Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 czerwca 2017 r.[1]

Sprawa C-246/16

Enzo Di Maura
przeciwko
Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sąd ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, Włochy)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Przepisy dotyczące VAT – Ograniczenie prawa do obniżenia podstawy opodatkowania przy niewywiązaniu się z płatności przez kontrahenta (art. 11 część C ust. 1 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388/EWG względnie art. 90 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE) – Margines uznania państw członkowskich w odniesieniu do transpozycji – Proporcjonalność okresu prefinansowania przez przedsiębiorcę

I. Wprowadzenie

1. W ramach stosunków handlowych co jakiś czas zdarza się, że klient nie zapłaci faktur w terminie lub ich w ogóle nie zapłaci. Już sama sytuacja jako taka jest nieprzyjemna dla przedsiębiorstwa, w szczególności, gdy te zaległości osiągną określony rozmiar. Szczególnie nieprzyjemna staje się sytuacja, gdy mimo braku zapłaty tych faktur należny staje się podatek wynikający z kwot faktur i pozostający do zapłacenia przez klienta.

2. Tło stanowi fakt, iż w przepisach dotyczących VAT państwo otrzymuje już „swój" podatek od przedsiębiorcy, pomimo że podmiot obciążony podatkiem (odbiorca świadczenia) nie zapłacił go jeszcze temu przedsiębiorstwu. W efekcie przedsiębiorstwo musi dokonać prefinansowania VAT do czasu jego zapłaty i tym samym udzielać państwu nieoprocentowanej pożyczki. Przedmiotem niniejszej sprawy jest niezapłacona faktura z 2004 roku.

3. W związku z tym chyba wszystkie państwa członkowskie przewidują odpowiednią korektę powstałego już zobowiązania przedsiębiorcy w zakresie VAT. We Włoszech było to jednak możliwe dopiero po *zakończeniu postępowania upadłościowego* w odniesieniu do odbiorcy świadczenia. W innych państwach wyznacznikiem jest *wszczęcie postępowania upadłościowego*. Przedsiębiorstwo tylko pośrednio ma wpływ na obie te kwestie. W związku z tym do zakończenia okresu prefinansowania może upłynąć nawet wiele lat.

1 Język oryginału: niemiecki.

4. W niniejszym – teraz już drugim – postępowaniu z Włoch [2] Trybunał zajmuje się więc jednym z najważniejszych zagadnień odnośnie do wynikającego z przepisów państwa prawa pośredniego poboru VAT. Ostatecznie Trybunał będzie musiał po raz pierwszy orzec [3], na jaki okres czasu państwa członkowskie mogą zobowiązać prywatne przedsiębiorstwo do prefinansowania podatku, którego z ekonomicznego punktu widzenia nie musi ono płacić, tak aby spełniało to jeszcze wymogi proporcjonalności. Czy rzeczywiście przedsiębiorstwo musi czekać dwa, dziesięć lub jeszcze więcej lat, aż otrzyma zwrot naliczonego i już odprowadzonego VAT? Czy jest ono przy tym zobowiązane do prowadzenia z ekonomicznego punktu widzenia być może zupełnie bezsensownego procesu sądowego, aby móc wykazać, że dokonanie zapłaty za uzgodnione świadczenie wzajemne *definitywnie* już nie nastąpi?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Ramy prawa Unii niniejszej sprawy stanowi znajdujący zastosowanie w odniesieniu do spornego okresu opodatkowania art. 11 część C ust. 1 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 [4] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą"). Treść niniejszego przepisu jest identyczna z treścią obowiązującego obecnie art. 90 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [5] (zwanej dalej „dyrektywą VAT")

6. Artykuł 90 dyrektywy VAT (uprzednio art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy) określa zmianę podstawy opodatkowania:

„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".

2 Drugie pochodzące z Włoch postępowanie, tj. sprawa C-202/15, H3g, zostało obecnie nieformalnie zawieszone, gdyż tamtejszy sąd odsyłający ze względu na zmianę sytuacji prawnej najwyraźniej rozważa wycofanie pytania prejudycjalnego. Trybunał zajmuje się podobną kwestią także w ramach postępowania C-404/16.

3 Inaczej niż w wyrokach: z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339), z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131) oraz z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40).

4 Dz.U. 1997, L 145, s. 1.

5 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

B. Prawo włoskie

7. Artykuł 26 ust. 2 (w wersji mającej zastosowanie w danym czasie) decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto" (dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. „Przepisy ustanawiające i regulujące podatek od wartości dodanej", zwanego dalej „dekretem nr 633/72") stanowi:

„Jeżeli transakcja, za którą wystawiono fakturę po rejestracji określonej w art. 23 i 24, nie dochodzi do skutku w całości lub częściowo, lub jeżeli zmniejsza się jej kwota podlegająca opodatkowaniu, w konsekwencji stwierdzenia jej nieważności, jej anulowania, odwołania, rozwiązania, unieważnienia lub podobnych czynności albo z powodu braku zapłaty w całości lub w części na skutek bezskutecznego postępowania upadłościowego lub windykacyjnego albo wskutek zastosowania przewidzianych w umowie bonifikat lub obniżek, sprzedawca towaru lub usługodawca ma prawo odliczyć zgodnie z art. 19 podatek odpowiadający zmianie, rejestrując go zgodnie z art. 25. Kupujący lub usługobiorca, który zarejestrował już transakcję zgodnie z tym przepisem musi w takim wypadku zarejestrować zmianę zgodnie z art. 23 lub 24, z zastrzeżeniem przysługującego mu prawa do zwrotu kwoty zapłaconej sprzedawcy lub usługodawcy tytułem rekompensaty".

