



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 4 czerwca 2020 r.¹

Sprawa C-335/19

**E. sp. z o.o. sp.k.
przeciwko
Ministrowi Finansów**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Prawo podatkowe – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 90 i 185 – Obniżenie podstawy opodatkowania – Całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności ceny – Konieczność braku upadłości lub likwidacji odbiorcy świadczenia – Korespondująca korekta wstępnego odliczenia podatku naliczonego – Chwila dokonywania korekty

I. Wprowadzenie

1. Na jakich warunkach podatnik może dokonać korekty swojego zobowiązania podatkowego, jeżeli nie otrzymał zapłaty od swojego kontrahenta? Jest to oczywiście zagadnienie, którym Trybunał zajmował się wielokrotnie². Wiąże się ono z zasadniczym problemem pośredniego systemu podatkowego, w szczególności w przypadku udziału dwóch przedsiębiorstw. Korekcie zobowiązania podatkowego wykonującego świadczenie odpowiada bowiem korekta odliczenia dokonanego już przez odbiorcę świadczenia. Zazwyczaj jednak ten ostatni element zawodzi, gdy odbiorca świadczenia jest w trakcie postępowania upadłościowego lub wręcz doszło do jego likwidacji. Państwo pozostaje wówczas z niczym.

2. Polski ustawodawca zapobiega temu ryzyku utraty wpływów podatkowych poprzez zezwalanie na korektę zobowiązania podatkowego wykonującego świadczenie tylko wtedy, gdy w chwili dokonywania korekty odbiorca świadczenia nie znajduje się jeszcze w postępowaniu upadłościowym lub likwidacji. Sprawia to, że wykonujący świadczenie ponosi ryzyko konieczności zapłaty podatku, którego w ogóle nie był w stanie pobrać. Trybunał musi orzec, czy jest to zgodne z jego funkcją jako „inkasenta podatkowego na rzecz państwa”³.

¹ Język oryginału: niemiecki.

² Zobacz w tym względzie wcześniejsze wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377); z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887); z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440); z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131), z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkultúrkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339).

³ Zobacz w tym względzie w szczególności wyroki: z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21); z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

3. Niemniej uzasadniony interes Polski i Unii w tym, aby uniknąć uszczuplenia dochodów z tytułu VAT, może zostać uwzględniony również w inny sposób. Trybunał powinien zatem wykorzystać niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu wypowiedzenia się również co do chwili dokonania korekty odliczenia przez odbiorcę świadczenia, w przypadku gdy ten nie zapłacił jeszcze świadczenia wzajemnego, a tym samym w ogóle nie został obciążony VAT.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Ramy prawa Unii wyznaczają art. 73, 90, 184, 185 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) ⁴.

5. Artykuł 73 dyrektywy VAT określa podstawę opodatkowania:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6. Artykuł 90 dyrektywy VAT reguluje późniejszą zmianę podstawy opodatkowania i skutki prawne dla wykonującego świadczenie.

„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.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

7. Artykuły 184 i 185 dyrektywy VAT dotyczą korekty odliczenia dokonanej przez odbiorcę świadczenia w przypadku późniejszych zmian. Artykuł 184 stanowi:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

8. Artykuł 185 dyrektywy VAT stanowi:

„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.

⁴ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

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

9. Artykuł 273 dyrektywy VAT przewiduje dla państw członkowskich możliwości zwalczania oszustw podatkowych etc.:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z faktowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

B. Prawo polskie

10. Powyższe przepisy prawa Unii zostały transponowane do prawa polskiego ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054, ze zm.; zwaną dalej „ustawą o VAT”).

11. Artykuł 89a ustawy o VAT brzmi:

„1. 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.

1a. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

2. 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.

3. Korekta, o której mowa w ust. 1, może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

4. W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, o której mowa w ust. 1, należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

5. Wierzyciel obowiązany jest wraz z deklaracją podatkową, w której dokonuje korekty, o której mowa w ust. 1, zawiadomić o tej korekcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego, wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika.

[...]

7. Przepisów ust. 1–5 nie stosuje się, jeżeli między wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2–4.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia, o którym mowa w ust. 5 [...].

12. Artykuł 89b ustawy o VAT stanowi:

„1. W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.

1a. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

[...]

2. W przypadku częściowego uregulowania należności w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

[...]

4. W przypadku uregulowania należności po dokonaniu korekty, o której mowa w ust. 1, podatnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano, o kwotę podatku, o której mowa w ust. 1. W przypadku częściowego uregulowania należności podatek naliczony może zostać zwiększony w odniesieniu do tej części.

