



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 19 grudnia 2013 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-107/13**

**„FIRIN” OOD  
przeciwko**

**Direktor na direkcija „Obzawane i danyczno-osiguritelna praktika” – Weliko Tyrnowo pri  
Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prichodite**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administratiwen syd Weliko Tyrnowo (Bułgaria)]

Przepisy podatkowe — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Odliczenie podatku naliczonego — Korekta odliczenia podatku naliczonego od zaliczek w wypadku braku spełnienia świadczenia

### **I – Wprowadzenie**

1. Po raz kolejny przedłożono Trybunałowi pytania, które pojawiają się w bułgarskim wymiarze sprawiedliwości z uwagi na odmowę odliczenia podatku naliczonego w związku z domniemanym oszustwem w zakresie podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „podatkiem VAT”. Specyfika niniejszej sprawy polega na tym, iż domagano się odliczenia podatku naliczonego od zaliczki, po uiszczeniu której nie spełniono żadnego świadczenia.

2. Trybunał nie zajmował się jeszcze do tej pory zagadnieniem odliczenia podatku naliczonego w takiej konfiguracji. Dlatego też w niniejszej sprawie należy uwzględnić nie tylko – tak jak zwykle – utrwalone orzecznictwo Trybunału co do odmowy odliczania podatku naliczonego w wypadku – czasami trudnego do udowodnienia – oszustwa w zakresie podatku VAT, lecz także udzielić odpowiedzi na pytanie dotyczące wykładni o znaczeniu ogólnym dla przepisów o podatku VAT, które dotychczas nie było przedmiotem orzecznictwa.

<sup>1</sup> — Język oryginału: niemiecki.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

3. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest uregulowane w art. 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>2</sup> (zwanej dalej „dyrektywą VAT”):

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

4. Na podstawie art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia podatku VAT powstaje w momencie, „gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”. Zgodnie z art. 63 podatek staje się wymagalny „w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”. Artykuł 65 zawiera jednak następujące uregulowanie szczególne:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

5. Dyrektywa VAT przewiduje w określonych przypadkach korektę podatku oraz prawa do odliczenia podatku naliczonego. Korekty podatku dokonuje się na podstawie art. 90 ust. 1:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

6. Zgodnie z art. 184 dyrektywy VAT „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”. Artykuł 185 dyrektywy VAT stanowi w tej kwestii:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

Państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

7. Poza tym dyrektywa VAT zawiera w art. 192a i nast. uregulowania dotyczące „Os[ób] zobowiązan[ych] do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych”. Zgodnie z regułą podstawową zawartą w art. 193 „[k]ażdy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług [...]” jest obowiązany do zapłaty VAT.

<sup>2</sup> — Dz.U. L 347, s. 1.

8. W tym kontekście motyw 44 dyrektywy VAT przewiduje, że:

„Państwa członkowskie powinny mieć możliwość określenia, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT jest solidarnie odpowiedzialna za zapłatę podatku”.

9. Dlatego też art. 205 dyrektywy VAT stanowi uzupełniająco:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”.

#### B – Prawo krajowe

10. Zgodnie z art. 177 bułgarskiej Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku VAT) zarejestrowana osoba, będąca odbiorcą opodatkowanej dostawy, odpowiada za niezapłacony podatek obciążający inną zarejestrowaną osobę, w zakresie w jakim skorzystano z prawa do odliczenia, które jest bezpośrednio lub pośrednio związane z istniejącym i niezapłaconym podatkiem.

### III – Postępowanie główne i postępowanie przed Trybunałem

11. Postępowanie główne dotyczy decyzji w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w której skarżącej Firin OOD (zwanej dalej „Firin”) odmówiono prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktury Agra Płani EOOD (zwanej dalej „Agra Płani”).

12. Pomioty te zawarły w 2010 r. umowę kupna-sprzedaży 10 000 ton pszenicy, mimo iż zgodnie z prawem bułgarskim Agra Płani nie była uprawniona do handlu zbożem. Agra Płani była zobowiązana do dostawy pszenicy do dnia 31 grudnia 2012 r., zaś Firin była zobowiązana do zapłaty z góry ceny w wysokości 3,6 mln BGN (ok. 1,8 mln EUR). Po zapłacie na rzecz Agra Płani kwoty 4,17 mln BGN Firin skorzystała z prawa do odliczenia.