8. Natomiast art. 101 ust. 5 Testo Unico delle Imposte sui Redditi (ujednoliconych przepisów o podatkach dochodowych, zwanych dalej „TUIR") zawiera następującą regulację:

„Utrata towarów, o której mowa w ust. 1 […] oraz utrata wierzytelności inna niż możliwa do odliczenia zgodnie z […], może być odliczona, jeżeli jest wynikiem pewnych i ściśle określonych okoliczności a w każdym razie, w wypadku utraty wierzytelności, jeżeli w stosunku do dłużnika toczy się postępowanie upadłościowe lub zawarł on układ restrukturyzacyjny, który został zatwierdzony […]. Dla celów niniejszego ustępu przyjmuje się, że w stosunku do dłużnika toczy się postepowanie upadłościowe od dnia wydania wyroku stwierdzającego upadłość lub decyzji nakazującą przymusową likwidację w trybie administracyjnym albo […]".

9. Ponadto sąd odsyłający poinformował, że wprawdzie art. 26 ust. 2 dekretu nr 633/72 został zmieniony ustawą nr 208 z dnia 28 listopada 2015 r. w takim zakresie, iż w razie niezapłacenia ceny odliczenie VAT dopuszczone jest wyraźnie od momentu wszczęcia postępowania upadłościowego, jednak ten przepis znajduje zastosowanie tylko w odniesieniu do postępowań upadłościowych wszczętych po dniu 31 grudnia 2016 r.

III. Spór w postępowaniu głównym

10. Enzo Di Maura (zwany dalej „skarżącym") w 2004 roku – najwyraźniej po wykonaniu w 2004 roku określonej dostawy lub usługi – wystawił fakturę na kwotę 35 000 EUR, której spółka Sertenko srl jako odbiorca faktury nie zapłaciła, ponieważ wyrokiem z dnia 30 listopada 2004 r. została uznana za niewypłacalną. W oparciu o rzeczony wyrok w dniu 31 grudnia 2004 r. skarżący obniżył podstawę opodatkowania o taką samą kwotę, zmieniając pierwotnie wystawioną fakturę poprzez odliczenie podatków odpowiadających zmianie.

11. Jednakże Agenzia delle Entrate (urząd skarbowy, Włochy) za rok podatkowy 2004 ustalił wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od działalności produkcyjnej oraz VAT wraz z sankcjami. Zdaniem Agenzia delle Entrate w wypadku upadłości dłużnika przepis art. 26 ust. 2 dekretu nr 633/72 pozwalał bowiem zainteresowanemu odzyskać podatek zapłacony wcześniej na rzecz organu podatkowego jedynie w wypadku, gdyby było pewne, że brak jest dostępnych środków i tym samym brak jest możliwości odzyskania jego wierzytelności.

12. Skarżący wniósł skargę o uchylenie decyzji podatkowej do Commissione tributaria provinciale di Siracusa (sądu ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, Włochy). Jego zdaniem art. 26 dekretu nr 633/72 należy interpretować w ten sposób, że w wypadku braku zapłaty za świadczenia obniżenie podstawy opodatkowania jest możliwe już w momencie ogłoszenia upadłości, biorąc pod uwagę, że postępowania upadłościowe zwykle cechuje znaczna przewlekłość. Ponadto według niego art. 101 ust. 5 TUIR zwalnia wierzyciela z ciężaru wykazania ostatecznego charakteru straty, zezwalając wyraźnie na odliczenie wierzytelności żądanych od przedsiębiorstw objętych postępowaniami upadłościowymi od dnia wszczęcia postępowania.

13. W postępowaniu przed sądem ds. podatkowych organ podatkowy zgodził się z zarzutami skarżącego w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od działalności produkcyjnej zgodnie z art. 101 ust. 5 TUIR, lecz nie w przedmiocie VAT. Zdaniem Agenzia delle Entrate niemożność odliczenia tego podatku wynika z genezy art. 26 dekretu nr 633/72, zgodnie z którą przesłanka nieskuteczności odnosi się do postępowania upadłościowego.

14. Jego zdaniem dowód nieskuteczności postępowania upadłościowego następuje dopiero wtedy, gdy doszło do podziału aktywów i upłynął termin na przedstawienie uwag dotyczących planu podziału lub, w razie braku takiego planu, gdy upłynął termin na wniesienie zażalenia na postanowienie o zakończeniu postępowania upadłościowego. Według Agenzia delle Entrate sposób interpretacji art. 26 dekretu nr 633/72 jest zgodny z praktyką stosowania tego przepisu przez organy podatkowe oraz z orzecznictwem krajowym.

