



V.511.510.2019.KB

Naczelnny Sąd Administracyjny
Izba Finansowa
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

za pośrednictwem:

Wojewódzkiego Sądu
Administracyjnego w Warszawie
Wydział III
via ePUAP

Skarżący:

Rzecznik Praw Obywatelskich
REGON: 012093073
adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

Organ – strona przeciwna:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Uczestnik:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Sygn. akt III SA/Wa 581/20

Skarga kasacyjna Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm. – dalej: „p.p.s.a.”), art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a., art. 173 § 1 i § 2 p.p.s.a., art. 177 § 1 i § 2 p.p.s.a. w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627) **zaskarżam w całości** wyrok Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Warszawie (dalej: „WSA”) z dnia 25 lutego 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 581/20) oddalający skargę Pana [REDAKTOWANE] (dalej: „Skarżący”) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANE] (dalej: „Dyrektor IAS”) z dnia 21 stycznia 2020 r., znak: [REDAKTOWANE], utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] (dalej: „Naczelnik US”) z dnia 25 czerwca 2019 r. znak: [REDAKTOWANE] w zakresie punkt 2, tj. w przedmiocie określenia w podatku od towarów i usług kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za lipiec 2018 r.

Wskazany wyżej wyrok wraz z uzasadnieniem został doręczony Rzecznikowi w dniu 17 marca 2021 r.

W oparciu o art. 174 pkt 1 p.p.s.a. zarzucam zaskarżonemu wyrokowi naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.

- art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r., poz. 106, dalej: „ustawa VAT”) w zw. z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP oraz w zw. z art. 90 ust. 1 i 2 oraz art. 273 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. z 2006 r. Nr L 347, dalej: „Dyrektywa”) poprzez jego zastosowanie i uznanie, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, o którym mowa w tym przepisie, liczonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury obejmujące te wierzytelności, co było konsekwencją nieuprawnionego przyjęcia, że ustawodawca dokonał prawidłowej implementacji art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy z uwzględnieniem zasad neutralności i proporcjonalności podatku VAT, w sytuacji, w której zasady te oraz zasada skuteczności ograniczająca autonomię proceduralną państw członkowskich nakazywały odmówić zastosowania tego przepisu z uwagi na zasadę pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem krajowym - co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.),

- art. 90 ust. 1 i 2 w zw. z art. 273 Dyrektywy poprzez jego niezastosowanie będące konsekwencją uznania, że swoboda regulacyjna ustawodawcy krajowego pozwalała mu na wprowadzenie cezury czasowej na dokonanie korekty podstawy opodatkowania w ramach ulgi na złe długi, w sytuacji, w której przepis ten powinien znaleźć bezpośrednie zastosowanie w związku z niezgodnością z nim art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT - co było efektem nieprawidłowej implementacji art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy, nie uwzględniającej jej celów, jak również założeń unijnego systemu podatku VAT jakimi są zasada neutralności oraz zasada proporcjonalności a także art. 273 Dyrektywy, nakazującego ograniczać warunki, które muszą spełnić podatnicy chcący skorzystać z ulgi na złe długi tylko do warunków niezbędnych dla zapewnienia prawidłowości poboru podatku VAT oraz

zapobiegania oszustwom podatkowym, a termin określony w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT takim celem nie służy - co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.).

W oparciu o art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 89a ust. 2 pkt 5, art. 91 ust. 3 Konstytucji RP oraz w zw. z art. 90 ust. 1 i 2 i art. 273 Dyrektywy poprzez bezzasadne oddalenie skargi w sytuacji, w której Dyrektor IAS niezasadnie uznał, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, liczonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury obejmujące te wierzytelności,

- art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) oraz w zw. z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP poprzez sporządzenie uzasadnienia zaskarżonego wyroku w sposób wadliwy, uniemożliwiający prześledzenie toku rozumowania WSA w Warszawie w zakresie motywów odmowy zastosowania art. 267 TFUE i zaniechania wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z pytaniem prejudycjalnym w zakresie zgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z art. 90 ust. 1 i 2 w związku z art. 273 Dyrektywy - w związku z art. 134 p.p.s.a. - co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Mając na względzie przedstawione wyżej zarzuty, wnoszę o:

- uchylenie w całości zaskarżonego wyroku WSA w Warszawie i rozpoznanie skargi - stosownie do treści art. 188 p.p.s.a., ewentualnie wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Warszawie - zgodnie z art. 185 § 1 p.p.s.a.,

- ewentualnie, gdyby sąd nie uwzględnił argumentacji Rzecznika o bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego w przedmiotowej sprawie, wnoszę o skierowanie przez Naczelnny Sąd Administracyjny do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w trybie art. 267 zdanie trzecie TFUE, następujących pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni przepisów prawa unijnego:

- 1. Czy przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. z 2006 r. Nr L 347) - w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 w związku z art. 273 tej Dyrektywy - przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw**

członkowskich, stoją na przeszkodzie wprowadzeniu w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony czas, który upłynął od momentu wystawienia dokumentu potwierdzającego wierzytelność, a w szczególności, czy stoją na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług pod warunkiem, że od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona, tak jak zostało to przewidziane w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT, a także powiązania początku biegu tego terminu z dniem wystawienia faktury a nie z dniem, w którym wierzytelność została uznana za nieściągalną ?

2. Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze jest przecząca, to czy, przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie uniemożliwia podatnikowi obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE w sytuacji, w której podatnik działający w dobrej wierze podjął działania mające na celu wyegzekwowanie wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, przed upływem 2 lat, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca wierzytelność, a ponadto w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna i jednocześnie podatnik ten spełnił wszystkie pozostałe przesłanki do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego?
3. Czy przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie stanowi nadmiernego utrudnienia dla podatnika chcącego skorzystać z obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady

2006/112/WE w sytuacji, w której podatnik nie zdecydował się na złożenie korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi, gdy według przepisów krajowych nieściągalność wierzytelności uważa się już za uprawdopodobnioną (art. 89 ust. 1a ustawy VAT) z uwagi na to, że wcześniejsze skorygowanie deklaracji w terminie określonym przez ustawodawcę krajowego, ale przed uzyskaniem prawomocnego orzeczenia zasądzającego roszczenie i jego egzekucją wiązałyby się potencjalnie z koniecznością ponownej korekty deklaracji poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego - stosownie do art. 89 ust. 4 ustawy VAT, czego podatnik chciał uniknąć, w sytuacji, w której podatnik miał uzasadnione przekonanie o możliwości wyegzekwowania wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, a w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna?