13. Agra Płani niezwłocznie przekazała tę kwotę jako rzekomą pożyczkę spółce York Skay EOOD, ta zaś przekazała tego samego dnia kwotę 3,6 mln BGN z powrotem do Firin jako rzekomy wkład pieniężny. Udziałowcami Firin byli York Skay EOOD oraz osoba fizyczna, która z kolei była także jedynym wspólnikiem Agra Płani.

14. Gdy Agra Płani nie odprowadziła podatku VAT od umowy kupna-sprzedaży i nie dostarczyła pszenicy, a dodatkowo w kwietniu 2011 r. została z urzędu wyrejestrowana jako podatnik, bułgarskie organy skarbowe zażądały od Firin zwrotu odliczonego już przez nią podatku naliczonego od umowy kupna-sprzedaży, stojąc na stanowisku, iż istniejące początkowo prawo do odliczenia podatku naliczonego ulega zniesieniu, jeżeli później nie spełniono przyrzeczonego świadczenia. Poza tym organy skarbowe przyjmują, że chodzi o fikcyjną transakcję oraz fikcyjny przepływ pieniędzy, dlatego też Firin wiedziała, że podatek VAT należny z tytułu umowy kupna-sprzedaży nie zostanie zapłacony.

15. Administratiwen syd Weliko Tyrnowo, przed którym zawisł spór o odmowę prawa do odliczenia, przedłożył Trybunałowi na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania:

„1) Czy w przypadkach takich jak w postępowaniu głównym, w których odliczenie podatku od wartości dodanej związane z przedpłatą uiszczoną na poczet przyszłej i jasno określonej, podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów zostało dokonane natychmiast i faktycznie, przepisy art. 168 lit. a) w związku z art. 65, art. 90 ust. 1 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT

powinny być interpretowane łącznie w ten sposób, że z uwagi na niewykonanie z obiektywnych lub subiektywnych powodów głównego świadczenia wzajemnego zgodnie z warunkami dostawy należy odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie jego wykonania?

- 2) Czy z tej łącznej wykładni oraz z uwagi na zasadę neutralności podatku od wartości dodanej wynika, że w tej konstelacji obiektywna możliwość skorygowania przez dostawcę zafakturowanego podatku od wartości dodanej lub podstawy opodatkowania faktury w sposób przewidziany w ustawie krajowej ma znaczenie (bądź nie ma znaczenia), oraz jak taka korekta wpłynęłaby na odmowę dokonania pierwotnego odliczenia podatku naliczonego?
- 3) Czy art. 205 w związku z art. 168 lit. a) i art. 193, także z uwzględnieniem motywu 44 dyrektywy VAT, powinien być interpretowany w ten sposób, że państwowi członkowie wolno odmówić odbiorcy dostawy odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem wyłącznie takich kryteriów, które one same ustaliły w ustawie krajowej, zgodnie z którymi należnością podatkową zostaje obciążona inna osoba niż podatnik, jeżeli w tym przypadku ostateczny wynik podatkowy różniłby się od wyniku, gdyby reguły ustanowione przez państwo członkowskie były ściśle przestrzegane?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie – czy krajowe przepisy prawne takie jak przepisy wchodzące w rachubę w postępowaniu głównym są dopuszczalne przy zastosowaniu art. 205 dyrektywy VAT oraz zgodne z zasadami skuteczności i proporcjonalności, jeżeli wprowadzają one odpowiedzialność solidarną za uiszczenie podatku od wartości dodanej na podstawie domniemań, których przesłankami nie są dające się ustalić bezpośrednio obiektywne fakty, lecz określone instytucje prawa cywilnego, o których w spornym przypadku orzeka się ostatecznie na innej drodze prawnej?”.

16. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły bułgarskie organy podatkowe, Republika Bułgarii, Republika Estońska, Republika Włoska oraz Komisja.

#### IV – Ocena prawna

17. Cztery pytania prejudycjalne sądu odsyłającego dotyczą dwóch różnych zagadnień uregulowanych w dyrektywie VAT. Po pierwsze, pytania pierwsze, drugie i trzecie dotyczą kwestii odmowy prawa do odliczenia, a w szczególności jego przesłanek uregulowanych w art. 167 i nast. względnie w art. 184 i nast. dyrektywy VAT. Po drugie, pytania czwarte oraz częściowo trzecie dotyczą solidarnej odpowiedzialności podatnika za zobowiązanie podatkowe innego podmiotu na podstawie art. 205 dyrektywy VAT.