[...]

6. W przypadku stwierdzenia, że podatnik naruszył obowiązek określony w ust. 1, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur, który nie został skorygowany zgodnie z ust. 1. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się”.

III. Stan faktyczny i postępowanie prejudycjalne

13. Spór prawny leżący u podstaw wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oparty jest na wniosku E. sp. z o.o. (strony skarżące w postępowaniu głównym, zwanej dalej „stroną skarżącą”) do Ministra Finansów (Polska) o wydanie interpretacji indywidualnej.

14. Strona skarżąca jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny. Zajmuje się ona świadczeniem odpłatnych usług doradztwa podatkowego, między innymi na rzecz innych uczestników obrotu gospodarczego. Strona skarżąca wystawiła na rzecz jednego z nich fakturę VAT z tytułu świadczonych usług doradztwa podatkowego opodatkowanych na terytorium kraju. Jej klient był w dacie wykonania usługi zarejestrowany jako podatnik VAT czynny oraz nie był ani w trakcie postępowania upadłościowego, ani w trakcie likwidacji. Do dnia złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej strona skarżąca nie otrzymała świadczenia wzajemnego objętego wystawioną fakturą. Od dnia wystawienia faktury nie minęło więcej niż dwa lata. Termin płatności został jednak przekroczony o ponad 150 dni.

15. W dacie złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dłużnik był nadal zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, ale w międzyczasie znalazł się w likwidacji. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej strona skarżąca zmierzała do ustalenia, czy w przedstawionym stanie faktycznym można skorygować podstawę opodatkowania i w związku z tym podatek należny z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju.

16. Interpretacją indywidualną z dnia 12 stycznia 2015 r. Minister Finansów stwierdził, że nie jest to możliwe. W uzasadnieniu wskazał, że zgodnie z art. 89a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT okoliczność, że dłużnik wierzytelności jest w trakcie likwidacji, sprzeciwia się korekcie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego. Jako że uregulowanie wynikające z art. 90 dyrektywy VAT ma dla państw członkowskich charakter fakultatywny, art. 89a ustawy o VAT nie narusza art. 90 dyrektywy VAT.

17. Strona skarżąca złożyła na tę interpretację indywidualną skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie (Polska). Od wyroku tego sądu oddalającego skargę strona skarżąca wniosła skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) zawiesił postępowanie i przedstawił Trybunałowi w trybie prejudycjalnym, zgodnie z art. 267 TFUE, dwa następujące pytania:

- „1) Czy przepisy dyrektywy 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 pełnego niewywiązania się z płatności ze względu na określony status podatkowy dłużnika i wierzyciela?
- 2) W szczególności czy prawo unijne nie stoi na przeszkodzie ustanowieniu w prawie krajowym regulacji dopuszczającej możliwość skorzystania z »ulgi na złe długi«, pod warunkiem że w dacie wykonania usługi/dostawy towarów oraz w dniu poprzedzającym dzień złożenia korekty deklaracji podatkowej w celu skorzystania z tej ulgi:
- dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego albo w likwidacji
 - wierzyciel i dłużnik są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni?”.

18. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły strona skarżąca, Polska i Komisja Europejska.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19. Poprzez swe dwa pytania, na które zgodnie ze stanowiskiem Komisji można odpowiedzieć łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, jak należy interpretować art. 90 dyrektywy VAT. Konkretnie rzecz ujmując – chciałby się on dowiedzieć, czy przepis ten stoi na przeszkodzie przepisowi takiemu jak art. 89a ustawy o VAT. Zgodnie z tym ostatnim przepisem wyłączona jest możliwość korekty podstawy opodatkowania mimo niewywiązania się z płatności uzgodnionej ceny w trakcie postępowania upadłościowego względnie w przypadku braku rejestracji odbiorcy świadczenia.

20. Niemniej w zakresie, w jakim pytania zadane przez sąd odsyłający dotyczą okoliczności, że dłużnik wierzytelności (tj. odbiorca świadczenia) nie jest w chwili dokonania korekty zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, pytania te mają charakter hipotetyczny i dlatego są niedopuszczalne⁵. Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym Trybunałowi dłużnik strony skarżącej był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny zarówno w chwili wykonywania świadczenia, jak również w chwili złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. Pytania są zatem dopuszczalne jedynie w zakresie, w jakim odnoszą się do okoliczności, że odbiorca świadczenia znajduje się już w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego.