Ponadto, na podstawie art. 176 § 2 p.p.s.a. wnoszę o rozpoznanie sprawy na rozprawie.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny

W związku z nieuregulowaniem przez dłużnika - [REDAKTOWANE] należności wynikających z faktur wystawionych w 2015 r., Skarżący dochodził wierzytelności w toku postępowań prowadzonych przed Sądem Okręgowym [REDAKTOWANE] XXVI Wydział Gospodarczy. Postępowania te zostały zakończone wyrokami: z dnia 30 czerwca 2017 r. ([REDAKTOWANE]), zaopatrzonym w klauzulę wykonalności z dnia 1 lutego 2018 r. oraz z dnia 21 marca 2018 r. ([REDAKTOWANE]), zaopatrzonym w klauzulę wykonalności z dnia 25 czerwca 2018 r. Orzeczenia te stały się podstawą wystąpienia przez Skarżącego z wnioskami o wszczęcie postępowań egzekucyjnych, które następnie - wobec stwierdzenia bezskuteczności egzekucji - zostały umorzone postanowieniami wydanymi w dniu 26 lipca 2018 r. Z tego względu Skarżący - stosownie do art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawa VAT - skorzystał z uprawnienia do dokonania korekty deklaracji VAT - 7 za lipiec 2018 r., składając ją w dniu 24 sierpnia 2018 r.

Naczelnik US [REDAKTOWANE] decyzją z dnia 25 czerwca 2018 r. (w pkt 2) określił w podatku od towarów i usług kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu za lipiec 2018 r. w kwocie 0 zł. Jak zauważył organ I instancji - w odniesieniu do faktur wystawionych w 2015 r. termin dokonania korekty podatku

należnego, o którym mowa w 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT minął z dniem 31 grudnia 2017 r., natomiast strona korektę deklaracji złożyła dopiero w dniu 24 sierpnia 2018 r. - a więc po upływie dwuletniego terminu licząc od końca roku, w którym zostały wystawione faktury dokumentujące wierzytelności. Po rozpatrzeniu odwołania Skarżącego Dyrektor IAS [REDACTED] [REDACTED] decyzją z dnia 21 stycznia 2020 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji.

Pismem z dnia 21 lutego 2020 r. Skarżący złożył skargę na w/w decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie podnosząc m.in. naruszenie prawa materialnego, tj. art. 89a ust 2 pkt 5 i art. 89 ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT poprzez ich niewłaściwe zastosowanie i błędne uznanie, że Skarżący nie był uprawniony do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego od towarów i usług.

W ocenie Skarżącego, w przedmiotowej sprawie winien znaleźć zastosowanie art. 90 ust. 1 Dyrektywy - jako mający charakter bezpośrednio skuteczny - nieprzewidujący konieczności zaistnienia dodatkowych przesłanek na skorzystanie z przewidzianego w jego treści uprawnienia do odpowiedniego obniżenia przez podatnika podstawy opodatkowania, tj. tzw. „ulgi na złe długi”.

W postępowaniu przed WSA [REDACTED] udział zgłosił Rzecznik Praw Obywatelskich, który wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji organu I instancji stosownie do art. 135 p.p.s.a. i art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a., ewentualnie, gdyby Sąd przyjął, że zachodzą wątpliwości co do interpretacji prawa Unii Europejskiej - o skierowanie na podstawie art. 267 TFUE pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o następującej treści:

1. Czy przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. z 2006 r. Nr L 347) - w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 w związku z art. 273 tej Dyrektywy - przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, a także zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, stoją na przeszkodzie wprowadzeniu w prawie krajowym ograniczenia możliwości obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony czas, który upłynął od momentu wystawienia dokumentu potwierdzającego wierzytelność, a w szczególności, czy stoją na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług pod warunkiem, że od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona, tak jak zostało to przewidziane w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT ?

2. Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze jest przecząca, to czy, przy uwzględnieniu szczególności art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie uniemożliwia podatnikowi obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE w sytuacji, w której podatnik działający w dobrej wierze podjął działania mające na celu wyegzekwowanie wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, przed upływem 2 lat, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca wierzytelność, a ponadto w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna i jednocześnie podatnik ten spełnił wszystkie pozostałe przesłanki do skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego?

3. Czy przy uwzględnieniu w szczególności art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię proceduralną państw członkowskich, ograniczenie możliwości skorzystania z ulgi - poprzez wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego określonej cezury czasowej - nie stanowi nadmiernego utrudnienia dla podatnika chcącego skorzystać z obniżenia podstawy opodatkowania w razie częściowego lub zupełnego niewywiązania się z płatności na mocy art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE w sytuacji, w której podatnik nie zdecydował się na złożenie korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi, gdy według przepisów krajowych nieściągalność wierzytelności uważa się już za uprawdopodobnioną (art. 89 ust. 1a ustawy VAT) z uwagi na to, że wcześniejsze skorygowanie deklaracji w terminie określonym przez ustawodawcę krajowego, ale przed uzyskaniem prawomocnego orzeczenia zasądzającego roszczenie i jego egzekucją wiązałoby się potencjalnie z koniecznością ponownej korekty deklaracji poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego - stosownie do art. 89 ust. 4 ustawy VAT, czego podatnik chciał uniknąć, w sytuacji, w której podatnik miał uzasadnione przekonanie o możliwości wyegzekwowania wierzytelności na drodze cywilnoprawnej, a w okresie egzekwowania wierzytelności na drodze sądowej aż do momentu bezskutecznej egzekucji prawomocnego orzeczenia sądu krajowego żadne okoliczności nie wskazywały na to, że egzekwowana wierzytelność jest nieściągalna?

WSA [REDAKTOR] wyrokiem z dnia 25 lutego 2021 r. oddalił skargę. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia Sąd wskazał, że nie doszło do naruszenia art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT. Sąd nie znalazł również podstaw do wystąpienia z pytaniami prejudycjalnymi

do TSUE, ponieważ w jego ocenie doszło do prawidłowej implementacji art. 90 Dyrektywy, zgodnie z zasadami neutralności i proporcjonalności w podatku VAT.

