Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 28 maja 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 90 – Artykuły od 184 do 186 – Zasada neutralności VAT – Korekta wstępnego odliczenia podatku – Rabaty przyznawane z tytułu wewnątrzwspólnotowych i wewnętrznych dostaw towarów

W sprawie C-684/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 26 września 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 listopada 2018 r., w postępowaniu:

World Comm Trading Gfz SRL

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, K. Jürimäe (sprawozdawczyni) i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu World Comm Trading Gfz SRL – L. Ionescu-Donoiu, avocată,

– w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo E. Gane, R.I. Hațieganu i C.-R. Canțăr, następnie E. Gane i R.I. Hațieganu, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i J. Jokubauskaitė – w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: rumuński.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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"), oraz zasad neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy World Comm Trading Gfz SRL (zwaną dalej „World Comm Trading"), spółką mającą siedzibę w Rumunii, a Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (krajową agencją administracji podatkowej, Rumunia) i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Ploeszti, Rumunia), w przedmiocie nałożonego na spółkę World Comm Trading obowiązku dokonania korekty VAT w wyniku rabatów, jakie zostały jej udzielone z tytułu wewnątrzwspólnotowych i wewnętrznych dostaw towarów podlegających temu podatkowi.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 90 dyrektywy VAT przewiduje:

„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".

4 Artykuł 184 tej dyrektywy brzmi następująco:

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

5 Artykuł 185 wspomnianej 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 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".

6 Zgodnie z art. 186 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185".

Prawo rumuńskie

7 Artykuł 138 lit. c) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"), stanowił:

„Podstawa opodatkowania zostaje obniżona […] jeżeli rabaty, zniżki, upusty i inne obniżki cen, o których mowa w art. 137 ust. 3 lit. a), zostały przyznane po wykonaniu dostawy towarów lub wyświadczeniu usług".

8 Zgodnie z art. 138 bis ust. 1 kodeksu podatkowego:

„W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podstawa opodatkowania obejmuje takie same elementy jak elementy uwzględniane zgodnie z art. 137 w celu ustalenia podstawy opodatkowania dla dostawy takich samych towarów na terytorium kraju. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 130 bis ust. 2 lit. a) podstawa opodatkowania jest ustalana zgodnie z art. 137 ust. 1 lit. c) i art. 137 ust. 2".

9 Punkt 19 ust. 1 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządu nr 44/2004 przyjmującego przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy, *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.), w brzmieniu obowiązującym w grudniu 2008 r. przewidywał:

„Zgodnie z art. 137 ust. 3 lit. a) kodeksu podatkowego rabaty, zniżki, upusty i inne obniżki cen nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem, jeżeli zostały przyznane przez dostawcę/usługodawcę bezpośrednio na rzecz klienta w chwili dokonania dostawy/wyświadczenia usługi i w rzeczywistości nie stanowią zapłaty za usługę lub za dostawę. W tym celu na fakturze wskazuje się wartość bez podatku dostarczonych towarów lub wykonanych usług, a kwota odliczona od postawy opodatkowania jest wpisywana w oddzielnym wierszu ze znakiem minus (» – «). [VAT] jest stosowany do otrzymanej różnicy".

10 Zgodnie z pkt 20 tego dekretu rządu:

„(1) W przypadkach przewidzianych w art. 138 kodeksu podatkowego dostawcy towarów lub usługodawcy korygują podstawę opodatkowania podatkiem po dokonaniu dostawy lub wyświadczeniu usługi lub po ich zafakturowaniu, nawet jeśli dostawa lub usługa nie zostały wykonane lub wyświadczone, lecz zdarzenia przewidziane w art. 138 kodeksu podatkowego mają miejsce po zafakturowaniu i wpisaniu podatku do ksiąg rachunkowych podatnika. W tym celu dostawcy lub usługodawcy muszą wystawić faktury, których wartości są poprzedzone znakiem minus (» – «), gdy podstawa opodatkowania podlega obniżeniu, lub, w stosownych przypadkach, bez znaku minus (» – «), jeżeli podstawa opodatkowania podlega podwyższeniu, które to faktury zostaną przekazane także podmiotowi, któremu przyznano obniżkę. Przepisy niniejszego ustępu stosuje się również do dostaw wewnątrzwspólnotowych.