21. Udzielenie odpowiedzi na te pytania zależy w decydującej mierze od celu art. 90 dyrektywy VAT (w tym względzie zob. część B poniżej). Zawęża on możliwość ograniczania przez państwa członkowskie korekty podstawy opodatkowania. Chociaż Trybunał w jednym z wyroków stwierdził, że art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim w przypadku niewywiązania się z płatności ceny zakupu zadecydować, „czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne”⁶, wyrok ten został następnie rozwinięty w późniejszych wyrokach⁷ (w tym względzie zob. część C poniżej). W związku z tym państwa członkowskie muszą zawsze uzasadniać ograniczenia możliwości dokonywania korekty podstawy opodatkowania przez świadczącego podatnika (w tym względzie zob. część D poniżej).

22. Po bliższej analizie można jednak stwierdzić, że sądowi odsyłającemu chodzi w istocie o pytanie, czy i w jaki sposób ustawodawca krajowy może zgodnie z prawem Unii zapobiec systemowemu ryzyku utraty wpływów z VAT w przypadku niewywiązania się z zapłaty i późniejszej upadłości odbiorcy świadczenia. W tym zakresie posłkowo zostanie omówiony art. 185 dyrektywy VAT (w tym względzie zob. część E poniżej).

⁵ Co do takiego skutku prawnego zobacz m.in. wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, pkt 45).

⁶ Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 25).

⁷ W szczególności wyrokami: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20 i nast.); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 35 i nast.); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 20 i nast.).

B. Cel korekty podstawy opodatkowania

23. W punkcie wyjścia powinna istnieć zgodność. Do zapłaty VAT zobowiązane jest wprawdzie przedsiębiorstwo wykonujące świadczenie, jednakże istnieje utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym VAT jest pośrednim podatkiem konsumpcyjnym, który powinien być płacony przez końcowego konsumenta⁸. Przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu działa więc tylko jako „jako poborc[a] na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa”⁹. Zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstwa wykonującego świadczenie ma tym samym czysto techniczną funkcję wynikającą wyłącznie z pośredniego sposobu poboru VAT.

24. Pod względem materialnym VAT jako ogólny podatek konsumpcyjny ma za zadanie opodatkowanie nie przedsiębiorstwa wykonującego świadczenie, lecz zdolności finansowej konsumenta, która przejawia się w przeznaczaniu majątku na uzyskiwanie korzyści podlegających konsumpcji¹⁰. Widać to wyraźnie w przepisie art. 73 dyrektywy VAT. Zgodnie z nim podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę „otrzymaną lub którą [dostawca lub usługodawca (tj. wykonujący świadczenie)] otrzyma”.

25. Konsekwentnie Trybunał¹¹ wielokrotnie wyraźnie orzekał, że „kwota stanowiąca podstawę opodatkowania VAT, który ma być pobrany przez organy podatkowe, nie może być wyższa niż świadczenie wzajemne rzeczywiście zapłacone przez konsumenta końcowego i na podstawie którego naliczony został faktycznie uiszczony przez niego VAT”.

26. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonujące świadczenie nie jest opłacane przez odbiorcę świadczenia, nie jest ono materialnie zobowiązane do zapłacenia VAT. Powód obciążenia VAT nie znajduje zastosowania, gdyż przedsiębiorca w efekcie nie dokonał odpłatnej dostawy względnie innego odpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 2 dyrektywy VAT.

27. W tym względzie nie są zatem uzasadnione obawy sądu odsyłającego, że w przypadku dokonania korekty podstawy opodatkowania w razie niewywiązania się z zapłaty ceny ostateczna konsumpcja nie byłaby opodatkowana. W braku wynagrodzenia – pomijając fikcję przewidzianą w art. 16 i 26 dyrektywy VAT – nie dochodzi również do podlegającej opodatkowaniu „ostatecznej konsumpcji”, gdyż odbiorca nie wydatkował w tym celu żadnych środków majątkowych.

28. Od takiego materialnego powodu obciążenia VAT należy odróżnić technikę opodatkowania. Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny, już w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Nie jest decydujące to, czy odbiorca zapłacił świadczenie wzajemne (tzw. zasada opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat). Ta technika powstawania obowiązku podatkowego bazuje wyraźnie na założeniu, że zwykle ustalone świadczenie wzajemne zostanie spełnione w nieodległym terminie w następstwie dostawy lub innego świadczenia.

⁸ Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34); z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); zob. również postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21).