II. Uzasadnienie podstaw kasacyjnych

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w wyroku WSA w Warszawie naruszenie prawa, skutkujące negatywnie w sferze praw obywatelskich podatnika, postanowił wywieść skargę kasacyjną do NSA od rozstrzygnięcia sądu pierwszej instancji, akcentując jednocześnie istnienie uzasadnionych powodów do skierowania pytania prejudycjalnego do TSUE i systemowego wyjaśnienia kwestii prawidłowej implementacji art. 90 Dyrektywy przez art. 89a ust 2 pkt 5 ustawy VAT.

1.1. Naruszenie przepisów prawa materialnego

Jak zauważył WSA, istota sporu w niniejszej sprawie dotyczyła tego, czy w stanie faktycznym sprawy Skarżący mógł skorzystać z tzw. ulgi na złe długi, uregulowanej w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, także w przypadku, gdy upłynął dwuletni termin od daty wystawienia faktur dokumentujących nieściągalne wierzytelności.

W ocenie Sądu, z punktu widzenia celów Dyrektywy, zasady neutralności podatku VAT i zasady proporcjonalności nie sposób uznać, że regulacja zawarta w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT jest efektem nieprawidłowej implementacji art. 90 Dyrektywy. Należy jednakże zauważyć, że dokonany przez Sąd wywód prawny - na poparcie tego stwierdzenia - ograniczał się do rozróżnienia warunków dla skorzystania z danego prawa od terminu na jego realizację oraz ustalenia jego charakteru, bez odniesienia się do zasady neutralności i proporcjonalności w podatku VAT przy uwzględnieniu art. 273 Dyrektywy oraz wskazania, dlaczego w świetle tych dwóch zasad dokonana przez ustawodawcę implementację art. 90 Dyrektywy Sąd uznaje za prawidłową.

Sąd uznał, że przewidziany w art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy VAT limit czasowy na dokonanie korekty podatku VAT nie jest warunkiem uprawniającym do skorzystania z ulgi na złe długi a terminem na realizację tzw. ulgi na złe długi. Z tego względu Sąd odniósł się do orzecznictwa TSUE wprowadzającego pojęcie tzw. „terminu rozsądnego”. TSUE uznawał bowiem za wystarczające dla uznania zgodności badanego terminu z prawem unijnym spełnienie kryterium rozsądnosci tego terminu. W ocenie Sądu dysponowanie co najmniej 19 miesiącami dla skorzystania z ulgi na złe długi jest rozsądnym okresem, w którym należycie dbający o swoje interesy podatnik jest w stanie zadbać o odzyskanie części podatku należnego, uregulowanego z faktur wystawionych wobec nierzetelnego odbiorcy towaru, czy usługi.

Trudno zgodzić się z tym poglądem. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 89a ust 2. ustawy VAT (przewidującym możliwość skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona) przepis ust. 1 stosuje się w przypadku, **gdy spełnione są następujące warunki:**

1) dostawa towaru lub świadczenie usług jest dokonana na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w ust. 1:

a) wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,

b) dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

5) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Regulacje ustawy VAT wyraźnie zatem wskazują, że mamy do czynienia z warunkiem skorzystania z ulgi na złe długi a nie terminem realizacji prawa do ulgi. Potwierdza to stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w postanowieniu z dnia 6 grudnia 2018 r. (sygn. akt I FSK SA/Wa 2261/15) o skierowaniu pytania prejudycjalnego do TSUE w zakresie wprowadzenia w prawie krajowym ograniczenia możliwości skorzystania z ulgi na złe długi. W orzeczeniu tym Sąd wyraźnie wskazał, że w art. 89a ustawy VAT poza określeniem jakie wierzytelności uznawane są za nieuregulowane, wprowadzono jeszcze warunki określone w ust. 2 tego przepisu, a więc m.in. warunek aby od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Co do charakteru limitu czasowego na skorzystanie z ulgi nie mają wątpliwości również organy podatkowe wskazując, że jednym z warunków określonych w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, wprowadzającym ograniczenie możliwości korekty wierzytelności nieściągalnych jest kryterium, zgodnie z którym od daty wystawienia faktury VAT dokumentującej wierzytelność nie może upłynąć okres dłuższy niż 2 lata, licząc od końca roku, w którym faktura została wystawiona (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015 r. ILPP1/4512-1-311/15-2/AW).

Jednakże nawet ewentualne potraktowanie przepisu art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT jako regulacji wyrażającej termin na skorzystanie z uprawnienia (do korekty w ramach ulgi na złe długi), a nie wprowadzającej warunek nie pozwala - w ocenie Rzecznika - na uznanie, że przepis ten jest zgodny z prawem unijnym.

Jak zauważają przedstawiciele doktryny¹, Trybunał Sprawiedliwości we wszystkich orzeczeniach dotyczących kwestii związanych ze zgodnością przepisów krajowych wprowadzających terminy czy to na odliczenie podatku, czy to na domaganie się zwrotu podatku nienależnego z przepisami unijnymi, wskazywał wyraźnie, że przepisy krajowe dotyczące ograniczenia terminu na odzyskanie podatku nie mogą naruszać zasady równoważności. Zasada ta nie będzie zaś naruszona, jeśli termin na korektę podatku ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa unijnego.

Dlatego zauważa się, że prawo unijne w zasadzie homogenicznie - inaczej niż przepisy polskie - reguluje korektę podatku należnego (niezależnie od jej przyczyny). Przepis art. 90 ust.1 Dyrektywy stanowi bowiem, że w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

W ramach art. 90 ust. 1 Dyrektywy ujmuje się zatem zarówno korektę podstawy opodatkowania (i podatku należnego) związaną z obniżeniem ceny, niedojściem do skutku czynności (rozwiązanie, anulowanie, wypowiedzenie umowy), jak i korektę związaną z ulgą na złe długi (niewywiązanie się z płatności). Ta homogeniczność korekt podstawy opodatkowania powinna zatem skutkować tym, że terminy na dokonywanie korekt podatku należnego - niezależnie od ich przyczyn - powinny być takie same². Inaczej jest bowiem naruszona zasada równoważności. Jak zauważył TSUE w wyroku z dnia 8 maja 2008 r. C-95/07 i C-96/07, *Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova*, państwa członkowskie mogą wprowadzać termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia. Jest to jednak możliwe pod warunkami, że po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa unijnego (zasada równoważności), zaś po drugie, że nie ma on takiego charakteru, który praktycznie uniemożliwiłby lub nadmiernie utrudniał wykonywanie prawa do odliczenia (zasada skuteczności).