(2) Podmioty, którym przyznano rabaty, są zobowiązane do skorygowania wstępnie wykonanego prawa do odliczenia zgodnie z art. 148 lit. b) i art. 149 ust. 4 lit. e) kodeksu podatkowego tylko w przypadku transakcji przewidzianych w art. 138 lit. a)–c) i e) tego kodeksu. Przepisy niniejszego ustępu stosuje się również do dostaw wewnątrzwspólnotowych".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 World Comm Trading, spółka z siedzibą w Rumunii, zawarła w dniu 1 kwietnia 2004 r. umowę dystrybucji produktów telefonii komórkowej z Nokia Corporation (zwaną dalej „Nokią").

12 Na podstawie tej umowy spółka World Comm Trading nabyła od Nokii szereg produktów telefonii komórkowej. Produkty zostały dostarczone spółce World Comm Trading przez Nokię z Finlandii, Niemiec, Węgier i Rumunii.

13 Dla wewnątrzwspólnotowych dostaw tych produktów z Finlandii, Niemiec i Węgier Nokia posługiwała się odpowiednio swoimi numerami VAT: fińskim, niemieckim i węgierskim. Z tytułu tych dostaw Nokia wystawiała faktury zwolnione z VAT i spółka World Comm Trading rozliczała VAT w Rumunii, stosując mechanizm odwrotnego obciążenia.

14 Z tytułu dostaw wewnętrznych wspomnianych produktów z Rumunii, Nokia wystawiała faktury zawierające jej rumuński numer VAT, a spółka World Comm Trading rozliczała VAT jako VAT podlegający odliczeniu.

15 Nokia przyznawała kwartalnie spółce World Comm Trading rabaty za ilość sprzedanych produktów telefonii komórkowej, to znaczy obniżki cen przyznawane po osiągnięciu określonego progu ilościowego. Ów próg ilościowy był obliczany niezależnie od miejsca dostawy produktów.

16 Z tytułu tych rabatów Nokia wystawiała kwartalnie jedną fakturę wykazującą ujemne saldo ze znakiem „-" (minus). Faktura ta zawierała jej fiński numer VAT, pomimo że jedna część produktów, których dotyczyły te same rabaty, została dostarczona z Rumunii. Spółka World Comm Trading rozliczała następnie odpowiadający temu VAT, stosując mechanizm odwrotnego obciążenia. Spółka World Comm Trading rozliczała bowiem całą sumę odpowiadającą uzyskanym rabatom jako związaną z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi.

17 W wyniku kontroli rumuńskie organy podatkowe stwierdziły, że spółka World Comm Trading w błędny sposób rozliczała VAT, gdyż nie dokonała rozróżnienia pomiędzy dostawami wewnętrznymi a dostawami wewnątrzwspólnotowymi. Zdaniem tych organów spółka World Comm Trading powinna była rozliczyć VAT odpowiadający rabatom związanym z dostawami wewnętrznymi w sposób odrębny od VAT-u odpowiadającego wewnątrzwspólnotowym dostawom rozpatrywanych produktów. W konsekwencji organy podatkowe wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w łącznej kwocie 821 377 rumuńskich lejów (RON) (około 173 855,84 EUR), obejmującej również odsetki za zwłokę.

18 W tym względzie sąd odsyłający, Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia), wyjaśnia w odpowiedzi na wezwanie Trybunału do udzielenia wyjaśnień, że kwota ta odpowiadała różnicy pomiędzy kwotą wstępnego odliczenia a skorygowaną kwotą podlegającego odliczeniu VAT, z uwzględnieniem skorygowanej podstawy opodatkowania w wyniku rabatów uzyskanych z tytułu wewnętrznych dostaw produktów telefonii komórkowej w Rumunii.