⁹ Wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21) oraz z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

¹⁰ Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarorszag (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 62); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÄZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako wynagrodzenie za dostarczone towary lub świadczone usługi”); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23).

¹¹ Wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19); podobnie również wyroki: z dnia 16 stycznia 2003 r., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, pkt 19) oraz z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy (C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 30), tak samo opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, pkt 69).

29. Jeśli jednak z punktu widzenia prawa materialnego opodatkowaniu podlega tylko *rzeczywisty* wydatek odbiorcy na towary lub usługi, lecz technika opodatkowania odnosi się do *uzgodnionego* wydatku, to systemy te muszą w którymś momencie zostać doprowadzone do zgodności. Zapewnia to art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z którym pierwotne zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego przez świadczące przedsiębiorstwo wymaga stosownego skorygowania.

30. Konsekwentnie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi wyraz fundamentalnej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane. Z zasady tej wynika, że organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik¹².

31. Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi zatem konieczne przeciwieństwo wobec zawartej w art. 63 dyrektywy VAT techniki opodatkowania (tzw. zasady opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat)¹³. Zobowiązuje on państwo członkowskie do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania¹⁴.

C. Brak możliwości wyłączenia przez państwa członkowskie obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku niewywiązania się z płatności

32. Konsekwentnie Trybunał w wyroku Goldsmiths orzekł, że odstępstwo od tej fundamentalnej zasady z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT musi być uzasadnione, by środki podejmowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT nie niweczyły celu harmonizacji podatków¹⁵.

33. Jednakże w wyroku w sprawie Almos Agrárkölkereskedelmi – do którego odwołują się sąd odsyłający oraz przede wszystkim Rzeczpospolita Polska – Trybunał stwierdził także, że w wypadku niewywiązania się z płatności ceny podatnicy nie mogą powoływać się na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli dane państwo członkowskie postanowiło zastosować wyjątek przewidziany w art. 90 ust. 2 rzeczony dyrektywy¹⁶. W przywołanym wyroku Trybunał (siódma izba) stwierdził również, że dyrektywa VAT „chciał[a] pozostawić [...] państw[om] członkowski[m] możliwość zdecydowania, czy przypadek niewywiązania się z płatności ceny zakupu [...] jest źródłem prawa do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne”¹⁷.

34. Jednakże, jak stwierdził już Trybunał w wyroku w sprawie Di Maura¹⁸ oraz późniejszych wyrokach¹⁹, wyroku tego nie można interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mają możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT.

12 Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 37); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 17); z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 29); z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 32); z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 35); z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 37); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 27); z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15).

13 Te same funkcje zawierają art. 184 i 185 dyrektywy VAT, stanowiące odpowiednik odliczenia podatku naliczonego według zasady opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat zgodnie z art. 168 i 178 dyrektywy VAT i korygujące początkowo zbyt duże odliczenie podatku naliczonego. W szczególności przepis art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT zezwala na zapewnienie, aby odliczenie to w efekcie odpowiadało rzeczywistemu obciążeniu VAT. Odbiorcy świadczenia, który w związku z niewywiązaniem się ze stanowiącej świadczenie wzajemne płatności nie zostaje obciążony VAT, nie musi być zmniejszane (fikcyjne) obciążenie poprzez przyznanie mu prawa do odliczenia.

14 Wskazują na to wyraźnie również wyroki: z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 31); z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 26).

15 Wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

16 Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23).

17 Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 25).

18 Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 20 i nast., w szczególności pkt 23).

19 Wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20 i nast.); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 35 i nast.).

35. Prawdą jest, że art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na odstępianie od reguły przewidzianej w art. 90 ust. 1 tej dyrektywy w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny. Z materiałów legislacyjnych dotyczących poprzedzającego go przepisu o identycznej treści wynika jednak z jednej strony, że możliwość tę przewidziano wyłącznie w celu zapobiegania nadużyciom²⁰, a z drugiej strony – jak orzekł już Trybunał²¹ – taka możliwość odstępstwa w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej jest uzasadniona wyłącznie tym, że – w pewnych okolicznościach, z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudne do zweryfikowania, czy brak świadczenia wzajemnego ma charakter ostateczny, czy też wyłącznie tymczasowy.

36. Z powyższego wynika, że taka możliwość odstępstwa musi być uzasadniona, po to aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę VAT²². Z powyższego wynika również, że taka możliwość odstępstwa nie zezwala państwom członkowskim na całkowite wykluczenie w prosty sposób obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności²³.