Przepisy ustawy o VAT nie określają żadnego terminu, w jakim podatnik miałby wystawić fakturę korygującą, a jedynie okoliczności w jakich musi taką korektę wystawić. Zgodnie jednak z powyższym, skoro dokumentacja sprzedaży dla celów rozliczenia podatku

¹ Bartosiewicz Adam, Wyrok Trybunału Sprawiedliwości, C-335/19, E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów, a ograniczenie w czasie możliwości skorzystania z ulgi na złe długi, PP 2020/12/24-28

² Bartosiewicz Adam, Wyrok Trybunału Sprawiedliwości, C-335/19, E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów, a ograniczenie w czasie możliwości skorzystania z ulgi na złe długi, PP 2020/12/24-28

musi być przechowywana przez 5 lat, to taki też okres jest przyjmowany jako termin dokonania korekty. Po upływie 5 lat zobowiązanie podatkowe się przedawnia i w tym momencie nie ma już możliwości obniżenia podstawy opodatkowania za dany okres. W przypadku ulgi na złe długi okres został przez ustawodawcę skrócony do 2 lat. Pierwotnie z ulgi na złe długi można było skorzystać w terminie podobnym do terminu przewidzianego dla przedawnienia zobowiązania podatkowego. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r. możliwość korekty podatku należnego istniała w sytuacji, gdy od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęło 5 lat, licząc od początku roku, w którym została wystawiona faktura. Jednakże ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320), która weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r., skrócono termin skorygowania podatku należnego z 5 lat liczonych od początku roku, w którym wystawiono fakturę, do 2 lat liczonych od końca roku, w którym ją wystawiono.

Z uwagi na powyższe, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że WSA w [REDAKTED] niewłaściwie zastosował art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT poprzez przyjęcie, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, liczonego od końca roku, w którym wystawione zostały faktury obejmujące te wierzytelności oraz uznanie, że przewidziany przez ustawodawcę w w/w przepisie warunek jest *de facto* terminem uprawniającym do skorzystania z ulgi, który w ocenie Sądu należy uznać za „rozsądny” - stosownie do poglądów wyrażonych w przywołanym przez Sąd orzecznictwie TSUE.

W ocenie Rzecznika dokonana przez Sąd wykładnia była konsekwencją nieuprawnionego przyjęcia, że ustawodawca dokonał prawidłowej implementacji art. 90 Dyrektywy z uwzględnieniem zasad neutralności i proporcjonalności podatku VAT, a swoboda regulacyjna ustawodawcy krajowego pozwalała mu na wprowadzenie cezury czasowej na dokonanie korekty podstawy opodatkowania w ramach ulgi na złe długi.

Nie sposób zgodzić się z tym poglądem. Ustawodawca krajowy wprowadzając do art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT warunek skorzystania z tzw. ulgi na złe długi w postaci wymogu, by korekta VAT dokonana została w terminie do 2 lat od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca nieuregulowaną przez nabywcę wierzytelność, przekroczył swobodę regulacyjną, a dokonana przez Sąd ocena nie uwzględnia w pełni celów wyrażonych w art. 273 dyrektywy VAT w sposób, w jak czyni to TSUE³. Swoboda legislacyjna ustawodawcy krajowego jest bowiem zawężona poprzez art. 273 Dyrektywy,

³ wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10, *Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A.*, z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt C-337/13 w sprawie *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt C-246/16 w sprawie *Enzo*

nakazujący ograniczać warunki, które muszą spełnić podatnicy chcący skorzystać z ulgi na złe długi tylko do warunków niezbędnych dla zapewnienia prawidłowości poboru podatku VAT oraz zapobiegania oszustwom podatkowym. Nie ma wątpliwości, że ustanowiony termin nie jest niezbędny dla zapewnienia prawidłowości poboru podatku VAT ani też nie jest uzasadniany koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznej nieściągalności wierzytelności (wyrok TSUE z dnia 15 października 2020 r., C-335/19, *E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów*). Przepis ten nie ma żadnego związku z uwzględnieniem tej niepewności. Wręcz przeciwnie - wydaje się, że im więcej czasu upłynie od chwili wystawienia faktury (a więc i od terminu płatności), tym bardziej niepewność co do ostatecznego charakteru braku zapłaty się zmniejsza. Upływ tak długiego czasu zdecydowanie zwiększa prawdopodobieństwo, że zapłata nigdy nie nastąpi, zatem możliwość skorzystania z ulgi po upływie tego czasu powinna być również dostępna. Brak zapłaty jest wówczas bardzo prawdopodobny, bowiem jest to termin skorelowany z cywilistycznym przedawnieniem wierzytelności. Ponadto, nie ma żadnego wpływu na ewentualne nadużycia i oszustwa podatkowe to, czy wierzyciel korzystałby z tzw. ulgi na złe długi w pierwszym, czy w trzecim roku od wystawienia faktury. Byłe następowało to do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁴.

Regulacja ta nie służy zatem w żaden sposób ochronie interesów państwa przed ewentualnymi oszustwami podatkowymi. Tak ukształtowany termin istotnie ogranicza podatnika w możliwości skorzystania ze swojego prawa i służy ochronie wyłącznie interesów organu podatkowego, ponieważ termin, który przysługuje organom podatkowym na weryfikację dokonanej korekty jest dłuższy od terminu na wykonanie tej czynności przez podatnika.

Termin przewidziany w art. 89 ust 2 pkt 5 ustawy VAT nie jest także formalnością umożliwiającą wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości świadczenia wzajemnego ostatecznie nie zostanie otrzymana. Prawidłowość poboru VAT jest ściśle powiązana z eliminacją nadużyć, jednakże w świetle art. 273 Dyrektywy wprowadzane przez ustawodawcę „formalności” winny mieć głównie na celu odpowiednie udokumentowanie uprawnienia do skorzystania z ulgi. Wprowadzenie 2-letniego terminu do skorzystania z ulgi takiemu celowi nie służy, dlatego należy uznać, że "czasowa ważność wierzytelności" nie mieści się w pojęciu "formalności".