18. Trzeba podkreślić, iż należy wyraźnie odróżnić zagadnienie odmowy prawa do odliczenia od kwestii odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe innego podmiotu, gdyż do odliczenia podatku naliczonego i odpowiedzialności stosuje się każdorazowo inne przesłanki i inne przepisy dyrektywy VAT.

19. W swoim wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sam sąd odsyłający wskazał, iż bułgarskie organy podatkowe *nie* dochodziły solidarnej odpowiedzialności podatnika Firin za zobowiązanie podatkowe Agra Płani, lecz odmówiły mu prawa do odliczenia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał może odmówić dokonania wykładni, o którą się do niego zwrócono, gdy jest oczywiste, że nie ma ona żadnego związku z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym<sup>3</sup>. W tym kontekście pytania prejudycjalne są niedopuszczalne w zakresie, w jakim odnoszą się do solidarnej odpowiedzialności podatnika za zobowiązanie podatkowe innego podmiotu, ponieważ z uzasadnienia

3 — Zobacz wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-290/12 Della Rocca, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo.

wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie można ustalić znaczenia tych pytań dla rozstrzygnięcia postępowania głównego. W konsekwencji nie należy zatem udzielać odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne oraz na pytanie trzecie, w zakresie, w jakim dotyczy ono wykładni art. 205 dyrektywy VAT.

20. W kwestii prawa do odliczenia sąd odsyłający poprzez swoje pierwsze, drugie i trzecie pytanie prejudycjalne dąży do ustalenia, czy można odmówić tego prawa, jeżeli w wypadku zaliczki zgodnej z art. 65 dyrektywy VAT nie spełniono świadczenia (odnośnie do tej kwestii poniżej pkt B), i czy ma znaczenie, że dostawca nadal jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT za niespełnione świadczenie (odnośnie do tej kwestii poniżej pkt C). Ponadto, aby udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi<sup>4</sup>, zajmę się najpierw zagadnieniem, w jakich okolicznościach w ogóle powstaje prawo do odliczenia na podstawie zaliczki (odnośnie do tej kwestii poniżej pkt A).

#### *A – Powstanie prawa do odliczenia w wypadku zaliczki*

21. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje, gdy tylko podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Powstanie spornego w postępowaniu głównym prawa do odliczenia po stronie Firin w odniesieniu do umowy kupna-sprzedaży zawartej z Agra Płani zakłada zatem, że wymagalne stało się roszczenie skarbu państwa o zapłatę podatku wobec Agra Płani. Podatek ten zasadniczo staje się wymagalny zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT dopiero z chwilą dostarczenia towarów, czego Agra Płani jednak nie dokonała.

22. Jeżeli jednak wpłacono zaliczkę na poczet transakcji podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT podatek VAT staje się wymagalny już w momencie otrzymania wpłaty przez podatnika i w tej samej chwili powstaje prawo do odliczenia. Taka zaliczka nie musi ograniczać się do części świadczenia wzajemnego, lecz może – tak jak w niniejszej sprawie – obejmować zapłatę całego świadczenia wzajemnego<sup>5</sup>. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału stosowanie art. 65 dyrektywy VAT zakłada dodatkowo, że wszelkie okoliczności istotne dla zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tzn. przyszłej dostawy lub przyszłego świadczenia usług, są już znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary i usługi powinny być precyzyjnie określone<sup>6</sup>.

23. Z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że niezależnie od późniejszych przepływów pieniędzy świadczenie wzajemne faktycznie znajdowało się w dyspozycji dostawcy Agra Płani, co oznacza, iż miała miejsce zaliczka w rozumieniu art. 65 dyrektywy VAT. Poza tym w szczególności pytanie pierwsze zakłada, iż spełnione są w niniejszej sprawie przesłanki powyższego orzecznictwa w odniesieniu do stopnia określenia dostawy. Sąd odsyłający wyprowadza z tego wniosek, że Firin zasadniczo przysługuje prawo do odliczenia.