37. Ponadto dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT. Z zasady tej wynika między innymi, że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT²⁴. Ponadto, jak już wskazywałam w mojej opinii w sprawie *Di Maura*²⁵, należy także uwzględnić prawa podstawowe podatnika wykonującego świadczenie. Można w nie ingerować wyłącznie w sposób proporcjonalny (art. 52 ust. 1 zdanie drugie karty)²⁶.

38. Z orzecznictwa Trybunału można przy tym wyprowadzić pewne rozróżnienie co do tego, czy i w jaki sposób ograniczenia dokonywania korekty podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT mogą być uzasadnione. Trybunał rozróżnia bowiem aspekty materialne (w przypadku odstępstw²⁷ w rozumieniu art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT) oraz formalne (w przypadku warunków²⁸ w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT). Niemniej zarówno odstępstwa, jak i warunki przewidziane przez państwa członkowskie muszą być przy tym proporcjonalne²⁹.

20 Zobacz uzasadnienie do art. 12 („Podstawa opodatkowania”), wniosek Komisji z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 wersja ostateczna, s. 15.

21 Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 54 i nast.); z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 19); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 37); z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 17); z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

22 Zobacz wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 38); z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 18); z dnia 3 lipca 1997 r., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18).

23 Wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20); z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 20, 21).

24 Wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 20); z dnia 23 listopada 2017 r. (*Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23).

25 Moja opinia w sprawie *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 45 i nast.).

26 Prefinansowanie VAT odnosi się do wolności wykonywania zawodu, wolności prowadzenia działalności gospodarczej i podstawowego prawa własności (art. 15, 16 i 17 karty). Poza tym jest jeszcze aspekt nierównego traktowania w rozumieniu art. 20 karty w stosunku do przedsiębiorstw, wobec których podatek stosownie do art. 66 lit. b) dyrektywy VAT staje się wymagalny dopiero w momencie otrzymania świadczenia wzajemnego (tzw. opodatkowanie na podstawie rzeczywistych wpływów).

27 Wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 21); z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 37 i nast.); z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22).

28 Wyroki: z dnia 3 lipca 2019 r., *UniCredit Leasing* (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 38, 39); z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 32 i nast.); z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 23 i nast.).

29 Zobacz wyroki: z dnia 8 maja 2019 r., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 26); z dnia 6 grudnia 2018 r., *Tratave* (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 33); z dnia 23 listopada 2017 r., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 25); z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 28).

39. Materialne odstępstwo w przypadku niewywiązania się z płatności ceny musi być koniecznie powiązane z niepewnością, czy brak świadczenia wzajemnego ma charakter ostateczny, czy też wyłącznie tymczasowy³⁰.

40. Pod względem formalnym można natomiast wprowadzać bardziej ogólne warunki, które zapewniają prawidłowy pobór podatku i zapobiegają oszustwom podatkowym. W tym względzie Trybunał orzekł już na przykład, że potwierdzenie otrzymania korekty faktury³¹ przez odbiorcę świadczenia lub powiadomienie odbiorcy świadczenia o zamiarze dokonania korekty podstawy opodatkowania³² mogą co do zasady stanowić możliwe warunki obniżenia własnego zobowiązania podatkowego.

D. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia korekty podstawy opodatkowania

41. W niniejszej sprawie polski ustawodawca uzależnił korektę podstawy opodatkowania (a tym samym zobowiązania podatkowego) przedsiębiorstwa wykonującego świadczenie od tego, czy odbiorca świadczenia zarówno w momencie wykonania świadczenia, jak również na dzień poprzedzający dzień złożenia skorygowanej deklaracji podatkowej wciąż pozostaje zarejestrowanym podatnikiem VAT, który nie znajduje się ani w postępowaniu upadłościowym, ani w likwidacji.

42. W sposób oczywisty nie stanowi to jedynie formalnego, ogólnego warunku dokonania korekty podstawy opodatkowania przez podatnika wykonującego świadczenie. Po pierwsze, nie ma on żadnego wpływu na spełnienie tej przesłanki i już z tego powodu nie można tego uznać za zwykłą formalność. Po drugie, wymóg ten sam w sobie wyklucza dokonanie korekty podstawy opodatkowania, jeżeli dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz przedsiębiorstwa, które wprawdzie nadal istnieje, lecz znajduje się w postępowaniu upadłościowym lub likwidacyjnym.