15. Commissione tributaria provinciale di Siracusa postanowił zawiesić postępowanie i wystąpić z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

16. Commissione tributaria provinciale di Siracusa, przed którym zawisł spór, przedłożył Trybunałowi następujące pytania:

1. Czy w świetle art. 11 część C ust. 1 i art. 20 ust. 1 lit. b) zdanie drugie dyrektywy 77/388/EWG, odnoszących się odpowiednio do zmiany polegającej na obniżeniu podstawy opodatkowania i do korekty podatku VAT obciążającego transakcje podlegające opodatkowaniu w przypadku braku zapłaty w całości lub w części za świadczenie wzajemne określone pomiędzy stronami, nałożenie ograniczeń, które uniemożliwiają lub czynią nadmiernie uciążliwym dla podatnika – również ze względu na czas, w związku z niemożliwą do przewidzenia długością postępowania upadłościowego – odzyskanie podatku związanego ze świadczeniem wzajemnym, które nie zostało zapłacone w całości lub w części, pozostaje w zgodzie z zasadami proporcjonalności i skuteczności, zagwarantowanymi przez TFUE i z zasadą neutralności, która reguluje stosowanie podatku VAT?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie, czy z przywołanymi wyżej zasadami zgodny jest przepis – taki jak art. 26 ust. 2 dekretu nr 633/72, w brzmieniu obowiązującym przed zmianami wprowadzonymi przez art. 1 ust. 126 i 127 ustawy nr 208 z dnia 28 grudnia 2015 r. – który uzależnia uprawnienie do odzyskania podatku od przedstawienia dowodu uprzedniego nieskutecznego przeprowadzenia procedur upadłościowych, czyli zgodnie z orzecznictwem sądów i praktyką organów podatkowych państwa członkowskiego Unii, wyłącznie w wyniku bezskutecznego końcowego podziału aktywów lub przy jego braku, ostatecznego charakteru postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego, także kiedy takie czynności są w sposób oczywisty nieopłacalne biorąc pod uwagę kwotę żądanej wierzytelności, perspektywy jej odzyskania oraz koszty procedur upadłościowych oraz w każdym razie, że rzeczone przesłanki mogą spełnić się po upływie lat od wszczęcia postępowania upadłościowego?

17. W postępowaniu przed Trybunałem Republika Włoska, Zjednoczone Królestwo i Komisja Europejska przedstawiły odnośnie do tych pytań uwagi na piśmie.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie obu pytań prejudycjalnych

1. Uwagi ogólne

18. W swoich obu pytaniach prejudycjalnych – które wymagają łącznego rozpatrzenia – sąd odsyłający w istocie pyta o to, na jakich warunkach państwa członkowskie mogą skorzystać z przewidzianej w art. 11 część C ust. 1 zdanie drugie szóstej dyrektywy (obecnie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT) możliwości odstąpienia od art. 11 część C ust. 1 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy (obecnie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT)[6]. Konkretnie dąży on do ustalenia, czy prawo Unii pozwala włoskiemu ustawodawcy uzależnić korektę podstawy opodatkowania od udowodnienia, że uprzednio przeprowadzone zostało nieskutecznie postępowanie upadłościowe, nawet jeśli mogłoby ono trwać w określonych okolicznościach powyżej dziesięciu lat.

19. Artykuł 90 ust. 2 dyrektywy VAT nie zawiera żadnych wytycznych co do tego, na jakich warunkach może nastąpić ograniczenie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. Odpowiedź na powyższe pytanie można zatem wywieść tylko z zasad przepisów dotyczących VAT.

20. Z tego względu w pierwszej kolejności zostanie objaśnione znaczenie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT (pkt 21 i nast.). Następnie odniosę się do wyjątku w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (pkt 32 i nast.). Zostanie przy tym wykazane, dlaczego dosłowne brzmienie podlega zawężającej interpretacji. W kwestii ograniczenia możliwości korekty należy szczególnie uwzględnić zasadę neutralności (zob. pkt 40 i nast.), pozycję przedsiębiorstwa w dziedzinie VAT i jego prawa podstawowe (zob. pkt 45 i nast.). W następnej kolejności przedstawię kryteria proporcjonalnego zastosowania art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (zob. pkt 53 i nast.).

2. Znaczenie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT

21. W punkcie wyjścia – mimo wywodów Zjednoczonego Królestwa i Republiki Włoskiej – istnieje w zasadzie zgodność. Podatek VAT powinien wprawdzie być płacony przez przedsiębiorcę jako zobowiązanego do jego uiszczania, jednakże istnieje utrwalone orzecznictwo Trybunału, iż VAT jest pośrednim podatkiem konsumpcyjnym, który powinien być płacony przez końcowego konsumenta[7]. Przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu funkcjonuje „tylko” jako inkasent na rachunek państwa[8].

6 Ponieważ przepisy art. 11 części C ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 90 dyrektywy VAT a także dalszych istotnych tutaj przepisów są identyczne w treści, a te ostatnie dają się lepiej cytować, do celów uproszczenia w dalszej części przytaczane będą aktualne przepisy.

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

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

22. VAT jako ogólny podatek konsumpcyjny ma za zadanie opodatkowanie zdolności finansowej konsumenta, która przejawia się w *przeznaczaniu majątku* na uzyskiwanie korzyści podlegających konsumpcji [9]. Widać to wyraźnie w przepisie art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT („odpłatna"), w regulacji art. 65 dyrektywy VAT (powstanie zobowiązania podatkowego zgodnie z otrzymanymi uprzednio wpłatami), a zwłaszcza z przepisu art. 73 dyrektywy VAT. Zgodnie z nimi podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę *otrzymaną* przez świadczącego jako świadczenie wzajemne.

23. Konsekwentnie Trybunał [10] 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". Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest opłacane przez konsumenta końcowego, nie jest ono zatem *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.

24. Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny, 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 normalnie rzecz biorąc ustalone świadczenie wzajemne w następstwie dostawy lub innego świadczenia zostanie spełnione w rozsądnym terminie.