24. Sąd odsyłający powinien jednak uwzględnić, iż art. 65 dyrektywy VAT nie może znaleźć zastosowania także wtedy, gdy w momencie wpłaty zaliczki spełnienie świadczenia jest niepewne.

25. I tak Trybunał między innymi odmówił zastosowania tego przepisu w pewnej sprawie, gdyż kupujący w każdej chwili mógł jednostronnie wypowiedzieć umowę<sup>7</sup>. Ze względu na taką możliwość wypowiedzenia umowy brak było bowiem pewności, iż w późniejszym okresie rzeczywiście dojdzie do opodatkowanej dostawy.

4 — Zobacz odnośnie do tego uprawnienia Trybunału jedynie wyroki: z dnia 20 marca 1986 r. w sprawie 35/85 Tissier, Rec. s. 1207, pkt 9; z dnia 30 marca 2013 r. w sprawie C-342/12 Worten, pkt 30.

5 — Zobacz wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11 Orfey, pkt 37; z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-19/12 Efir, pkt 39.

6 — Zobacz wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, Zb.Orz. s. I-1685, pkt 48; z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 Macdonald Resorts, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 31; z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 26; ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Orfey, pkt 28; w sprawie Efir, pkt 32.

7 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 51.

26. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 65 podlega ścisłej wykładni jako wyjątek od zasady określonej w art. 63 dyrektywy VAT<sup>8</sup>. Zgodnie z art. 62 pkt 1 dyrektywy VAT wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego powoduje dopiero powstanie prawnych przesłanek wymagalności VAT. Z powyższego wynika, że wymagalność podatku może powstać z chwilą zajścia zdarzenia podatkowego lub po nim, jednak zasadniczo nie przed jego wystąpieniem<sup>9</sup>. Podlegające w niniejszej sprawie uwzględnieniu zdarzenie podatkowe z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT jest jednak spełnione tylko wtedy, gdy nastąpiła dostawa towarów. Jeżeli więc art. 65 dyrektywy VAT w przypadku zaliczki dopuszcza już powstanie wymagalności VAT, zanim wystąpi zdarzenie podatkowe i przez to w ogóle pojawi się przyczyna dla opodatkowania, należy oczekiwać, że w wypadku normalnego przebiegu wydarzeń dojdzie też do spełnienia opodatkowanego świadczenia. Jeżeli zachodzą co do tego określone wątpliwości, nie należy stosować art. 65 dyrektywy VAT.

27. Takie wątpliwości mogą występować w postępowaniu głównym.

28. Dotyczy to z jednej strony okoliczności, iż sąd odsyłający w uzasadnieniu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym częściowo określa umowę kupna-sprzedaży jako „fikcyjną”. Być może zatem brakowało od samego początku poważnego zamiaru dokonania dostawy pszenicy.

29. Z drugiej strony należy uwzględnić w tym kontekście także okoliczność, iż Agra Płani nie była uprawniona na mocy przepisów prawa do dokonania dostawy pszenicy, a umowa kupna-sprzedaży mogła być z tego powodu bezskuteczna. Co prawda zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie wprowadzaniu ogólnego rozróżnienia między zgodnymi a niezgodnymi z prawem transakcjami<sup>10</sup>, niemniej jednak ustawowy zakaz dostawy w momencie wpłaty zaliczki może budzić wątpliwości co do tego, czy dostawa kiedykolwiek nastąpi.

30. Jako że obie te okoliczności dotyczą stanów faktycznych lub wykładni prawa krajowego, powinny zostać wyjaśnione przez sąd odsyłający w ramach postępowania głównego. Gdyby art. 65 dyrektywy VAT nie znajdował zastosowania w niniejszej sprawie z uwagi na określone wątpliwości co do przyszłego spełnienia świadczenia, w momencie zapłaty zaliczki nie powstałoby jeszcze prawo do odliczenia na podstawie art. 167 w związku z art. 63 dyrektywy VAT. W celu udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne będę jednak poniżej zakładała, iż takie prawo powstało po stronie Firin.

#### *B – Odmowa prawa do odliczenia w wypadku braku spełnienia świadczenia*

31. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający obecnie dąży do ustalenia, czy prawo do odliczenia w wypadku zaliczki, która prowadzi do zastosowania art. 65 dyrektywy VAT, zostaje zachowane, jeżeli następnie nie dojdzie do dokonania opodatkowanej dostawy.