Przyjmuje się, że nieprawidłowości implementacji dyrektywy występują gdy przyjęte w celu implementacji środki krajowe nie odpowiadają samej istocie dyrektywy oraz nie są

di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa, z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ*, C-127/18

⁴ Bartosiewicz Adam, Wyrok Trybunału Sprawiedliwości, C-335/19, *E. Sp. z o.o. Sp. k. przeciwko Ministrowi Finansów*, a ograniczenie w czasie możliwości skorzystania z ulgi na złe długi, PP 2020/12/24-28

dostosowane do jej celu. Ze sprawy *Von Colson* (orzeczenie z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 14/83) wynika, że dyrektywy zobowiązują państwa członkowskie do osiągnięcia celu przy czym środki podejmowane przez państwa członkowskie muszą być takie aby zapewnić jej pełną skuteczność zgodnie z jej celem. Samo badanie (a następnie stwierdzenie) przez sąd krajowy czy dyrektywa została prawidłowo transponowana do systemu prawnego danego państwa członkowskiego nie wystarczy do stwierdzenia, że implementacja jest prawidłowa. Konieczne jest bowiem jeszcze uwzględnienie wartości pozaprawnych, tj. celów ogólnych prawa unijnego, które mają istotny wpływ na decyzję stosowania prawa⁵.

Ustawodawca krajowy przy implementacji Dyrektywy winien zatem uwzględniać jej cele, jak również założenia unijnego systemu podatku VAT jakimi są zasada neutralności oraz zasada proporcjonalności regulacyjnej. Swoboda legislacyjna ustawodawcy krajowego zostaje również zawężona poprzez art. 273 Dyrektywy, nakazujący ograniczać warunki, które muszą spełnić podatnicy chcący skorzystać z ulgi na złe długi tylko do warunków niezbędnych dla zapewnienia prawidłowości poboru podatku VAT oraz zapobiegania oszustwom podatkowym. Swoboda ustawodawcy krajowego w zakresie harmonizacji podatku VAT nie jest zatem nieograniczona.

W ocenie Rzecznika, określony w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT dodatkowy warunek ograniczający możliwość skorzystania z tzw. ulgi na złe długi w określonym terminie nie spełnia wymogów proporcjonalności regulacyjnej w świetle art. 273 w związku z art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy. Nie jest on bowiem niezbędny dla prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. Pełni on raczej funkcję dyscyplinującą podatnika, który ma dbać o własne interesy. Okazuje się jednak, że wprowadzone przez ustawodawcę rozwiązanie utrudnia wielu podatnikom (chcącym wykorzystać w pierwszej kolejności dostępne instrumenty w celu dochodzenia wierzytelności na drodze cywilnej) skorzystanie z tej instytucji - co kolei stoi w sprzeczności z zasadą neutralności. Powoduje to, że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa nie jest - wbrew wiążącym wytycznym TSUE wyrażonym w wyroku z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt C-246/16 (w sprawie *Enzo di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa*) - całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT.

Z tych też względów uznać należy, że sąd krajowy zobowiązany jest do zbadania, czy dokonana przez ustawodawcę implementacja art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy uwzględnia cele oraz zasady prawa unijnego (a w szczególności zasadę równoważności i skuteczności). Analiza uzasadnienia wyroku z dnia 25 lutego 2021 r. nie pozwala na stwierdzenie, że przy

⁵ Piotr Brzeziński Unijny obowiązek odmowy zastosowania przez są sąd krajowy ustawy niezgodnej z Dyrektywą Unii Europejskiej, Wolters Kluwer 2010 r.

dokonywaniu przedmiotowego rozstrzygnięcia Sąd to rozważył. Niewątpliwie miało to istotny wpływ na niewłaściwe zastosowanie przez Sąd przepisu art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, w sytuacji w której zastosowanie powinien znaleźć art. 90 ust. 1 i 2 Dyrektywy, a sprzeczny z nim art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT powinien nie być stosowany przez sąd krajowy.

1.2. Zasada równoważności i zasada skuteczności

Autonomia proceduralna państw członkowskich, koncentrująca się na relacji między krajowym prawem procesowym a unijnym prawem materialnym ograniczona jest zasadą równoważności, nakazującą, aby warunki proceduralne dochodzenia roszczeń prawa wspólnotowego nie były mniej korzystne niż te, które dotyczą podobnych roszczeń prawa wspólnotowego oraz zasadą skuteczności nakazującą aby warunki proceduralne nie prowadziły do uniemożliwienia lub nadmiernego utrudnienia wykonywania w praktyce uprawnień uzyskanych przez jednostki na mocy prawa wspólnotowego (wyroki TSUE z dnia: 16 grudnia 1976 r., *Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral*, pkt 5; 26 stycznia 2010 r., *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, pkt 31; 12 grudnia 2013 r., *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, pkt 32).

Jak wskazuje przykład Skarżącego chcącego uzyskać zaspokojenie swojej wierzytelności na drodze cywilnej, dochowanie terminu złożenia korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi było co najmniej znacząco utrudnione. W wielu bowiem przypadkach, w których podatnicy nie mogą uzyskać świadczenia wzajemnego na zaspokojenie posiadanych przez nich wierzytelności, w pierwszej kolejności podejmowane są przez nich działania mające na celu doprowadzenie do przymusowej realizacji świadczenia, na drodze przymusu egzekucyjnego, a dopiero następnie dokonywana jest przez nich korekta w zakresie złożonych deklaracji w zakresie przedmiotowego podatku. Doprowadza to często do powstania sytuacji, w której roszczenie - którego istnienie i wysokość potwierdzone zostają prawomocnym wyrokiem zasądającym, nie może być zaspokojone, co w efekcie - mając na uwadze długość postępowania przed sądem cywilnym, wyklucza także skorzystanie przez podatnika z uprawnienia do pomniejszenia podstawy podatku należnego od towarów i usług.

Kierując się względami praktycznymi podatnicy często nie decydują się bowiem na złożenie korekty deklaracji w celu skorzystania z ulgi na złe długi, gdy nieściągalność wierzytelności uważa się już za uprawdopodobnioną (art. 89 ust. 1a ustawy VAT) ponieważ w ich przekonaniu istnieją duże szanse na zaspokojenie roszczeń na drodze cywilnej.

Za zasadne wydają się zatem wątpliwości, czy uprawnienia jednostek w zakresie podatku VAT przyznane na mocy prawa UE są skutecznie urzeczywistniane w praktyce.

Wprowadzenie cezury czasowej na skorzystanie z ulgi w takim kształcie w jakim dokonał tego polski ustawodawca może powodować w pewnych okolicznościach, że skorzystanie przez podatnika z ulgi jest, w świetle art. 90 Dyrektywy oraz zasady skuteczności ograniczającej autonomię regulacyjną państwa członkowskiego, co najmniej znacząco utrudnione. W takiej sytuacji sąd krajowy powinien odmówić zastosowania regulacji krajowych z uwagi na zasadę pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem krajowym.