25. 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 oba systemy muszą w którymś momencie zostać doprowadzone do zgodności. Zapewnia to art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie którym pierwotne zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego przez uiszczające opłatę przedsiębiorstwo wymaga stosownego skorygowania.

26. Pod tym względem utrwalonemu orzecznictwu Trybunału odpowiada to, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi wyraz *fundamentalnej zasady dyrektywy VAT*, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik [11].

27. 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) [12]. Zobowiązuje on państwo członkowskie do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania [13].

9 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20 i 23) oraz z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ 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 świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi").

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

11 Wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15), z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 27), z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22), z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 37) oraz z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440 pkt 35).

12 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 podatkiem VAT. Odbiorcy świadczenia, który w związku z niewywiązaniem się ze stanowiącej świadczenie wzajemne płatności nie zostaje obciążony podatkiem VAT, nie musi być zmniejszane (fikcyjne) obciążenie poprzez przyznanie mu prawa do odliczenia.

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

28. Konsekwentnie Trybunał w wyroku Goldsmiths orzekł, że odstępstwo od tej fundamentalnej zasady z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT musi być uzasadnione, by podejmowane przez państwa członkowskie na podstawie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT środki nie niweczyły celu harmonizacji podatków [14].

29. Jednakże w wyroku w sprawie *Almos Agrárkülkereskedelmi* Trybunał stwierdził także, że na podstawie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT podatnicy nie mogą powoływać się na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności ceny, jeżeli dane państwo członkowskie postanowiło zastosować wyjątek przewidziany w art. 90 ust. 2 rzeczonej dyrektywy [15].

30. Na tym co do zasady opierają się wywody Zjednoczonego Królestwa i Republiki Włoskiej. Jeśli faktycznie jest tak, że korekta mogłaby być w całości wykluczona, to zdaniem Zjednoczonego Królestwa tym bardziej możliwa byłaby sytuacja, że korekta byłaby dopuszczalna dopiero po zakończeniu wieloletniego postępowania upadłościowego. Nie da się jednak zauważyć, żeby Trybunał wydając wyrok w sprawie *Almos Agrárkülkereskedelmi* chciał faktycznie odejść od – w mojej opinii słusznego – wyroku w sprawie *Goldsmiths*.

31. Stąd też podjęcia decyzji wymaga to, czy art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT faktycznie w pełni umożliwia państwu członkowskiemu odstąpienie od zastosowania art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, ewentualnie czy odstąpienia muszą zostać uzasadnione.

3. Stanowiący wyjątek przepis art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT

a) Uwagi ogólne

32. Zgodnie z brzmieniem art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT, w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1. Tym samym państwa członkowskie mogą przewidywać wyjątek od zasady korekty. Stosownie do utrwalonego orzecznictwa Trybunału wyjątki należy jednak interpretować ściśle [16].

33. Nawet jeśli dosłowne brzmienie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT pozwala, by państwa członkowskie w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności mogły odstąpić od przewidzianego w ust. 1 zmniejszenia podstawy opodatkowania, to to sformułowanie nie może już choćby dlatego – odwrotnie jak uważają Zjednoczone Królestwo i Republika Włoska – pozwalać na pełne wyłączenie możliwości dokonania korekty.

34. Pełne wyłączenie możliwości dokonania korekty jest mianowicie czymś innym niż odstąpienie od możliwości dokonania natychmiastowej korekty i pozostawałoby w sprzeczności z wymienioną wyżej i zawartą w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT zasadą podatku konsumpcyjnego. Pełne wyłączenie nie stanowi także *ścisłej interpretacji* pojęcia „odstąpić”.

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

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

16 Jednakże tylko wówczas, gdy mimo tego zachowany zostanie cel wyjątku. Obecnie w tym duchu utrzymane jest już utrwalone orzecznictwo Trybunału dotyczące prawa w dziedzinie VAT – zobacz wyroki: z dnia 21 marca 2013 r., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, pkt 23), z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16), z dnia 20 czerwca 2002 r., Komisja/Niemcy (C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47) oraz moją opinię w sprawie Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, pkt 41). Używając tych sformułowań Trybunał zasadniczo kładzie nacisk nie na ścisłą, lecz na precyzyjną interpretację wyjątków.

b) *Ratio legis wyjątku w ust. 2*

35. Także ratio legis wyjątku w ust. 2 przemawia przeciwko upoważnieniu do wyłączenia możliwości dokonania korekty w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Na podstawie dosłownego brzmienia ust. 2 można jedynie domyślać się, co było powodem stworzenia możliwości zastosowania wyjątku. W odróżnieniu od nieujętych w ust. 2 przypadków anulowania, wypowiedzenia lub rozwiązania [umowy] albo obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, całkowite lub częściowe niewywiązanie się z płatności jest tylko bardziej *niepewne* [17].

36. W szczególności nadal pozostaje roszczenie o zapłatę (tzn. wierzytelność), w efekcie czego nie jest wykluczone wywiązanie się z płatności w późniejszym terminie. Dlatego ma sens, aby państwa członkowskie mogły wprowadzać regulacje zapobiegające tej niepewności, które stanowią odstępstwa od ust. 1. Biorąc za podstawę ten sens upoważnienie państw członkowskich do odstępstw odnosi się wyłącznie do tej niepewności, a nie do kwestii, *czy* w ogóle ma nastąpić korekta. Także ten aspekt – wbrew temu, co twierdzi Republika Włoska – w efekcie uniemożliwia wyłączenie przez państwo członkowskie możliwości dokonania korekty.