19 Decyzją z dnia 30 października 2014 r. krajowa agencja administracji podatkowej oddaliła zażalenie wniesione przez spółkę World Comm Trading na decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w pkt 17 niniejszego wyroku.

20 Po oddaleniu jej skargi na tę decyzję przez Tribunalul Bucureşti (sąd wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia), spółka World Comm Trading wniosła apelację od tego wyroku do sądu odsyłającego.

21 Przed tym sądem World Comm Trading podnosi, że stawiany przez organ podatkowy wymóg odrębnego rozliczania VAT odpowiadającego rabatom związanym z dostawami wewnętrznymi i VAT odpowiadającego rabatom związanym z dostawami wewnątrzwspólnotowymi okazuje się nadmiernym

formalizmem. Sposób, w jaki rozlicza ona owe przyznane przez Nokię rabaty, nie ma wpływu na budżet państwa. Ponadto wymóg ten jest sprzeczny z zasadą neutralności VAT, ponieważ w chwili kontroli podatkowej Nokia zaprzestała swojej działalności w Rumunii i nie mogła już wystawiać faktur zawierających rumuński numer VAT z tytułu rabatów ilościowych związanych z wewnętrznymi dostawami produktów telefonii komórkowej w Rumunii.

22 Z uwagi na te argumenty sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy spółce, która została uznana za spełniającą materialne przesłanki korekty prawa do odliczenia VAT, można odmówić tej korekty z tego powodu, że prawo krajowe lub krajowa praktyka administracyjna zakazują odliczenia VAT w przypadku, gdy dostawca wystawił tylko jedną fakturę zarówno na produkty, które były przedmiotem dostaw wewnętrznych, jak i na produkty, które były przedmiotem dostaw wewnątrzwspólnotowych.

23 W tym względzie sąd odsyłający zastanawia się w szczególności nad tym, czy zasada proporcjonalności sprzeciwia się temu, aby krajowe organy podatkowe nakładały na spółkę World Comm Trading obowiązek zwrotu różnicy pomiędzy kwotą wstępnego odliczenia i skorygowaną kwotą podlegającego odliczeniu VAT. Zastanawia się w szczególności, czy organy te mogą nałożyć obowiązek takiego zwrotu w sytuacji, takiej jak w postępowaniu głównym, w której podstawa opodatkowania została skorygowana w wyniku rabatów uzyskanych z tytułu dostaw produktów telefonii komórkowej dokonanych w Rumunii, nawet wówczas, gdy Nokia zaprzestała swej działalności w tym państwie członkowskim i nie była już w stanie wystawić faktury z tytułu rabatów związanych z dostawami wewnętrznymi zawierającymi jej rumuński numer VAT.

24 Ponadto odnosząc się do art. 90 dyrektywy VAT, który powierza państwom członkowskim zadanie ustalenia konkretnych warunków, w których zostaje obniżona podstawa opodatkowania, sąd odsyłający zastanawia się, czy ów przepis zobowiązuje je do przyjęcia jasnych i przewidywalnych przepisów dotyczących warunków formalnych i materialnych wymaganych dla wykonania prawa do odliczenia. W braku takich przepisów krajowych sąd ten chciałby wiedzieć, czy możliwa jest odmowa prawa do odliczenia VAT.