43. Dyrektywa VAT zakłada jednak, że takie dostawy lub świadczenie usług prowadzą do powstania obowiązku podatkowego. W związku z tym podstawową zasadą (w tym względzie por. pkt 30 powyżej) wynikającą z art. 90 dyrektywy VAT jest możliwość dokonania korekty podstawy opodatkowania takich dostaw i usług, gdy świadczenie wzajemne nie zostało zapłacone w całości lub w części. Wyłączenie tej możliwości w odniesieniu do takich dostaw i usług nie jest zatem – wbrew temu, co twierdzi Rzeczpospolita Polska – zwykłym warunkiem formalnym, lecz materialnym odstępstwem.

44. Dla swojej dopuszczalności takie materialne odstępstwo musiałoby w przypadku niewywiązania się z płatności ceny odnosić się zatem do niepewności, czy brak świadczenia wzajemnego ma charakter ostateczny, czy też wyłącznie tymczasowy³³. Tak jednak nie jest w niniejszej sprawie.

45. Podobnie jak stwierdził już Trybunał w sprawie A-PACK CZ s. r. o.³⁴ i co trafnie podkreśla Komisja, fakt, że odbiorca świadczenia znajduje się w trakcie postępowania upadłościowego, jest raczej okolicznością, która może potwierdzać, że niewywiązanie się z płatności ma charakter ostateczny. To samo dotyczy faktu, że odbiorca świadczenia znajduje się w likwidacji. Ograniczenie dopuszczalności dokonania korekty podstawy opodatkowania w przypadkach, gdy jest niemal pewne, że brak zapłaty uzgodnionego świadczenia wzajemnego ma charakter ostateczny, nie jest zatem ani możliwe, ani proporcjonalne.

30 Tak wyraźnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 23), podobnie wyroki: z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 40); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22).

31 Wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 25) – o ile jest to możliwe bez większego nakładu.

32 Wyrok z dnia 6 grudnia 2018 r., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, pkt 35, 36). Nie ustosunkowano się jednak do kwestii późniejszego przekazania pominiętej informacji.

33 Tak wyraźnie wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 23); zob. także wyroki: z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 40); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22).

34 Wyrok z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 24).

46. Jest tak tym bardziej, że zgodnie z polskim prawem podstawowym warunkiem dokonania korekty podstawy opodatkowania jest upływ 150 dni, w ciągu których mimo nadejścia terminu wymagalności nie dokonano zapłaty. W niniejszej sprawie nie ma potrzeby rozstrzygania, czy prefinansowanie VAT przez 5 miesięcy może być w każdym przypadku uznane za proporcjonalne. Wynika to z faktu, że w przypadku gdy przez 150 dni nie doszło do zapłaty świadczenia wzajemnego, a odbiorca świadczenia znajduje się już w likwidacji, nie ma już niepewności co do tego, że brak zapłaty ma charakter ostateczny.

47. Również środki, jakie mogą przyjąć państwa członkowskie zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności VAT³⁵. Jak już orzekł Trybunał, wprowadzenie systemu niezależnej od winy odpowiedzialności podatnika od określonego dnia granicznego (w tym przypadku dnia wszczęcia postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego) wykracza poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa³⁶. Z taką odpowiedzialnością niezależną od winy mielibyśmy właśnie do czynienia, gdyby wykonujący świadczenie podatnik nie mógł dokonać korekty swojego zobowiązania podatkowego pomimo braku zapłaty ceny.

48. Ponadto nie jest jasne, jak ograniczenie korekty zobowiązania podatkowego od chwili zaistnienia określonego wydarzenia, na które przedsiębiorstwo wykonujące świadczenie nie ma żadnego wpływu, miałyby być przydatne do zwalczania nadużyć w zakresie VAT.

49. W rezultacie zatem art. 90 dyrektywy VAT 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.

E. W przedmiocie uniknięcia ryzyka utraty wpływów podatkowych

50. W istocie celem polskiego ustawodawcy – na co wskazuje sąd odsyłający – jest przede wszystkim uniknięcie ryzyka utraty wpływów podatkowych z powodu niskiej wypłacalności odbiorcy świadczenia. W niniejszej sprawie argumentacja Rzeczypospolitej Polskiej odnosi się zatem w istocie do funkcjonowania systemu VAT oraz ochrony interesów finansowych Polski oraz Unii.