37. Nie mogę podzielić argumentu Komisji, że odstępstwa stosownie do ust. 2 mogłyby być uzasadniane celem zapobieżenia nadużyciom. Po pierwsze, ustawodawca przewidział taką możliwość w art. 273, a nie w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. Po drugie, obowiązki, które państwa członkowskie mają prawo nakładać stosownie do 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 podatku VAT [18]. Wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy do określonego dnia granicznego (w tym przypadku do zakończenia postępowania upadłościowego) wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa [19].

38. W szczególności nie jest jasne, jak ograniczenie korekty zobowiązania podatkowego do czasu zaistnienia określonego wydarzenia miałoby być przydatne do zwalczania nadużyć w zakresie VAT. Jeśli korekta faktycznie wynika z *podstawowej zasady dyrektywy VAT*, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik [20], w takim przypadku decydującą kwestią jest tylko brak zapłaty świadczenia wzajemnego.

39. Jeśli nie chodziłoby o niewywiązanie się z płatności, lecz w rzeczywistości o dostawę nieodpłatną lub o inne świadczenie nieodpłatne, to według prawa w dziedzinie VAT stosownie do art. 16 lub art. 26 dyrektywy VAT zostałaby ona potraktowana tak samo, jak odpłatna. Tego rozgraniczenia organy podatkowe muszą dokonać tak czy inaczej. Tym samym nie jest w zasadzie możliwe nadużycie na poziomie przedsiębiorstwa wykonującego świadczenie. W związku z tym nadużycie byłoby możliwe tylko na poziomie niepłacącego odbiorcy świadczenia, jeśli będzie on dochodził odliczenia podatku naliczonego mimo niewywiązania się z płatności. Możliwemu tam nadużyciu zapobiega art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, umożliwiający konsekwentnie korektę odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorstwo, którego w wyniku niewywiązania się z płatności nie obciąża VAT.

17 W tym względzie słusznie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 25).

18 Zobacz np. wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 62) i przytoczone tam dowody.

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

20 Wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 15), z dnia 26 stycznia 2012 r., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, pkt 27), z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22), z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 37) oraz z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 35).

c) Zasada neutralności w przepisach dotyczących VAT

40. Ponadto przy dokonywaniu wykładni art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT należy uwzględnić również zasadę neutralności podatkowej. Zasada neutralności podatkowej stanowi wynikającą z charakteru podatku konsumpcyjnego [21] podstawową zasadę VAT i zawiera dwie zasadnicze wypowiedzi.

41. Zabrania ona po pierwsze, aby podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane w różny sposób w dziedzinie poboru VAT [22]. Nabiera to znaczenia w kontekście przewidzianych bezpośrednio w dyrektywie VAT odstępstw od opodatkowania według otrzymanego świadczenia wzajemnego (zob. pkt 56, 57 powyżej).

42. Po wtóre, zasada neutralności stanowi, że przedsiębiorstwo jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinno być zasadniczo zwolnione z ostatecznego obciążenia VAT [23], jeżeli działalność gospodarcza jako taka służy (zasadniczo) uzyskaniu obrotów podlegających opodatkowaniu [24].

43. Jeżeli jednak dokonujące świadczenia przedsiębiorstwo na podstawie techniki opodatkowania zobowiązane jest do utrzymywania przez lata zadłużenia w zakresie VAT, którego nie było w stanie pobrać, to prefinansowanie obciąża przedsiębiorstwo w znacznym stopniu. Nie może w takim przypadku być już mowy o pełnej neutralności [25] w zakresie VAT.

44. Także zasada neutralności wymaga zatem generalnie możliwości korygowania w przypadku niewywiązania się ze spełnienia świadczenia wzajemnego. Z tego względu zawarta w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT możliwość odstąpienia powinna być także z uwagi na zasadę neutralności *interpretowana restrykcyjnie* i – jak stwierdził to Trybunał w wyroku w sprawie *Goldsmiths* [26] – wymaga uzasadnienia.

d) Prawa podstawowe przedsiębiorcy w przepisach dotyczących VAT

45. Ponadto wymaga także uwzględnienia, że osoby prywatne (a jest nimi większość podatników w przepisach dotyczących VAT), także wówczas gdy mają długi podatkowe, są podmiotami praw podstawowych. Zobowiązanie osoby prywatnej do pobierania podatków na rzecz państwa w miejsce jego organów podatkowych od osób trzecich (odbiorców świadczenia) stanowi ingerencję w jej prawa podstawowe, takie jak zawarte obecnie w Karcie praw podstawowych (zwanej dalej „Kartą").

46. Prefinansowanie VAT odnosi się do wolności wykonywania zawodu, wolności prowadzenia działalności gospodarczej i podstawowego prawa własności (art. 15, 16 i 17 Karty). Także przed wejściem w życie Karty Trybunał chronił wolność wykonywania zawodu i wolność prowadzenia działalności gospodarczej w takim samym stopniu jako ogólne zasady prawa [27]. 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)

21 Trybunał w wyroku z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 43) mówi o wskazówce interpretacyjnej.

22 Wyroki: z dnia 7 września 1999 r., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, pkt 20), z dnia 16 października 2008 r., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 pkt 30) oraz z dnia 11 czerwca 1998 r., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, pkt 22).