32. W tym kontekście uczestnicy postępowania wskazali, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że prawo to podnoszone jest w celach wiążących się z przestępstwem lub nadużyciem. Ma to miejsce w sytuacji przestępstwa podatkowego popełnionego przez samego podatnika albo w sytuacji, gdy wiedział on lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie podatku VAT<sup>11</sup>.

8 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 45; ww. w przypisie 5 wyroki: w sprawie Orfey, pkt 27; w sprawie Efir, pkt 32.

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 46.

10 — Zobacz jedynie wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. s. I-3369, pkt 22; z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-275/11 GfBk, pkt 32.

11 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie C-78/12 Evita-K, pkt 39 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo.

33. Zagadnienie, czy należy odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego w wyniku zachowania o charakterze przestępczym, jest logicznie poprzedzane przez kwestię, czy takie prawo na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów – czyli całkowicie niezależnie od przestępstwa, które należy dopiero udowodnić – w ogóle istnieje. Dlatego też w niniejszej sprawie należy najpierw wyjaśnić, czy nie należy dokonać korekty prawa do odliczenia na podstawie art. 184 i nast., jeżeli w przypadku zaliczki zgodnej z art. 65 dyrektywy VAT nie dojdzie do dostawy towarów.

34. Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT odliczenie podatku naliczonego podlega korekcie w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia. Tak jak to już bliżej wywiodłam w sprawie TEC Chaskowo, chodzi tutaj między innymi o kwestię, czy rzeczywiście spełniły się oczekiwania, które leżały u podstaw powstania prawa do odliczenia<sup>12</sup>.

35. Do czynników, które w niniejszej sprawie należy uwzględnić przy określaniu odliczenia, zalicza się w przypadku zaliczki zgodnej z art. 65 dyrektywy VAT – tak jak już na to wskazano<sup>13</sup> – także oczekiwanie, iż w przypadku normalnego przebiegu wydarzeń dojdzie do spełnienia opodatkowanego świadczenia. Jeżeli stwierdzi się, iż takie oczekiwanie nie może już zachodzić, gdyż opodatkowane świadczenie prawdopodobnie nie zostanie spełnione – doszło do zmiany czynników istotnych dla odliczenia. Odliczenie podatku powinno zostać zatem skorygowane zasadniczo na podstawie art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli nie można już oczekiwać spełnienia świadczenia. Zagadnienie to powinno zostać wyjaśnione przez sąd odsyłający w postępowaniu głównym.

36. Wyjątek uregulowany w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT nie przeciwstawia się korekcie. Wskazane są tam różne sytuacje, w których nie dokonuje się korekty. Wśród nich nie wspomina się jednak o przypadku niespełnienia świadczenia po wpłaceniu zaliczki.

37. Tak więc na pytanie pierwsze należy zasadniczo udzielić odpowiedzi, iż należy dokonać korekty odliczenia w wypadku zaliczki, która doprowadziła do zastosowania art. 65 dyrektywy VAT, jeżeli ostatecznie nie zostanie spełnione opodatkowane świadczenie.

#### *C – Związek z korektą zobowiązania podatkowego*

38. Poprzez pytania drugie i trzecie sąd odsyłający dąży jednak uzupełniająco do ustalenia, czy przy uwzględnieniu zasady neutralności podatkowej korekta odliczenia zależy w niniejszej sprawie od obiektywnej możliwości skorygowania korespondującego zobowiązania podatkowego. Jeżeli to zobowiązanie podatkowe nie zostanie skorygowane mimo korekty odliczenia, skarb państwa mógłby w efekcie końcowym otrzymać więcej, niż otrzymałby w wypadku prawidłowego przebiegu wydarzeń.

39. Zasada neutralności podatkowej stanowi nie tylko szczególny przejaw zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT, lecz oznacza też, że mechanizm odliczenia ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej<sup>14</sup>. W rozpatrywanym układzie można byłoby przyjąć sprzeczne z systemem obciążenie podatnika o tyle, o ile dostawca Agra Płani dalej byłby zobowiązany do zapłaty podatku VAT, podczas gdy jego kontrahent Firin co prawda zapłaciłby zaliczkę, jednakże byłby zobowiązany do korekty odliczenia.