Gdyby nawet przyjąć, iż ustanowienie terminu, którego upływ powoduje utratę przez wierzyciela możliwości wnioskowania o obniżenie podstawy opodatkowania VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności nie może być uznane za niezgodne z Dyrektywą, to długość terminu, czy moment rozpoczęcia jego biegu powinien być również ustanawiany z poszanowaniem zasad równoważności i skuteczności, które ograniczają autonomię proceduralną państw członkowskich. Moment rozpoczęcia biegu tego terminu podlega przepisom prawa krajowego, jednakże z zastrzeżeniem poszanowania przez nie zasad równoważności i skuteczności (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 stycznia 2010 r., *Alstom Power Hydro*, C-472/08; z dnia 12 kwietnia 2018 r., *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17).

W tym miejscu zwrócić należy uwagę na niedawne orzeczenie TSUE w sprawie *FGSZ Földgázzállító Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága*, C-507/20 (postanowienie z dnia 3 marca 2021 r.), które zostało wydane w ramach sporu pomiędzy węgierską spółką handlową, a dyrekcją krajowej administracji podatkowej i celnej ds. odwołań w przedmiocie odmowy przez tę ostatnią przyznania spółce prawa do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) o wysokość świadczenia wzajemnego, którego spółka nie otrzymała z powodu niewypłacalności dłużnika. Dyrekcja ds. odwołań wskazała, że choć art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, że podstawa opodatkowania jest obniżana, w sytuacji gdy - jak w postępowaniu głównym - VAT wskazany na fakturach nie został zapłacony, to do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich obniżenie to jest dokonywane. Z tego względu dyrekcja ds. odwołań uznała, że państwa członkowskie mogły uzależnić prawo do uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania od terminu przedawnienia. Jej zdaniem termin ten powinien być liczony jako biegnący od dnia wykonania zobowiązania do zapłaty, to znaczy od dnia wskazanego na fakturach.

W orzeczeniu tym TSUE przypomniał, iż w świetle brzmienia art. 90 ust. 1 Dyrektywy VAT w związku z art. 273 tej samej Dyrektywy oraz zasady neutralności podatkowej formalności, jakich muszą dochować podatnicy względem organów podatkowych, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, muszą ograniczać się do formalności umożliwiających

wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości świadczenia wzajemnego ostatecznie nie zostanie otrzymana (zob. podobnie wyrok z dnia 15 października 2020 r., E. C-335/19, pkt 22–25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Z drugiej strony art. 90 ust. 2 Dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim na odstępstwo, w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcji, od zasady, o której mowa w art. 90 ust. 1 tej Dyrektywy. W kwestii tej Trybunał miał okazję sprecyzować, że taka możliwość odstępstwa nie może oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyłączyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności. Owa możliwość odstępstwa nie może wykraczać poza stworzenie państwom członkowskim możliwości zaradzenia niepewności związanej z niezapłaceniem faktury lub z jego ostatecznym charakterem i nie reguluje ona kwestii tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności.

Trybunał orzekł również, iż prawo Unii stoi na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na mocy którego odmawia się podatnikowi skorzystania z prawa do zwrotu VAT ze względu na to, że przewidziany w rzeczonym uregulowaniu termin zawity na wykonanie tego prawa rozpoczął bieg od dnia dostawy towarów, a upłynął przed złożeniem wniosku o zwrot (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., *Volkswagen*, C-533/16), względnie że termin ten rozpoczął bieg od dnia wystawienia pierwotnych faktur i upłynął (wyrok z dnia 12 kwietnia 2018 r., *Biosafe – Indústria de Reciclagens*). Z tego wynika, że gdy państwo członkowskie uzależni prawo wierzyciela do uzyskania obniżenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 90 Dyrektywy od dochowania terminu przedawnienia, termin ten musi być liczony nie od dnia wykonania pierwotnie przewidzianego zobowiązania do zapłaty, lecz od dnia, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna.

Jak zauważył TSUE - taki sposób obliczania terminu nie może być bowiem uzasadniany koniecznością uwzględnienia niepewności co do ostatecznej nieściągalności wierzytelności.

W świetle powyższych rozważań TSUE uznał, iż art. 90, w związku z zasadami neutralności podatkowej i skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że jeżeli państwo członkowskie ustanawia termin przedawnienia, po upływie którego podatnik będący wierzycielem z tytułu wierzytelności, która stała się ostatecznie nieściągalna, nie może już powołać się na swoje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, termin ten powinien rozpoczynać swój bieg nie od dnia wykonania pierwotnie przewidzianego zobowiązania do zapłaty, lecz od dnia, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna.

Choć przytoczone orzeczenie TSUE dotyczy wierzytelności, które stały się ostatecznie nieściągalne to może stanowić ceną wskazówkę interpretacyjną dla polskich regulacji dotyczących ulgi na złe długi, które uznają za nieściągalne wierzytelności, które nie zostały uregulowane w określonym w art. 89a ust. 1a ustawy VAT terminie. TSUE uznał, że ustawodawca krajowy ustanawiając termin na dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania powinien uwzględnić to, że termin ten powinien być od dnia, w którym wierzytelność stała się ostatecznie nieściągalna. W polskiej ustawie VAT obniżenie podstawy opodatkowania może dotyczyć wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. W stanie prawnym obowiązującym w czasie, w którym podatnik chciał dokonać korekty deklaracji - nieściągalność wierzytelności uważano za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Korekta, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy VAT, mogła być więc dokonana w rozliczeniu za okres, w którym - do końca 2018 r. - upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu jej płatności określonego na fakturze, jednakże nie później niż w ciągu 2 lat od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca nieuregulowaną przez nabywcę wierzytelność.

W świetle przytoczonego orzeczenia TSUE za uzasadnione należy uznać wątpliwości co do zgodności art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy VAT z zasadą skuteczności w zakresie ustalenia warunku - uznanego przez WSA za termin - przez powiązanie go z momentem wystawienia faktury a nie uznania wierzytelności za nieściągalną, oraz jak wskazano to wcześniej - z zasadą równoważności przez określenie terminu mniej korzystnego na skorzystanie z ulgi na złe długi od terminu na dokonywanie korekt podatku należnego z pozostałych przyczyn.