51. Jest to problem występujący powszechnie w wielu państwach. Kto ponosi ryzyko upadłości odbiorcy świadczenia w odniesieniu do VAT – państwo, czy wykonujący świadczenie? Jeżeli bowiem odbiorca świadczenia sam jest podatnikiem, zmiana podstawy opodatkowania po stronie wykonującego świadczenie prowadzi właściwie na podstawie art. 185 dyrektywy VAT do korekty podatku naliczonego po stronie odbiorcy świadczenia. Musi on dokonać również korekty nieprawidłowo dokonanego odliczenia podatku naliczonego – w wymiarze odpowiadającym skorygowanemu zobowiązaniu podatkowemu wykonującego świadczenie. W takiej sytuacji państwu przysługuje roszczenie o zapłatę podatku w stosunku do odbiorcy świadczenia.

52. Mechanizm ten zawodzi jednak, jeżeli odbiorca świadczenia jest w trakcie postępowania upadłościowego lub likwidacji. Zazwyczaj brak jest wówczas wystarczających środków finansowych, aby zwrócić państwu kwotę odliczonego podatku naliczonego. W ocenie sądu odsyłającego korekta zobowiązania podatkowego dokonana przez wykonującego świadczenie wręcz „ingeruje w sposób niedopuszczalny w tok postępowania upadłościowego”. W ten sposób ma bowiem dochodzić do zaspokojenia kosztem skarbu państwa jednego z wierzycieli dłużnika, w miejsce którego pojawia się

³⁵ Zobacz na przykład wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁶ Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 42); z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 48).

państwo. Opisuje to ryzyko utraty wpływów podatkowych państwa członkowskiego, choć argumentacja ta jest w dużej mierze chybiona. Również wykonujący świadczenie nie jest zaspokojony. Jego wierzytelność pozostaje tak samo niezaspokojona jak wierzytelności innych wierzycieli. Jedynie państwo przystępuje jako wierzyciel z roszczeniem o korektę podatku naliczonego, które jednak zazwyczaj jest bezwartościowe.

53. Ostatecznie to ryzyko utraty przychodów podatkowych, tj. zagrożenie interesów finansowych Unii i Polski, wynika jednak wyłącznie z bardzo dosłownej wykładni art. 167 dyrektywy VAT. Zgodnie ze swoim brzmieniem przepis ten wiąże prawo do odliczenia po stronie odbiorcy świadczenia wyłącznie z powstaniem zobowiązania podatkowego po stronie wykonującego świadczenie. Dlatego też odbiorcy świadczenia przysługuje prawo do odliczenia jeszcze *przed* dokonaniem zapłaty (tzw. odliczenie natychmiastowe)³⁷.

54. Takie natychmiastowe odliczenie należy przyjąć w celu ograniczenia ryzyka niewywiązania się z zapłaty względem państwa, a tym samym uwzględnienia interesu państw członkowskich i Unii w skutecznym poborze VAT. Państwa członkowskie mają bowiem swobodę w odniesieniu do dokonywania w bliskiej odległości czasowej korekty odliczenia w przypadku niewywiązania się z płatności, zamiast zwracania się do odbiorcy świadczenia jako „poręczyciela na wypadek niewywiązania się z obowiązku zapłaty z uwagi na upadłość”.

55. Regulacja zawarta w art. 167 dyrektywy VAT opiera się mianowicie na założeniu, że odbiorca dostawy lub usługi dokona za nie zapłaty w nieodległym czasie, a tym samym również w nieodległym czasie zostanie on obciążony podatkiem naliczonym. Zakłada się zatem, że do obciążenia VAT dojdzie w nieodległym czasie. Brzmienie przepisu nie odnosi się natomiast do tego, czy powinno dochodzić również do zwolnienia poprzez prawo do odliczenia na przestrzeni lat również w przypadku braku obciążenia VAT.

56. To ostatnie podejście byłoby również sprzeczne z celem prawa do odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia umożliwia bowiem jedynie odliczenie kwot *zapłaconych* przez podatnika z tytułu VAT jego własnym dostawcom od odpowiedniej transakcji³⁸. Przed dokonaniem takiej płatności nie występuje jeszcze żadne obciążenie³⁹, a „zwrot” podatku naliczonego, którego jeszcze nie zapłacono, jest wyłącznie pewnym rodzajem subwencji⁴⁰.

57. Ponadto takie prawo do odliczenia na przestrzeni kilku lat aż do dokonania korekty zobowiązania podatkowego przez przedsiębiorstwo wykonujące świadczenie zachęcałoby wręcz do nadużyć po stronie odbiorcy świadczenia. Byłoby to sprzeczne z założeniami art. 273 dyrektywy VAT, który pozwala państwom członkowskim na formułowanie obowiązków w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT. Takie nieograniczone w czasie prawo do odliczenia bez obciążenia VAT jest sprzeczne w szczególności z zasadą wynikającą z art. 325 TFUE, zgodnie z którym państwa członkowskie są zobowiązane do ochrony interesów finansowych Unii.