23 Wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25) i z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

24 Wyroki: z dnia 13 marca 2014 r., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, pkt 41), z dnia 21 kwietnia 2005 r., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pkt 57), z dnia 15 grudnia 2005 r., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 51) oraz moja opinia w sprawie Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, pkt 25).

25 Tak również wyrok z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 23).

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

27 Wyrok z dnia 14 maja 1974 r., Nold/Komisja (4/73, EU:C:1974:51, pkt 14).

47. Każde ograniczenie tych uznanych praw i wolności – co dotyczy także czasów przed wydaniem art. 52 ust. 1 Karty – musi mieć proporcjonalny charakter. Z tego względu najpierw należy przeanalizować, jak długo ingerencja w formie prefinansowania (pobierania i odprowadzania obcych podatków bez otrzymywania kwoty pieniężnej od podmiotu obciążonego podatkiem) jest proporcjonalna. Komisja zatem słusznie zgłasza także wątpliwości co do długości zakończonego postępowania upadłościowego we Włoszech.

48. Zasada proporcjonalności, należąca do głównych zasad prawa Unii, w kwestii działania państwa wymaga, by obciążający środek „był odpowiedni, konieczny i proporcjonalny z punktu widzenia realizowanego przez niego celu”[28][29].

49. Pobieranie podatku w przypadku przedsiębiorcy *przed* otrzymaniem świadczenia wzajemnego nie jest w każdym razie konieczne, by osiągnąć cel ustawowy. Cel ustawowy polega na opodatkowaniu konsumenta, gdy na jego rzecz dokonana zostanie *odpłatna* dostawa lub inne świadczenie (art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT). Środkiem łagodniejszym i prostszym, a równie skutecznym dla osiągnięcia tego celu, jest opodatkowanie wszelkich rzeczywiście otrzymanych świadczeń wzajemnych.

50. Zasada proporcjonalności nakazuje ponadto, że od przedsiębiorstwa jako „inkasenta podatkowego na rzecz państwa” nie można wymagać więcej, niż jest w stanie świadczyć. Jego wydolność (finansowa) jest – w przypadku pośredniego podatku konsumpcyjnego – w zasadzie jednak ograniczona do tego, co był w stanie pobrać od podmiotu obciążonego podatkiem. Wszystko to, czego nie był w stanie pobrać, musi w ramach prefinansowania pokryć z własnego majątku. Celem VAT nie jest jednak opodatkowywanie majątku podatnika.

51. W tym aspekcie według mnie jest konieczne, żeby zobowiązanie podatkowe w przypadku podatku pośredniego skierowane było na *wyegzekwowanie tego wydatku przez świadczącego*, ponieważ tylko wtedy świadczący jest także obiektywnie w stanie spełnić swój obowiązek podatkowy i odprowadzić ten (pobrany) VAT. Odbiega od tego opodatkowanie według uzgodnionego tylko świadczenia wzajemnego (tzw. zasady opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat) i bez przepisu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT byłoby ono nieproporcjonalne.

52. Także i dlatego wykładni art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT należy koniecznie dokonywać ściśle. Państwa członkowskie mogą wprawdzie odstąpić od przewidzianej w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT korekty *natychmiastowej*, w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Możliwe jest to jednak w zgodności z wyrokiem w sprawie *Goldsmiths*[30] *w sposób proporcjonalny*, odpowiadający konsumpcyjnemu charakterowi VAT, zasadzie neutralności i prawom podstawowym przedsiębiorstwa.

28 W kwestii tego sformułowania zobacz moją opinię w sprawie G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2016:382, pkt 98), w oparciu o francuski Conseil constitutionnel, orzeczenia nr 2015–527 QPC z dnia 22 grudnia 2015 r. (FR:CC:2015:2015.527.QPC, pkt 4 i 12) oraz nr 2016–536 QPC z dnia 19 lutego 2016 r. (FR:CC:2016:2016.536.QPC, pkt 3 i 10); podobnie również francuski Conseil d'État, wyrok nr 317827 z dnia 26 października 2011 r. (FR:CEASS:2011:317827.20111026); zobacz również niemiecki Bundesverfassungsgericht, *BVerfGE* 120, 274, 318, 319 (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, pkt 218).

29 Zobacz np. wyrok z dnia 4 maja 2016 r., Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo), podobnie w przepisach dotyczących VAT: wyroki: z dnia 2 września 2015 r., CGIL i INCA (C-309/14, EU:C:2015:523, pkt 24), z dnia 26 kwietnia 2012 r., Komisja/Niderlandy (C-508/10, EU:C:2012:243, pkt 75) oraz z dnia 26 marca 2015 r., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, pkt 48 i nast.).

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

4. Uzasadnienie odstępstwa w rozumieniu art. 90 ust. 2

a) Autonomiczna wykładnia przesłanek korekty

53. Kluczowym pytaniem nie jest zatem, czy państwo członkowskie w przypadku niewywiązania się z płatności może wykluczyć korektę, gdyż zgodnie z powyższymi wywodami nie ma do tego prawa. Decydujące jest raczej, do kiedy odstępstwo od korekty w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT jest *uzasadnione* lub odwrotnie, do kiedy najpóźniej w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności należy przyznać podatnikowi prawo do dokonania korekty w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

54. W niniejszym przypadku zawęża się to do pytania, czy ustawodawca włoski może uniemożliwić dokonanie korekty aż do czasu, gdy utrata wierzytelności zostanie (*definitywnie*) stwierdzona w wyniku zakończenia postępowania upadłościowego (co w określonych okolicznościach może trwać ponad 10 lat), lub czy należy przewidzieć możliwość dokonania korekty już wtedy, gdy *najprawdopodobniej* nie można już liczyć (w rozsądnym terminie) na dokonanie płatności.

