



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 6 grudnia 2018 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Podstawa opodatkowania –
Obniżenie – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C-672/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 16 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 listopada 2017 r., w postępowaniu:

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA przez A.G. Schwalbacha, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueiredę oraz R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Caeiro, oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (zwaną dalej „Tratave”) a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem ds. podatkowych i celnych, Portugalia) w przedmiocie odmówienia przez ten organ przyznania ww. spółce korekty kwoty zapłaconego podatku od wartości dodanej (VAT) dotyczącego niezapłaconych wierzytelności uznanych za nieściągalne z powodu niewypłacalności dłużników.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„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”.
- 4 Zgodnie z art. 90 owej dyrektywy:

„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”.
- 5 Artykuł 184 wspomnianej dyrektywy stanowi, że „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi”.
- 6 Artykuł 185 tej dyrektywy 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 [...].

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

7 Zgodnie z art. 219 dyrektywy VAT „[k]ażdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę”.

8 Artykuł 273 tej dyrektywy stanowi:

„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 członkowskimi 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 fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo portugalskie

9 Artykuł 78 ust. 7 lit. b) Código do IVA (kodeksu VAT) stanowi:

„Podatnicy mogą odliczyć [...] VAT dotyczący wierzytelności uznanych za nieściągalne:

[...]

b) w ramach postępowania upadłościowego, jeżeli ogłoszono upadłość”.

10 Artykuł 78 ust. 11 tego kodeksu przewiduje:

„W przypadkach przewidzianych w ust. 7 i ust. 8 lit. d) do wiadomości nabywcy towaru lub usługobiorcy będącego podatnikiem podawana jest informacja o całkowitym lub częściowym umorzeniu należności podatkowej celem dokonania korekty pierwotnie zastosowanego odliczenia”.

11 Artykuł 98 ust. 2 kodeksu podatku VAT stanowi:

„O ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, z prawa do odliczenia lub zwrotu nadpłaconego podatku można skorzystać wyłącznie w ciągu czterech lat następujących, odpowiednio, po powstaniu prawa do odliczenia lub po nadpłacie podatku”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Tratave jest spółką z siedzibą w Serzedelo (Portugalia), która świadczy komunalne usługi publiczne w zakresie drenażu, oczyszczania i zrzucania ścieków komunalnych w zintegrowanym systemie oczyszczania Vale do Ave (Portugalia) i zarządza nimi.

13 Tratave jest podatnikiem VAT. W okresowej deklaracji VAT za lipiec 2010 r. obniżyła ona swoją podstawę opodatkowania i skorygowała kwoty VAT uprzednio zapłacone i przerzucone na ośmiu jej klientów – jej usługobiorców, którzy zostali uznani za niewypłacalnych w wyrokach mających powagę rzeczy osądzonej