Wskazane wyżej wątpliwości co do zgodności art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy VAT z art. 90 Dyrektywy, przy uwzględnieniu zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności oraz równoważności i skuteczności, jak również zasady pierwszeństwa stosowania prawa Unii Europejskiej oraz moc wiążącą wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uzasadniają - w ocenie Rzecznika - stwierdzenie, że WSA w [REDAKTOWANE] niewłaściwie zastosował art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, przez co nie odstąpił od konieczności stosowania wymogu wynikającego z tego przepisu. Jednocześnie brak jest podstaw do uznania, by na gruncie rozwiązań prawnych przyjętych w Dyrektywie, państwa członkowskie tak mogły rozumieć możliwość określenia warunków do skorzystania z ulgi na złe długi, że skutkiem przyjętych przez nie rozwiązań prawnych w prawie krajowym jest wypaczenia regulacji przyjętych w Dyrektywie.

Z zasady lojalnej współpracy określonej w art. 4 Traktatu o funkcjonowaniu UE wynika obowiązek dokonywania wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym. Charakter prawny dyrektyw sprawił, że w procesie interpretacji prawa

wzrosła rola wykładni celowościowej. Dyrektywy wiążą bowiem państwa członkowskie co do zamierzonego celu, pozostawiając wybór form i metod włączenia dyrektywy w krajowy porządek prawny. Formy i metody transpozycji poszczególnych zapisów dyrektywy nie powinny jednak wypaczać ich sensu.

2.3. Naruszenie przepisów prawa procesowego

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich WSA ██████████ naruszył art. 151 p.p.s.a. poprzez oddalenie skargi w sytuacji, w której Dyrektor IAS niezasadnie uznał, że podatnik nie jest uprawniony do obniżenia podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności po upływie dwuletniego terminu, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, w sytuacji, w której przytoczone wyżej zasady prawa unijnego powinny prowadzić do pominięcia warunku określonego w art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy VAT (poprzez jego niezastosowanie) w związku z zasadą pierwszeństwa prawa UE przed prawem krajowym i możliwością bezpośredniego zastosowania art. 90 Dyrektywy. Unijne przepisy dotyczące ulgi na złe długi charakteryzują się bowiem bezpośrednią skutecznością - co potwierdził TSUE w pkt 51 powoływanego już wcześniej wyroku C - 335/19.

Rozwijając podniesiony zarzut naruszenia art. 141 § 4 p.p.s.a. w zw. z art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz w zw. z art. 45 Konstytucji RP, w ocenie Rzecznika Sąd I instancji nie uzasadnił w wystarczający sposób przyczyn, dla których, jego zdaniem, zadanie pytania prejudycjalnego nie było niezbędne do rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu. Uzasadnienie wyroku sądu nie pozwala bowiem na ustalenie, czy podniesiona przez Skarżącego kwestia została oceniona jako na tyle nieznaczną, iż nie powodowała konieczności uzyskania orzeczenia TSUE, czy jako odnosząca się do przepisu niebudzącego wątpliwości, czy może do przepisu już poddanego interpretacji TSUE. Uzasadnienie odmowy skierowania pytania prejudycjalnego ogranicza się do „szczętkowego” stwierdzenia, że doszło do prawidłowej implementacji art. 90 Dyrektywy, a przepis art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy VAT jest zgodny z zasadą neutralności i proporcjonalności, z tego względu Sąd nie znalazł podstaw do wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym.

Mimo że wniosek w sprawie wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym pochodzący od uczestnika postępowania nie wiąże sądu, to jednak sam wniosek w tej sprawie powinien zostać rozpoznany przez sąd jako wyraz realizacji prawa do wysłuchania stron postępowania, a odmowa uwzględnienia takiego wniosku powinna być rzetelnie uzasadniona. Brak uzasadnienia motywów działania sądu spowodować może niewątpliwie naruszenie sprawiedliwości proceduralnej oraz prawa do sądu. W obecnym orzecznictwie

Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się takie rozumienie prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), z którego wynika, że na prawo do sądu składają się cztery komponenty, wśród których jest prawo do odpowiednio ukształtowanej procedury sądowej, zgodnie z zasadami sprawiedliwości, jawności i dwuinstancyjności.

Procedura prejudycjalna nabiera dla jednostki znaczenia wówczas, gdy uzna ona, że ze względu na pojawiające się w sprawie wątpliwości z zakresu wykładni istnieje ryzyko wydania orzeczenia niezgodnego z prawem unijnym. Zadanie przez sąd pytania prejudycjalnego, a następnie wydanie orzeczenia zgodnego z wyrokiem prejudycjalnym staje się wówczas dla jednostki gwarancją rzetelnego procesu⁶.

Na podstawie pkt 3 i pkt 5 Zaleceń dla sądów krajowych dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U.UE.C.2018.257.01), decyzja o zwróceniu się do Trybunału w trybie prejudycjalnym należy wyłącznie do sądu krajowego, niezależnie od żądań stron w postępowaniu głównym w tym zakresie (pkt 3). Sądy państw członkowskich mogą zwrócić się do Trybunału z pytaniem dotyczącym wykładni lub ważności prawa Unii, jeżeli ich zdaniem orzeczenie Trybunału w tej kwestii jest niezbędne do wydania przez nie orzeczenia (art. 267 akapit drugi TFUE). Jednakże, odesłanie prejudycjalne może okazać się szczególnie użyteczne w razie wystąpienia przed sądem krajowym nowego zagadnienia interpretacyjnego, które ma generalne znaczenie dla jednolitego stosowania prawa Unii, lub w sytuacji, gdy istniejące orzecznictwo wydaje się nie dostarczać wyjaśnień koniecznych w świetle nowych ram prawnych lub nowych okoliczności faktycznych (pkt 5).