40. W związku z tym należy uwzględnić, iż w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie zobowiązanie podatkowe ma dwa powody.

12 — Zobacz opinia z dnia 14 czerwca 2012 r. w sprawie C-234/11 TEC Chaskowo, pkt 25–28.

13 — Zobacz powyżej pkt 24 i nast.

14 — Zobacz wyrok z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 Zimmermann, pkt 46–48 i przytoczone tam orzecznictwo.

41. Po pierwsze, dostawca jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, na co słusznie wskazali uczestnicy postępowania, na podstawie art. 203 dyrektywy VAT z uwagi na wykazany przez niego na fakturze podatek VAT. Co prawda to zobowiązanie podatkowe może zostać zgodnie z utrwalonym orzecznictwem skorygowane przez dostawcę po spełnieniu określonych przesłanek<sup>15</sup>, przy czym korekta nie jest wykluczona przez to, iż w chwili jej dokonywania podatnik nie jest już zarejestrowany jako podatnik VAT<sup>16</sup>, jednak dopóki to nie nastąpi, zobowiązanie podatkowe istnieje, podczas gdy korespondujące z nim odliczenie, jak wskazano, zasadniczo powinno podlegać korekcie.

42. W wyrokach w sprawach *Stroj trans* oraz *ŁWK* Trybunał stwierdził już w związku z tym, że uczestnicy obrotu gospodarczego nie muszą być w sposób konieczny traktowani jednakowo, jeżeli wystawca faktury nie dokonał jej korekty. Wystawca faktury jest bowiem zobowiązany zgodnie z art. 203 dyrektywy VAT do zapłaty podatku VAT wyszczególnionego na fakturze nawet w braku transakcji opodatkowanej, podczas gdy odbiorcy faktury w takim przypadku nie przysługuje prawo do odliczenia<sup>17</sup>.

43. Po drugie, w niniejszej sprawie z uwagi na zaliczkę dostawca jest zobowiązany z tytułu podatku VAT także na podstawie art. 193 w związku z art. 65 dyrektywy VAT. Co prawda takie zobowiązanie podatkowe zasadniczo może znowu odpaść na podstawie art. 90 dyrektywy VAT poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania. Jest jednak wątpliwe, czy może nastąpić to bez zwrotu zaliczki, gdyż wyrok Trybunału w sprawie *Freemans* można zrozumieć w ten sposób<sup>18</sup>, iż zmniejszenie podstawy opodatkowania zasadniczo zakłada, że kwoty zapłacone podatnikowi zostaną faktycznie zwrócone<sup>19</sup>. Jeżeli dostawca nie zwróci zaliczki, to zobowiązanie podatkowe – inaczej niż w wypadku art. 203 dyrektywy VAT – nie może zostać skorygowane, chociaż jednocześnie korekcie podlegałoby odliczenie podatku naliczonego.

44. W tym względzie należy uwzględnić dwa różne aspekty.

45. Najpierw należy stwierdzić, iż zgodnie z orzecznictwem co do zasady nie można kwestionować sytuacji, w której istnieje zobowiązanie podatkowe, podczas gdy nie można wykonać korespondującego prawa do odliczenia. I tak Trybunał w wyroku w sprawie *Petroma Transports i in.* orzekł między innymi, iż wymagalność podatku VAT nie zależy od skutecznego wykonania prawa do odliczenia. Zgodnie z tym podatek VAT może być pobierany od transakcji także wtedy, gdy korespondujące z nim prawo do odliczenia nie może zostać wykonane z uwagi na formalne błędy w fakturze<sup>20</sup>.

46. Ponadto powstaje też pytanie, czy korekta odliczenia w szczególności w wypadku zaliczki zakłada, iż zaliczka została zwrócona. Z jednej strony odpowiadałoby to przedstawionym powyżej przesłankom korekty podstawy opodatkowania, a zatem też przesłankom korekty zobowiązania podatkowego; z drugiej zaś strony oszczędziłoby to uprawnionemu do odliczenia poniesienia straty w wysokości udziału podatku VAT w zaliczce w przypadku niewypłacalności jego dostawcy.