14 Owa korekta przekładała się na obniżenie VAT, z korzyścią dla Tratave, o kwotę 59 017,35 EUR.

- 15 W wyniku tej deklaracji Tratave poddana została kontroli podatkowej, w trakcie której organ ds. podatkowych i celnych wskazał jej, iż owa korekta obarczona była bezprawnością z tego powodu, że nie zostały dostarczone zaświadczenia dotyczące wyroków ogłaszających upadłość, które nabyły powagę rzeczy osądzonej, oraz że spółka ta nie spełniła również przewidzianego w art. 78 ust. 11 kodeksu VAT wymogu uprzedniego powiadomienia niewypłacalnych dłużników o swoim zamiarze umorzenia VAT, aby mogli oni skorygować odliczenia kwoty VAT, którego mogli oni już byli dokonać.
- 16 W konsekwencji w dniu 2 września 2014 r. wspomniany organ ds. podatkowych i celnych doręczył Tratave decyzję o ustaleniu dodatkowego zobowiązania podatkowego dotyczącego lipca 2010 r. w wysokości 59 017,35 EUR, powiększonego o odsetki za zwłokę w wysokości 9216,41 EUR.
- 17 W dniu 28 października 2014 r. Tratave zapłaciła te kwoty.
- 18 W styczniu i lutym 2015 r. Tratave poinformowała odnośnych dłużników o swoim zamiarze umorzenia kwot VAT dotyczących niezapłaconych wierzytelności.
- 19 W dniu 27 lutego 2015 r. spółka ta wniosła zażalenie od decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe z dnia 2 września 2014 r. Zażalenie to było przedmiotem decyzji o odrzuceniu.
- 20 W dniu 25 czerwca 2015 r. Tratave wniosła odwołanie od tej decyzji, które również zostało odrzucone, w dniu 5 sierpnia 2016 r.
- 21 W dniu 6 stycznia 2017 r. Travate złożyła do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] skargę o stwierdzenie nieważności decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe z dnia 2 września 2014 r. i decyzji odrzucającej jej odwołanie.
- 22 Sąd ten uznał, że wymóg dotyczący posiadania zaświadczeń dotyczących wyroków ogłaszających upadłość, które nabyły powagę rzeczy osądzonej, jest pozbawiony podstawy prawnej, ale Tratave powinna była spełnić wymóg dotyczący uprzedniego zawiadomienia niewypłacalnych dłużników o zamiarze umorzenia VAT dotyczącego niezapłaconych wierzytelności.
- 23 Wspomniany sąd stwierdził również, że w każdym wypadku owa korekta podlegała czteroletniemu terminowi przedawnienia.
- 24 Zastanawia się on jednak nad zgodnością takich warunków korekty przewidzianych przez prawo krajowe z zasadą neutralności VAT.
- 25 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy sprzeczny z zasadą neutralności i art. 90 [dyrektywy VAT] jest przepis krajowy taki jak zawarty w art. 78 ust. 11 [kodeksu VAT], interpretowany w ten sposób, że korekty podatku w przypadku braku zapłaty można dokonać dopiero po podaniu do wiadomości nabywcy towaru lub usługobiorcy będącego podatnikiem informacji o umorzeniu należności podatkowej w celu korekty dokonanej pierwotnie odliczenia?
 - 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej – czy sprzeczny z zasadą neutralności i art. 90 [dyrektywy VAT] jest przepis krajowy taki jak ten zawarty w art. 78 ust. 11 [kodeksu VAT], interpretowany w ten sposób, że nie można dokonać korekty podatku w przypadku braku zapłaty,

jeżeli informacja o umorzeniu należności podatkowej nie została podana do wiadomości nabywcy towaru lub usługobiorcy będącego podatnikiem przed upływem terminu przewidzianego w art. 98 ust. 2 tego kodeksu na dokonanie odliczenia podatku?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Pytanie pierwsze

- 26 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zasada neutralności i art. 90 dyrektywy 2006/112 sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu takiemu jak uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, które przewiduje, że w przypadku braku zapłaty obniżenie podstawy opodatkowania VAT nie może zostać przez podatnika dokonane, o ile nie powiadomił on uprzednio o swoim zamiarze częściowego lub całkowitego umorzenia VAT będącego podatnikiem nabywcy towaru lub usługobiorcy w celu korekty odliczenia kwoty VAT, którego ten ostatni mógł już być dokonać.
- 27 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że o ile niewykluczone jest, iż korekta podstawy opodatkowania dokonana przez Tratave w lipcu 2010 r. dotyczy kwot VAT należnych przed datą wejścia w życie dyrektywy VAT, to znaczy przed dniem 1 stycznia 2007 r., to jednak w każdym wypadku nie ma konieczności orzekania w kwestii, który tekst prawa Unii ma zastosowanie, ponieważ właściwe dla niniejszej sprawy przepisy dyrektywy VAT są identyczne jak przepisy poprzedzającej ją szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).
- 28 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną tych transakcji.
- 29 Artykuł 90 ust. 1 tej dyrektywy, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymał części lub całości wynagrodzenia. Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 26, 27; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22; a także z dnia 20 grudnia 2017 r., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, pkt 32).
- 30 Jednakże art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala państwom członkowskim na odstąpienie od tej zasady w wypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcji (wyroki: z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 23; z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 27).
- 31 Ponadto na podstawie art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą przewidzieć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustom podatkowym, między innymi pod warunkiem, że możliwość ta nie zostanie wykorzystana do

wprowadzenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 36).