25 W tych okolicznościach Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 90 [dyrektywy VAT] oraz zasada neutralności VAT stoją na przeszkodzie przepisom krajowym (lub praktyce administracyjnej opartej na niejasnych przepisach), które odmawiają spółce prawa do odliczenia VAT proporcjonalnie do wartości rabatu zastosowanego do krajowych dostaw towarów na tej podstawie, że faktura podatkowa wystawiona przez dostawcę wewnątrzwspólnotowego (jako przedstawiciela grupy przedsiębiorstw) ujmuje całkowity rabat przyznany zarówno na produkty [które stanowiły przedmiot dostaw wewnątrzwspólnotowych], jak i na produkty [stanowiące przedmiot dostaw wewnętrznych], dostarczone na podstawie tej samej umowy ramowej, ale ujęte jako nabycia pochodzące z danego państwa członkowskiego (od członka grupy z innym numerem identyfikacyjnym VAT niż numer widniejący na fakturze dotyczącej rabatu)?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie temu, by podmiotowi, któremu przyznano rabat, odmówić prawa do odliczenia VAT proporcjonalnie do wartości rabatu przyznanego zbiorczo przez dostawcę wewnątrzwspólnotowego, w przypadku gdy lokalny dostawca (członek tej samej grupy) zaprzestał wykonywania działalności gospodarczej i nie może już obniżyć podstawy opodatkowania dostaw poprzez wystawienie faktury z własnym numerem identyfikacyjnym VAT w celu zwrotu różnicy pobranego VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w ramach przewidzianej art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem, do Trybunału należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Z tej perspektywy to do Trybunału należy w odpowiednim przypadku przeformułowanie przedstawionych mu pytań (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, pkt 25).

27 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że pytanie pierwsze dotyczy wykładni art. 90 dyrektywy VAT, który obejmuje w ust. 1 przypadki anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji i zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania, a tym samym również kwoty VAT należnej od podatnika każdorazowo, gdy po zawarciu transakcji nie otrzymał on części lub całości wynagrodzenia (wyrok z dnia 3 lipca 2019 r., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Otóż, jak to wynika ze wskazówek dostarczonych przez sąd odsyłający, pytanie pierwsze ma na celu ustalenie, czy krajowe organy podatkowe są uprawnione do skierowania do podatnika decyzji określającej wysokość podatku wynikającej z korekty wstępnego odliczenia w wyniku uzyskania rabatów z tytułu wewnętrznych dostaw towarów.

29 To artykuł 185 dyrektywy VAT dotyczy szczegółowo korekty wstępnego odliczenia, w szczególności w przypadku obniżek uzyskanych po deklaracji VAT.

30 W związku z tym pytanie pierwsze trzeba rozumieć jako zmierzające do ustalenia, czy art. 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że krajowe organy podatkowe mogą skierować do podatnika decyzję korygującą wstępne odliczenie VAT, jeżeli w wyniku uzyskania przez tego podatnika rabatów z tytułu wewnętrznych dostaw towarów, organy te uznają, że wstępne odliczenie VAT było wyższe niż to, jakie miał prawo zastosować ów podatnik.

31 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 184–186 dyrektywy VAT określają warunki, na jakich organ podatkowy może domagać się korekty ze strony podatnika. Przewidziany w tych artykułach mechanizm korekty stanowi integralną cześć ustanowionego przez te dyrektywę sytemu odliczenia VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 48, 50).

32 Jeżeli chodzi o korektę odliczenia VAT naliczonego, to art. 184 dyrektywy VAT przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

33 Z art. 185 ust. 1 tej dyrektywy wynika, że korekta wstępnego odliczenia powinna mieć miejsce w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, a zwłaszcza w przypadku uzyskania obniżek ceny.

34 Z łącznej lektury art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że gdy z powodu zmiany jednego z czynników uwzględnionego pierwotnie przy obliczaniu odliczeń konieczna staje się korekta, obliczenie kwoty tej korekty powinno prowadzić do tego, że kwoty ostatecznie dokonanych odliczeń będą odpowiadać kwotom, jakie podatnik ten miałby prawo odliczyć, jeżeli owa zmiana zostałaby pierwotnie uwzględniona (zob. podobnie wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 47).

35 W niniejszej sprawie, jak wynika ze wskazówek dostarczonych przez sąd odsyłający, związane z dostawami wewnętrznymi produktów telefonii komórkowej w Rumunii rabaty uzyskane przez World Comm Trading obniżyły podlegającą odliczeniu kwotę VAT, jaka została wstępnie obliczona przez organy podatkowe.

