

z własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu bez potrzeby uprzedniego uzyskania orzeczenia zarządzającego jego sprzedaż. Jak jednak wskazano, komornik będzie zobowiązany do ustalenia, na podstawie przywołanych wyżej dokumentów, czy dłużnikowi przysługuje prawo do tego lokalu.

W takim stanie rzeczy nakazanie sprzedaży może doprowadzić do obejścia przepisów prawa o podziale sumy uzyskanej z egzekucji, co skutkowałoby pokrzywdzeniem wierzycieli, których jak przedstawił powód –

pozwany ma wielu. Sąd wskazał, że jeśli spółdzielnia uzyska postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku po osobach, którym przysługiwało własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu i dokona wszczęcia egzekucji z tego prawa, umożliwi to innym wierzycielom przyłączenie się do egzekucji i ewentualne zaspokojenie również ich wierzytelności. Należy mieć bowiem na uwadze, że spółdzielnia jako wierzyciel pozwanego uprawniona jest do złożenia wniosku o stwierdzenie nabycia spadku.

adw. Andrzej Kulak

Ulga na złe długi – wyrok TSUE

Gdy kontrahent spółdzielni (np. najemca lokalu użytkowego) nie uiszcza należności za czynsz najmu, przysługuje jej możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w ramach tzw. ulgi na złe długi.

Zgodnie z art. 89a ustawy o VAT, podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Aby skorzystać z ulgi, należy spełniać następujące warunki:

- ▶ nieściągalność została uprawdopodobniona, tj. nie została uregulowana lub zbyta w terminie 90 dni od terminu płatności,
- ▶ dłużnik musi być zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług,
- ▶ dłużnik musi być zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu poprzedzającym złożenie korekty deklaracji podatkowej przez wierzyciela,
- ▶ wierzyciel musi być zarejestrowany jako podatnik VAT w dniu poprzedzającym złożenie korekty deklaracji podatkowej,
- ▶ dłużnik nie może być w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji w dniu dostawy towarów lub świadczenia usług ani w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej,
- ▶ od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność, nie upłynęło więcej niż 2 lata podatkowe, licząc od końca roku, w którym faktura ta została wystawiona.

Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej

W jednej ze spraw podatkowych wierzyciel wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w celu ustalenia, czy może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju, w przypadku gdy zobowiązanie nie zostało w całości uregulowane, a w okresie rozliczeniowym, w którym upływa 150 dni od daty upływu terminu płatności, dłużnik jest nadal zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, ale jest w trakcie likwidacji.

Interpretacja indywidualna

Organ podatkowy uznał, że w sytuacji wskazanej przez podatnika nie został spełniony jeden z warunków wymienionych w art. 89a ust. 2 pkt 3 lit. b) ustawy o VAT kwalifikujący do dokonania korekty podatku należnego, gdyż kontrahent (dłużnik) jest w trakcie likwidacji.

Stanowisko WSA

WSA rozstrzygający skargę podatnika zgodził się z organem podatkowym i uznał, że podatnik nie ma możliwości skorygowania podatku należnego w związku z faktem, że dłużnik jest obecnie w trakcie likwidacji. Zdaniem sądu, przyjęta przez polskiego ustawodawcę regulacja art. 89a ustawy o VAT nie wykracza poza to, co jest niezbędne

do osiągnięcia celu zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa i nie jest sprzeczna z zasadą neutralności VAT.

Wątpliwości NSA

Końcowo sprawa trafiła do NSA, który z uwagi na powzięte wątpliwości w tej kwestii, postanowieniem z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt: I FSK 2261/15, skierował do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

- „(...) 1) Czy przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE (...) – 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?
- 2) (...) 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? (...)”

Opinia TSUE

4 czerwca 2020 r. rzecznik TSUE wydał opinię w sprawie C-335/19. Rzecznik podkreślił, że fakt, iż odbiorca świadczenia znajduje się w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacji jest okolicznością, która może potwierdzać, że niewywiązanie się z płatności ma charakter ostateczny. Ograniczenie dopuszczalności dokonania korekty podstawy opodatkowania VAT w przypadkach, gdy jest niemal pewne, że brak zapłaty uzgodnionego świadczenia wzajemnego ma charakter ostateczny, nie jest zatem ani możliwe, ani proporcjonalne. Ponadto uznał, że: „Artykuł 90 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie zezwala państwom członkowskim na wyłączenie możliwości dokonania korekty zobowiązania podatkowego podatnika wykonującego świadczenie na tej podstawie, że w chwili wykonania świadczenia lub w chwili dokonania korekty odbiorca świadczenia jest już w trakcie postępowania upadłościowego lub w likwidacji. Artykuł 185 ust. 2 tej dyrektywy zezwala jednak państwom członkowskim na wprowadzenie – w przypadku niepełnej płatności – wymogu dokonania

korekty odliczenia podatku naliczonego już w kolejnym okresie podatkowym. (...)”

15 października 2020 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w sprawie sygn. C-335/19, dotyczącej zgodności polskich przepisów w zakresie ulgi na złe długi w VAT z regulacjami unijnymi. W wyroku Trybunał stwierdził, że polskie przepisy, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania VAT od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia, 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 sprzeczne z unijną Dyrektywą VAT. TSUE orzekł w sentencji następująco: „Artykuł 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które uzależniają obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) od warunku, by w dniu dostawy towaru lub świadczenia usług, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej mającej na celu skorzystanie z tego obniżenia 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.”

Jak można zauważyć z porównania opinii rzecznika TSUE z wyrokiem – Trybunał poszedł kilka kroków dalej. Stwierdził on bowiem, że niezgodne z prawem UE są również inne wymogi korzystania z ulgi na złe długi (w dniu dostawy/świadczenia, a także w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji przez wierzyciela dłużnik ma być zarejestrowany jako podatnik VAT oraz by wierzyciel w dniu poprzedzającym złożenie deklaracji był nadal zarejestrowany jako podatnik VAT).

Jest to korzystny wyrok dla spółdzielni będących wierzycielami, gdyż fakt wyrejestrowania dłużnika z rejestru czynnych podatników VAT, jak również postawienie go w stan likwidacji, upadłości czy restrukturyzacja nie odbierają spółdzielniom prawa do skorzystania z ulgi na złe długi.

Rafał Ostrowski

Główny Księgowy w Spółdzielni Mieszkaniowej w Opolu,
doradca podatkowy.