³⁷ Jest to zgodne z orzecznictwem Trybunału – zob. m.in. wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Komisja/Węgry (C-274/10, EU:C:2011:530, pkt 48).

³⁸ Na przykład wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 35 in fine). Wprawdzie w niemieckiej wersji językowej Trybunał posługuje się w tym miejscu sformulowaniem „odprowadził”, ale jako że odnosi się do odbiorcy świadczenia, który nie odprowadza VAT do urzędu skarbowego, lecz płaci go na rzecz wykonującego świadczenie, w omawianym fragmencie w sposób oczywisty chodzi o tę ostatnią osobę. Francuska wersja językowa także posługuje się sformulowaniem „avoir été acquittée”, które można również luźno przetłumaczyć jako „zapłacono”. Jest to szczególnie widoczne w pkt 36, w którym dokonano też prawidłowego tłumaczenia.

³⁹ Zobacz także opinię rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 64): Odliczenia „nie da się bowiem oddzielić od zapłaty podatku: jeżeli podatnik nie uiści VAT, [...] nie ma żadnych prawnych i gospodarczych podstaw do skorzystania z prawa do odliczenia”. Zobacz także moją opinię w sprawie Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, pkt 44).

⁴⁰ Tak wyrażnie H. Stadie, w: Rau/Dürwächter, *UStG*, § 15 pkt 87 – stan: maj 2019 r.

58. W szczególności art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje korektę odliczenia między innymi w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu odliczenia. W przypadku niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą nawet wymagać dokonania korekty (ust. 2). Możliwość ta jest niezależna od tego, czy wykonujący świadczenie skorygował już swoje zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 185 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zatem przewidzieć, że odbiorca świadczenia, który nie zapłacił świadczenia wzajemnego, a więc nie jest obciążony VAT, jest na mocy art. 185 dyrektywy VAT zobowiązany do dokonania korekty swojego odliczenia w najbliższym możliwym terminie.

59. Upływ okresu podatkowego jest przy tym odpowiednim okresem, aby można sprawdzić leżące u podstaw natychmiastowego odliczenia podatku naliczonego domniemanie, że odbiorca świadczenia dokona niezwłocznej zapłaty. W chwili składania kolejnej deklaracji podatkowej za kolejny okres podatkowy (z reguły miesiąc później) jest jasne, czy do dokonanego odliczenia doszło do tej pory (z uwagi na brak obciążenia) w sposób materialnie nienależny. Ogranicza to systemowe ryzyko utraty wpływów podatkowych do tego jednego okresu podatkowego.

60. W tym względzie wierzyciel podatkowy (w niniejszej sprawie Rzeczpospolita Polska) nie musi czekać do chwili, gdy odbiorca świadczenia będzie znajdować się w postępowaniu upadłościowym lub w likwidacji, lecz może już wcześniej zapobiec ryzyku utraty wpływów podatkowych.

61. Gdyby jednak odbiorca świadczenia miał zapłacić później świadczenie wzajemne na rzecz podatnika wykonującego świadczenie, ponownie dojdzie do zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia. Tym samym zastosowanie znajdzie ponowna korekta na podstawie art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT. Gwarantuje to, że odbiorca świadczenia zostanie zwolniony z wszelkich obciążeń VAT, gdy tylko podatek ten stanie się dla niego czynnikiem kosztowym. To ostatnie założenie dokładnie odpowiada zasadzie neutralności VAT, z uwzględnieniem jej rozwinięcia i wykładni dokonanej przez Trybunał⁴¹.

62. Rozwiązania problemu przedstawionego przez sąd odsyłający w przypadku niewywiązania się z zapłaty świadczenia wzajemnego w relacji pomiędzy dwoma podatnikami poszukiwać należy więc nie w ograniczeniu możliwości dokonania korekty zobowiązania podatkowego po stronie podatnika wykonującego świadczenie, lecz w szybszej korekcie odliczenia podatku naliczonego dokonanego bez obciążenia tym podatkiem po stronie odbiorcy świadczenia.

V. Wnioski

63. Tym samym proponuję, aby na pytanie Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) Trybunał odpowiedział w sposób następujący:

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.

⁴¹ Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41); z dnia 3 marca 2005 r., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).