47. Niezależnie od tego, czy wymogi wyroku w sprawie *Freemans* powinny obowiązywać także w przypadku zaliczki, korekta podstawy opodatkowania na podstawie art. 90 oraz korekta odliczenia na podstawie art. 184 i nast. dyrektywy VAT dokonywane są na podstawie różnych przesłanek. I tak Trybunał oparł swój wyrok w sprawie *Freemans* na tym, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ostateczną podstawę opodatkowania stanowi rzeczywiście otrzymane świadczenie<sup>21</sup>. W odniesieniu do

15 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12 *Rusedespred*, pkt 25–27 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 *ŁWK*, pkt 49.

17 — Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 *Stroj trans*, pkt 41 i nast.; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie *ŁWK*, pkt 46 i nast.

18 — Tak *Bundesfinanzhof* w wyroku z dnia 2 września 2010 r. w sprawie V R 34/09, pkt 17, z powołaniem się na wyrok z dnia 18 września 2008 r. w sprawie V R 56/06, pkt 43 i nast.

19 — Zobacz wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99 *Freemans*, Rec. s. I-4167, pkt 35.

20 — Zobacz wyrok z dnia 8 maja 2013 r. w sprawie C-271/12 *Petroma Transports i in.*, pkt 41–43.

21 — Zobacz ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie *Freemans*, pkt 27.

prawa do odliczenia nie obowiązuje jednak podobna zasada, która wiązałaby odliczenie z rzeczywistym spełnieniem świadczenia wzajemnego. Objawia się to już w tym, iż art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT zasadniczo wyklucza korektę odliczenia, jeżeli nie dokonano zapłaty w całości lub części. W takim wypadku podatnik zachowuje prawo do odliczenia, mimo iż nie dokonał płatności.

48. Poza tym z zasady neutralności podatkowej nie wynika też potrzeba, aby w przypadku zaliczki tak długo nie dokonywać korekty odliczenia, jak długo nie nastąpił zwrot zaliczki. Trybunał stwierdził już bowiem, iż zasadniczo można pogodzić z tą zasadą sytuację, w której odbiorca świadczenia w celu ochrony swoich interesów finansowych posiada jedynie cywilnoprawne roszczenie o zwrot pieniędzy do swojego kontrahenta<sup>22</sup>.

49. Nawet jeśli Trybunał w wyroku w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken mimo to przyznał odbiorcy świadczenia w przypadku niewypłacalności jego kontrahenta bezpośrednie roszczenie do skarbu państwa o zwrot niesłusznie zapłaconego podatku VAT, to nie jest to jednak porównywalne z rozpatrywanym tu układem, w którym skarb państwa nie otrzymał żadnego podatku VAT. W tym względzie słusznie podkreśla Republika Włoska, że w niniejszej sprawie przez odmowę odliczenia przy jednoczesnym nieuregulowaniu zobowiązania podatkowego w konsekwencji unika się jedynie straty na szkodę skarbu państwa, nie występuje zaś sprzeczny z systemem pobór podatku VAT. Okoliczność, że zamiast tego strata powstaje u potencjalnego odbiorcy świadczenia, który być może nie otrzyma zwrotu zaliczki, znajduje swoje uzasadnienie w tym, iż odbiorca sam wybrał swojego kontrahenta i świadomie podjął ryzyko zapłaty zaliczki.

50. W konsekwencji należy więc odpowiedzieć na pytania drugie i trzecie sądu odsyłającego, że korekta prawa do odliczenia podatku naliczonego nie zależy ani od korekty korespondującego z nim zobowiązania podatkowego, ani od zwrotu zaliczki.

## V – Wnioski

51. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił na pytania Administratiwen syd Weliko Tyrnowo następującej odpowiedzi:

- 1) Przesłanką wymagalności podatku na podstawie art. 65 dyrektywy VAT jest oczekiwanie, że w wypadku normalnego przebiegu wydarzeń dojdzie też do spełnienia opodatkowanego świadczenia.
- 2) Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy dokonać korekty odliczenia, jeżeli ostatecznie nie dojdzie do spełnienia opodatkowanego świadczenia. Korekta odliczenia nie zależy ani od korekty korespondującego z nim zobowiązania podatkowego, ani od zwrotu zaliczki.

22 — Zobacz wyrok z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 39.