- 32 Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą wprowadzić państwa członkowskie, należy stwierdzić, że przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych celem obniżenia podstawy opodatkowania (wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 23; z dnia 15 maja 2014 r. *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 37; z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 42).
- 33 Z orzecznictwa wynika jednak, że przepisy, których celem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od przestrzegania zasad dotyczących podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT (wyroki: z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 28; z dnia 15 maja 2014 r. *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 38; z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 43).
- 34 W konsekwencji konieczne jest, aby formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skorzystać przed organami podatkowymi z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania VAT, ograniczały się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie zostanie otrzymana. W tym zakresie zadaniem sądów krajowych jest zbadanie, czy jest tak w przypadku tych przewidzianych przez dane państwo członkowskie formalności (wyroki: z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 39; z dnia 12 października 2017 r., *Lombard Inगतlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 44).
- 35 W niniejszym przypadku wymóg taki jak w postępowaniu głównym, który uzależnia obniżenie do należnej wysokości podstawy opodatkowania podatnika w przypadku braku zapłaty od uprzedniego powiadomienia przez tego podatnika jego dłużnika o zamiarze umorzenia części lub całości VAT, wynika jednocześnie z art. 90 ust. 1 i z art. 273 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 24, 25).
- 36 Jeżeli chodzi o przestrzeganie zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, należy stwierdzić, iż ten wymóg, pozwalający na poinformowanie dłużnika o tym, że powinien dokonać korekty kwoty VAT, którą ewentualnie mógł on już być odliczyć od podatku naliczonego, może przyczynić się zarówno do prawidłowego poboru VAT i do unikania oszustwa, jak i do zlikwidowania ryzyka utraty wpływów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 32, 33).
- 37 W tym zakresie obowiązek wskazania przez niewypłacalnego dłużnika niezapłaconych długów i wierzytelności, do których odnosi się *Tratave* w celu powołania się na bezskuteczność omawianego w postępowaniu głównym wymogu, a tym samym na naruszenie zasady neutralności, nie może stanowić formalności gwarantującej w wystarczający sposób przestrzeganie tych celów, ponieważ taki obowiązek wskazania opiera się jedynie na inicjatywie dłużnika.
- 38 Ponadto, jak wynika z postanowienia odsyłającego, uprzedni wobec korekty podstawy opodatkowania VAT przez podatnika, dostawcę lub usługodawcę charakter zawiadomienia niewypłacalnego dłużnika, ma umożliwić każdemu państwu członkowskiemu podjęcie działań we właściwym czasie w ramach postępowania upadłościowego w celu odzyskania VAT, który mógł już być zostać odliczony od podatku naliczonego przez tego dłużnika.

- 39 Ponadto ponieważ przestrzeganie spornego w postępowaniu głównym wymogu pozwala podatnikowi, dostawcy lub usługodawcy na odzyskanie całej nadwyżki VAT zapłaconej organowi podatkowemu z tytułu niezapłaconych wierzytelności, wymóg ten nie podważa co do zasady neutralności VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 37).
- 40 Wreszcie portugalski rząd stwierdził, że owo zawiadomienie nie zostało poddane szczególnym warunkom co do formy, a tym samym że może ono zostać dokonane w każdy stosowny sposób. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że stanowi ono „bardzo łatwy” i „bardzo mało uciążliwy” krok do wykonania.
- 41 Taki wymóg nie wydaje się zatem nadmiernie uciążliwy dla podatnika, dostawcy lub usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 34), czego zweryfikowanie należy jednak do sądu odsyłającego.
- 42 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż zasadę neutralności oraz art. 90 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu takiemu jak uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, które przewiduje, że obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku braku zapłaty może zostać dokonane przez podatnika dopiero po uprzednim zawiadomieniu przez niego o swoim zamiarze umorzenia części lub całego VAT będącego podatnikiem nabywcy towaru lub usługi w celu dokonania przez tego ostatniego korekty kwoty odliczenia VAT, którego mógł on już być dokonać.

W przedmiocie pytania drugiego

- 43 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej i art. 90 dyrektywy VAT sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu takiemu jak uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, które uzależnia obniżenie podstawy opodatkowania VAT w przypadku braku zapłaty od zawiadomienia będącego podatnikiem nabywcy towaru lub usługi o umorzeniu podatku w czteroletnim terminie przedawnienia.
- 44 Ponieważ pytanie to zostało zadane jedynie na wypadek odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

- 45 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Zasadę neutralności oraz art. 90 i 273 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 nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu takiemu jak uregulowanie sporne w postępowaniu głównym, które przewiduje, że obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w przypadku braku zapłaty może zostać dokonane przez podatnika dopiero po uprzednim zawiadomieniu przez niego o zamiarze umorzenia części lub całego VAT będącego podatnikiem nabywcy towaru lub usługi w celu dokonania przez tego ostatniego korekty kwoty odliczenia VAT, którego mógł on już być dokonać.

Podpisy