I choć zobowiązanie do rozpatrzenia wniosku oraz wymóg należytego uzasadnienia odmowy wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym dotyczy w głównej mierze sądów krajowych w Unii Europejskiej, od których orzeczeń nie przysługuje środek odwoławczy na mocy prawa krajowego i które odmawiają wystąpienia do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie przedstawionej przed nim kwestii dotyczącej wykładni prawa Unii Europejskiej (wyrok ETPC z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie Somorjai p. Węgrom, skarga nr 60934/13) to WSA w Warszawie - jako sąd krajowy niższej instancji, szczególnie w sytuacji, gdy o wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym wnioskowali uczestnicy postępowania, a istniejące orzecznictwo nie dostarczało wyjaśnień koniecznych do rozstrzygnięcia zagadnienia interpretacyjnego, powinien należycie uzasadnić swoją decyzję o braku podstaw do wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym. Jak wskazano wyżej jest to - w świetle art. 45 ust 1 Konstytucji RP - gwarancją rzetelnego procesu i pozwala na dokonanie kontroli instancyjnej przez Naczelny Sąd Administracyjny. Ponadto trudno uznać, że istniejące orzecznictwo TSUE dotyczące

⁶ Mariusz Muszyński, Pytanie prejudycjalne jako instrument wykładni prawa UE: istota, granice, możliwości, Prok i Pr. 2020/7-8/84-112

„rozsądnego terminu” dostarczyło wystarczających wskazówek co do możliwości jednoznacznego rozstrzygnięcia powstałego problemu interpretacyjnego. Wątpliwe jest również to, czy powoływane przed WSA orzeczenia TSUE są w tym zakresie wystarczająco relewantne.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, w przedmiotowej sprawie nie zachodzi sytuacja, gdy prawidłowe stosowanie prawa unijnego jest tak oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości co do sposobu rozstrzygnięcia postawionego pytania.

Należy zauważyć, że art. 6 ust. 1 Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284, dalej: „KPCz”) nakłada na władze krajowe obowiązek uzasadniania, w odniesieniu do przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie, decyzji odmawiających zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym. Wytyczne dla rozumienia pojęcia arbitralności w kontekście omawianej problematyki zostały nakreślone w sprawie *Ullens de Schooten i Rezabek przeciwko Belgii*, w której ETPCz uznał, że art. 6 EKPCz nakłada na sądy krajowe obowiązek uzasadnienia, w świetle mającego zastosowanie prawa, decyzji odmawiającej zwrócenia się z pytaniem wstępnym, szczególnie gdy obowiązujące prawo dopuszcza takie odstępstwo jedynie w wyjątkowych sytuacjach.

Podkreślenia wymaga, że prawo do rzetelnego (sprawiedliwego) rozpatrzenia sprawy należy do istoty konstytucyjnego prawa do sądu, albowiem prawo do sądu bez zachowania standardu rzetelności postępowania byłoby prawem fasadowym. Na pojęcie sprawiedliwości proceduralnej składa się m.in.:

- możliwość bycia wysłuchanym,
- ujawniania w czytelny sposób motywów rozstrzygnięcia, w stopniu umożliwiającym weryfikację myślenia sądu (legitymizacja przez przejrzystość), a więc unikania dowolności, czy wręcz arbitralności w działaniu sądu.

Tożsamość konstytucyjna sądu jest więc wyznaczana między innymi przez wydawanie rozstrzygnięć zawierających rzetelne, weryfikowalne uzasadnienia. Podstawowe funkcje konstytucyjnego prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy wiążą się bowiem ściśle z funkcjami, które powszechnie przypisuje się uzasadnieniom sądowym. Uzasadnienie sądowe pełni następujące funkcje:

- wymusza samokontrolę sądu, który musi wykazać, że orzeczenie jest materialnie i formalnie prawidłowe oraz odpowiada wymogom sprawiedliwości;

- dokumentuje argumenty przemawiające za przyjętym rozstrzygnięciem;
- jest podstawą kontroli zewnętrznej przez organy wyższych instancji;
- służy indywidualnej akceptacji orzeczenia;
- umacnia poczucie zaufania społecznego i demokratycznej kontroli nad wymiarem sprawiedliwości;
- wzmacnia bezpieczeństwo prawne (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2016 r., sygn. akt SK 30/05).

W świetle przywołanego orzecznictwa TK należy uznać, że uzasadnienie wyroku sądu I instancji w zakresie odmowy wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym nie dokumentuje argumentów za tym przemawiających, co stoi w sprzeczności z prawem do rzetelnego rozpatrzenia sprawy, szczególnie w sytuacji, gdy w przekonaniu uczestnika postępowania, z uwagi na pojawiające się w sprawie wątpliwości z zakresu wykładni przepisu będącego podstawą rozstrzygnięcia istnieje ryzyko wydania orzeczenia niezgodnego z prawem unijnym. W uzasadnieniu skarżonego orzeczenia brak jest wskazania, czy w ocenie sądu odmowa zwrócenia się z tym pytaniem jest konsekwencją uznania, że utrwalone orzecznictwo rozstrzygnęło już daną kwestię (doktryna *actéclairé*), czy też prawidłowe zastosowanie prawa unijnego jest tak oczywiste, że nie pozostawia żadnych wątpliwości co do sposobu, w jaki sporna kwestia powinna być rozstrzygnięta (doktryna *actclaire*).

Z uwagi na powyższe Rzecznik uważa, że WSA w Warszawie uchybił wynikającemu z art. 141 § 4 p.p.s.a. obowiązkowi wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia.

III. Konieczność zadania pytania prejudycjalnego

Zgodnie zasadą pierwszeństwa prawa unijnego, prawo krajowe może być stosowane jedynie w zakresie, w jakim nie jest sprzeczne z normami wspólnotowymi. Polskie organy oraz sądy mają zatem obowiązek uwzględniania dorobku orzecznictwa TSUE. Po wejściu Polski z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej prawo unijne na mocy art. 90 i art. 91 Konstytucji RP, jak również z mocy Traktatu Akcesyjnego stało się częścią obowiązującego w Polsce porządku prawnego. Z jednej strony powstał zatem obowiązek dokonywania wykładni prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym, który wynika z zasady

lojalnej współpracy określonej w art. 4 TFUE, z drugiej strony wyroki TSUE stały się wiążące dla polskich sądów administracyjnych.

W tej sytuacji, w związku wątpliwościami w kwestii uregulowanej Dyrektywą, a w szczególności wątpliwościami, czy doszło do prawidłowej transpozycji art. 90 Dyrektywy do porządku krajowego, i jednocześnie gdyby Sąd uznał, że brak jest podstaw do bezpośredniego zastosowania art. 90 Dyrektywy i pominięcia warunku określonego w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy VAT, Rzecznik ponownie sygnalizuje, tym razem z uwagi na to, że NSA jest sądem ostatecznej instancji w rozumieniu art. 267 akapit 3 TFUE, obowiązek skierowania pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wskazanej na wstępie pisma treści.

Z uwagi na powyższe wnoszę jak w *petitum*.

Maciej Taborowski

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/