55. Kwestia ta stanowi pytanie czysto z zakresu VAT, które należy wyjaśnić niezależnie od innych rodzajów podatków lub nawet oceny kwestii bilansowych. Z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT nie jest uzasadnione analogiczne stosowanie przepisów w dziedzinie podatków dochodowych. Dlatego nieszkodliwy jest fakt istnienia we włoskim prawie odmiennej regulacji w dziedzinie podatków dochodowych. Jednakże zarówno organy podatkowe, jak i podatnik muszą móc stwierdzić w pewny z prawnego punktu widzenia sposób, kiedy zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT najpóźniej ma nastąpić korekta powstałego zobowiązania z tytułu VAT.

b) Równe traktowanie wszystkich przedsiębiorstw

56. W ramach wykładni art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT muszą zostać również uwzględnione przepisy jej art. 66 lit. b) i art. 194 i nast. w połączeniu z zasadą równego traktowania (zawartą obecnie w art. 20 Karty). Przemawia to za możliwością dokonania korekty *w rozsądnym terminie*.

57. Zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych kategorii podatników w momencie „otrzymania zapłaty” (opodatkowanie na podstawie rzeczywistych wpływów). Niektóre państwa członkowskie skorzystały z tej możliwości. Ponadto należy uwzględnić świadczenia, przy których dyrektywa VAT przewiduje lub zezwala na przeniesienie zobowiązania podatkowego na odbiorcę świadczenia (zob. art. 194 i nast. dyrektywy VAT). Przedsiębiorstwa, które dokonują takich transakcji – przykładowo usług świadczonych na rzecz przedsiębiorców mających siedzibę za granicą – nie muszą prefinansować VAT.

58. Przedsiębiorstwo, które jest objęte zakresem zastosowania opodatkowania na podstawie uzgodnionych wpłat – tzn. przy powstaniu zobowiązania podatkowego niezależnie od otrzymanych wpłat – musi przez dłuższy okres czasu prefinansować podatki, w oczywisty sposób znajdowałoby się bowiem w niekorzystnej pozycji konkurencyjnej w porównaniu z przedsiębiorstwem objętym zakresem zastosowania opodatkowania na podstawie rzeczywistych wpływów, które musi odprowadzać podatek dopiero po otrzymaniu wpłat. To samo obowiązywałoby w przypadku przedsiębiorstw, które dokonują wyłącznie transakcji objętych przeniesieniem zobowiązania podatkowego na odbiorcę świadczenia. Taka niekorzystna pozycja konkurencyjna da się uzasadnić tylko w przypadku, gdy okres prefinansowania nie jest zbyt długi.

c) Dla porównania: korekta w przypadku braku świadczenia

59. Za możliwością dokonania korekty w rozsądnym terminie w przypadku niewywiązania się z płatności świadczenia wzajemnego przemawia również porównanie z możliwością dokonania korekty zobowiązania podatkowego w przypadku zupełnego braku świadczenia i świadczenia wzajemnego. Z naszego orzecznictwa [31] wynika w tej kwestii, iż również zobowiązanie podatkowe wynikające z błędnej faktury (art. 203 dyrektywy VAT) może zostać skorygowane, gdy na przykład na fakturze wykazano odpłatne świadczenie, które w rzeczywistości nie zostało spełnione.

60. Trybunał uznał zobowiązanie podatkowe wystawcy faktury, wynikające ze stworzenia wyłącznie zagrożenia utraty wpływów podatkowych na skutek wystawienia błędnej faktury tylko wówczas za zgodne z systemem VAT, jeśli i dlatego że istnieje *możliwość korekty tej odpowiedzialności z tytułu stworzenia zagrożenia* [32]. Działa ona nawet na korzyść wystawiającego fakturę w złej wierze, jeżeli zagrożenie utraty wpływów podatkowych zostało wyeliminowane [33].

61. To samo musi tym bardziej obowiązywać, gdy została wystawiona prawidłowa faktura, ale nie wpłynęła zapłata za wykonane świadczenie i również nie istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych. Z jednej strony zagrożenie takie jest tutaj wykluczone, jak długo właściwy podmiot obciążony podatkiem nie wywiązał się z płatności i tym samym nie powstało materialnie zobowiązane do zapłacenia VAT (zob. pkt 23). Z drugiej strony wykluczone jest zagrożenie na skutek dokonania przez niepłacącego odbiorcę świadczenia nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego, ponieważ zgodnie z art. 185 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą wymagać od niego skorygowania dokonanego odliczenia.

d) *Odstępstwa zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT*

62. Do wyjaśnienia pozostają więc zatem jeszcze „tylko" konkretne przesłanki dopuszczalnych odstępstw zgodnie z art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. W wyroku *Goldsmiths* [34] Trybunał kładł wprawdzie nacisk na uzasadnienie, lecz nie przedstawił w tym zakresie żadnych konkretnych wymogów.

63. Artykuł 90 ust. 2 dyrektywy VAT tylko dlatego przewiduje odstępstwa od możliwości zmniejszenia podstawy opodatkowania według ust. 1, aby zapobiec niepewności „definitywnego" niewywiązania się z płatności (zob. pkt 35 i nast.). W przypadkach całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności tej niepewności można jednak zapobiec także przez późniejsze podwyższenie podstawy opodatkowania, na wypadek gdyby płatność jednak nastąpiła.