36 W takim przypadku, jak wynika z orzecznictwa Trybunału przypomnianego w pkt 34 niniejszego wyroku, należy dokonać korekty wstępnie dokonanego odliczenia VAT w taki sposób, aby przez tę zmianę kwota tego odliczenia odpowiadała ostatecznie kwocie odliczenia, którego podatnik ten miałby prawo dokonać, jeżeli wspomniana zmiana zostałaby pierwotnie uwzględniona.

37 Okoliczność, iż podatnik nie posiada odrębnej, wystawionej przez krajowego dostawcę faktury dotyczącej rabatów przyznanych z tytułu dostaw wewnętrznych, a jedynie fakturę zbiorową wystawioną przez dostawcę wewnątrzwspólnotowego, która ma wpływ również na podstawę opodatkowania dostaw wewnętrznych, nie zwalnia od obowiązku przestrzegania wymogu korekty wstępnego odliczenia VAT w wyniku obniżenia otrzymanej ceny, ponieważ wymóg ten stanowi integralną cześć ustanowionego przez dyrektywę VAT systemu odliczenia VAT.

38 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że krajowe organy podatkowe powinny zobowiązać podatnika do dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT, jeżeli w wyniku uzyskania przez niego rabatów z tytułu wewnętrznych dostaw towarów organy te uznają, że wstępne odliczenie było wyższe niż to, do którego dokonania podatnik miał prawo.

W przedmiocie pytania drugiego

39 Przez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik mający siedzibę w państwie członkowskim ma obowiązek dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT nawet wówczas, gdy dostawca tego podatnika zaprzestał działalności w tym państwie członkowskim oraz gdy wspomniany dostawca nie może już z tego powodu dochodzić zwrotu części zapłaconego VAT.

40 W niniejszej sprawie ze wskazówek dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że kwestionując korektę VAT spółka World Comm Trading wysuwa przed tym sądem argument z faktu, że jej dostawca, który zaprzestał działalności w Rumunii, nie jest już zarejestrowany dla celów VAT w tym państwie członkowskim, a tym samym nie jest w stanie wystawić zawierającej jego rumuński numer VAT faktury dotyczącej rabatów związanych z dostawami krajowymi, ani też dochodzić od rumuńskich organów podatkowych zwrotu części zapłaconego przez niego VAT.

41 W tym względzie należy stwierdzić, że okoliczność, iż VAT należny od dostawcy podatnika sam nie został skorygowany, nie ma żadnego wpływu na prawo właściwego krajowego organu podatkowego do wymagania dokonania korekty odliczonego przez podatnika VAT.

42 Z jednej strony bowiem, taka okoliczność nie znajduje się wśród odstępstw przewidzianych przez art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, który wylicza poszczególne przypadki, jakie nie prowadzą do korekty wstępnego odliczenia.

43 Z drugiej strony, zgodnie z orzecznictwem Trybunału okoliczność, że należny od dostawcy podatnika VAT sam nie został skorygowany, nie ma wpływu na prawo organu podatkowego do uzyskania zwrotu VAT odliczonego przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 57).

44 Z uwagi na powyższe na drugie pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik mający siedzibę w państwie członkowskim ma obowiązek dokonania korekty wstępnego odliczenia VAT nawet wówczas, gdy dostawca tego podatnika zaprzestał działalności w tym państwie członkowskim oraz gdy wspomniany dostawca nie może już z tego powodu dochodzić zwrotu części zapłaconego przez niego VAT.

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 (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 185 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 krajowe organy podatkowe powinny zobowiązać podatnika do dokonania korekty wstępnego odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli w wyniku uzyskania rabatów z tytułu wewnętrznych dostaw towarów organy te uznają, że wstępne odliczenie było wyższe niż to, do którego dokonania podatnik miał prawo.**

2) **Artykuł 185 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podatnik mający siedzibę w państwie członkowskim ma obowiązek dokonania korekty wstępnego odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) nawet wówczas, gdy dostawca tego podatnika zaprzestał działalności w tym państwie członkowskim oraz gdy wspomniany dostawca nie może już z tego powodu dochodzić zwrotu części zapłaconego przez niego VAT.**

Podpisy