturze C-335/19 w sprawie E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów, dotyczący zgodności polskich przepisów o uldze na złe długi z Dyrektywą 2006/112/WE („Dyrektywa”).

W wyroku tym TSUE orzekł, że polskie przepisy (art. 89a ust. 2 pkt 1-3 ustawy o VAT), które uzależniają prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT od warunków, by:

- w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z ulgi na złe długi, dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT i nie był w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji, zaś
- wierzyciel był w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej nadal zarejestrowany jako podatnik VAT

są niezgodne z art. 90 Dyrektywy.

Stan faktyczny

Sprawa dotyczyła spółki E. (dalej: „Spółka”), która świadczyła w usługi doradztwa podatkowego, głównie na rzecz podatników VAT. Z tytułu świadczonych usług, opodatkowanych na terytorium Polski, Spółka wystawiła na rzecz jednego ze swoich kontrahentów fakturę zawierającą VAT, obliczony wg stawki podstawowej. W momencie wykonania usługi kontrahent Spółki był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i nie był w trakcie

postępowania upadłościowego, ani w trakcie likwidacji. Następnie, w okresie 150 dni od upływu terminu zapłaty, kontrahent został postawiony w stan likwidacji, pozostając jednocześnie zarejestrowanym jako podatnik VAT.

Z uwagi na fakt, że faktura nie została uregulowana ani zbyta w jakiegokolwiek formie przed upływem dwóch lat od daty jej wystawienia, Spółka, chcąc skorzystać z ulgi na złe długi, złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. W ramach wniosku Spółka dążyła do ustalenia, czy mimo postawienia jej kontrahenta w stan likwidacji po wykonaniu świadczenia usług, może dokonać obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego VAT związanych ze świadczeniem usług na rzecz kontrahenta.

W wydanej interpretacji indywidualnej Minister Finansów odmówił Spółce prawa do skorzystania z ulgi na złe długi. Argumentując swoje stanowisko, przywołał on m.in. art. 90 Dyrektywy, zgodnie z którym prawo podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania VAT może zostać zrealizowane wyłącznie na warunkach przewidzianych w prawie państwa członkowskiego. Polskie przepisy uzależniły natomiast to prawo m.in. od warunku:

- rejestracji wierzyciela i dłużnika jako podatników VAT czynnych na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, a dłużnika także na dzień dokonania dostawy towarów/świadczenia usług,
- aby dłużnik, na dzień wykonania świadczenia i dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji, w której dokonywana jest korekta, nie był w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego lub w trakcie likwidacji.

Spółka złożyła skargę na interpretację, a po negatywnym dla siebie wyroku wniosła skargę kasacyjną.

Ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie i skierował do TSUE następujące pytania prejudycjalne:

„Czy przepisy dyrektywy 2006/112 – 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 częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela?

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?”.

Wyrok TSUE

W rozpatrywanej sprawie TSUE przypomniał, że art. 90 ust. 1 Dyrektywy jest wyrazem fundamentalnej zasady, 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 podatnik.

Trybunał zwrócił również uwagę na dorobek orzecznicy, z którego wynika że **przepisy**

krajowe, których celem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, mogą ustanawiać odstępstwa od tej zasady jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu i nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT.

W szczególności, w zakresie korekty podstawy opodatkowania, formalności stawiane podatnikom powinny ograniczać się do wykazania, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. TSUE podkreślił także, że **państwa członkowskie nie mogą całkowicie wyłączyć prawa podatników do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w przypadku niewywiązania się z płatności**, a ewentualne odstępstwa w tym zakresie powinny być uzasadnione koniecznością uwzględnienia niepewności do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności.

Mając powyższe na względzie, TSUE wskazał, że **warunki ustanowione w polskiej ustawie o VAT nie są uzasadnione koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznego charakteru niewywiązania się z płatności**, gdyż:

- fakt, że dłużnik nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny w dniu dokonania świadczenia oraz na dzień poprzedzający złożenie korekty deklaracji sam w sobie **nie pozwala na uznanie, że wierzycielność nie zostanie odzyskana**. Tym bardziej, że świadczenia opodatkowane VAT mogą być wykonywane także na rzecz osób, które nie są podatnikami VAT (np. konsumentów), a fakt ten pozostaje bez wpływu na obowiązek zapłaty VAT przez dostawcę towarów lub usługodawcę. Co więcej, w ocenie TSUE, spoczywający na dłużniku obowiązek obniżenia VAT naliczonego w przypadku korekty nie zależy od zachowania przez niego statusu podatnika VAT czynnego.
- okoliczność, czy wierzyciel jest podatnikiem VAT w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej, **nie pozwala sama w sobie uznać, że wierzycielność może nie zostać odzyskana**, a prawo wierzyciela do korekty podstawy opodatkowania nie zależy od zachowania przez niego statusu podatnika VAT czynnego,

- fakt, że polskie przepisy zawierają kryterium czasu, po upływie którego nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną oraz nakazują ponowne podwyższenie podstawy opodatkowania, jeśli jednak dojdzie do uregulowania lub zbycia wierzytelności jest wystarczający dla zachowania zasady proporcjonalności, a dodanie warunku, aby dłużnik nie znajdował się w trakcie postępowania upadłościowego lub w likwidacji może prowadzić do niekorzystnej sytuacji w zakresie płynności finansowej w stosunku do konkurencyjnych przedsiębiorstw z innych państw członkowskich.

Orzeczenie w sprawie C-335/19 jest kolejnym, pozytywnym wyrokiem TSUE w temacie ulgi na złe

długi po np. wyroku dotyczącym uzależnienia możliwości skorzystania z niej od statusu dłużnika jako podatnika VAT w czeskich przepisach prawa (C-127/18 A-Pack), czy wyroku w zakresie uzależnienia prawa do skorzystania z ulgi od bezskuteczności postępowania upadłościowego (C-246/16 Enzo Di Maura).

Korzystny wyrok TSUE otwiera podatnikom drogę do składania wniosków o zwrot nadpłaty, a także pozwala w naszej ocenie korzystać z ulgi na złe długi na zasadach wynikających bezpośrednio z orzeczenia, choć do czasu formalnej zmiany polskich przepisów takie działanie może być jednak kwestionowane przez organy podatkowe.

W przypadku jakichkolwiek pytań lub wątpliwości w zakresie kwestii poruszonych w niniejszej informacji, służymy Państwu pomocą i zachęcamy do kontaktu.



Elżbieta Lis

Partner, Katowice

E: elzbieta.lis@pl.andersen.com
T: +48 32 731 68 74



Aleksandra Kalinowska

Partner, Warszawa

E: aleksandra.kalinowska@pl.andersen.com
T: +48 22 690 08 70

ANDERSEN[®]

Warszawa | Katowice | Toruń

www.pl.Andersen.com

Andersen Global to międzynarodowe stowarzyszenie firm doradczych i kancelarii prawnych skupiające ponad 6 tys. specjalistów z kancelarii członkowskich i współpracujących w ponad 208 lokalizacjach.

Andersen w Polsce to zespół blisko 70 doświadczonych ekspertów, w tym adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, ekonomistów i księgowych świadczący usługi w biurach: w Warszawie, Katowicach i w Toruniu.

Świadczymy usługi w zakresie doradztwa prawnego i podatkowego, RODO, cen transferowych, compliance oraz outsourcingu księgowego.