64. Jeżeli w późniejszym okresie (na przykład w trakcie lub po zakończeniu postępowania upadłościowego) nastąpi jeszcze płatność na rzecz tego przedsiębiorstwa, to w tym momencie zobowiązanie podatkowe należy znów odpowiednio podwyższyć. Wynika to już z art. 73 dyrektywy VAT, zgodnie z którym podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi wydatek odbiorcy świadczenia w związku z danymi transakcjami. To samo obowiązuje w przypadku odpowiadającej tej sytuacji korekcie dokonanego przez odbiorcę odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 185 dyrektywy VAT.

31 Wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 58 i nast.).

32 Wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 57 i nast).

33 Wyrok z dnia 19 września 2000 r., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, pkt 60 i 63), potwierdzony wyrokami: z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 35) oraz z dnia 6 listopada 2003 r., Karageorgou i in. (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, pkt 50).

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

65. Zmniejszenie podstawy opodatkowania z zastrzeżeniem jej podwyższenia w przypadku, gdyby płatność jednak nastąpiła, stanowi równie odpowiedni, ale łagodniejszy środek w odniesieniu do odpowiedniego opodatkowania konsumenta końcowego, niż zobowiązanie poborcy podatku do jego wieloletniego prefinansowania [35], aż do czasu wszczęcia lub nawet zakończenia postępowania upadłościowego.

66. Tym samym ani brzmienie, ani ratio legis art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT nie dają podstaw do takiej interpretacji, zgodnie z którą korekta może zostać wykluczona do czasu, gdy można będzie uznać za niemal pewne, że dokonanie płatności już nie nastąpi, tj. dopiero po wszczęciu lub zakończeniu postępowania upadłościowego. Wbrew stanowisku Komisji i najwyraźniej też Zjednoczonego Królestwa, w przepisach dotyczących VAT nie jest bowiem możliwe rozróżnianie pomiędzy wierzytelnościami, w przypadku których niewywiązanie się z płatności jest już pewne i wierzytelnościami, gdzie nie jest to jeszcze pewne.

67. Ma to związek z tym, iż nie może istnieć „definitywne" niewywiązanie się z płatności w rozumieniu przepisów dotyczących VAT. Wyklucza to już brzmienie art. 73 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania obejmuje także *zapłatę od osoby trzeciej* i tym samym jest w oderwaniu od wypłacalności względnie istnienia dłużnika [36]. Ponadto przepisy dotyczące VAT nie zakładają istnienia wierzytelności umożliwiającej prowadzenie egzekucji, jak pokazują przypadki opodatkowania zapłaty napiwku [37], przypadkowych nadpłat lub spłacenia honorowego długu [38].

68. Ponadto nawet po zakończeniu postępowania upadłościowego – co w opinii Komisji wydaje się być uważane za przypadek definitywnej utraty wierzytelności – nie jest wykluczone, że osoba trzecia (świadomie lub przypadkowo) dokona płatności na rzecz świadczącego przedsiębiorstwa, co prowadziłoby wówczas do powstania odpowiedniego zobowiązania VAT. Także ta sytuacja potwierdza więc, że z punktu widzenia przepisów dotyczących VAT nie może istnieć definitywna pewność, iż płatność już nie nastąpi. Istnieje zawsze tylko *określone prawdopodobieństwo*, które zwiększa się w szczególności wraz z wydłużaniem się okresu niewywiązania się z płatności.

69. Moim zdaniem, ze względu na prawa podstawowe przedsiębiorstwa, zasadę proporcjonalności i zasadę neutralności, *wieloletnie okresy* prefinansowania podatku VAT nie wchodzą w rachubę. Decydujące może być tylko to, że wierzytelność w dłuższej perspektywie czasowej nie jest możliwa do wyegzekwowania, przy czym uniemożliwienie wyegzekwowania może mieć miejsce już w przypadku poważnej i definitywnej odmowy zapłaty przez dłużnika. Jeśli dłużnik na przykład zdecydowanie kwestionuje istnienie wierzytelności jako takiej lub jej wysokość, to już na skutek tego wzrasta prawdopodobieństwo, że w dłuższej perspektywie czasowej nie będzie ona możliwa do wyegzekwowania w ogóle lub tylko w niepełnej wysokości.

70. Z drugiej strony w przypadku pośredniego poboru podatku państwo zdane jest na „pobór" podatku VAT przez przedsiębiorcę, który poprzez wybór kontrahenta i możliwość uzgodnienia przedpłaty jest w pewnym stopniu w stanie wpływać na ryzyko niewywiązania się z płatności. Ponadto zobowiązanie podatkowe przedsiębiorstwa wobec państwa nie może być uzależnione od (podlegającej subiektywnej ocenie) jakości zakwestionowania przez dłużnika, lecz musi wynikać wyłącznie z *obiektywnych kryteriów*. Za takie kryteria mogą ostatecznie jednak być uznane tylko środki, na które podatnik ma wpływ i których podjęcia można od niego oczekiwać.

35 Od urzędnika skarbowego nikt nie oczekiwałby, żeby dokonał prefinansowania z własnych środków należnego podatku, wymaganego przez niego od podatników.

36 Miały już miejsce takie przypadki, że bank zaspakajał roszczenia rzemieślników, których zleceniodawcy stali się niewypłacalni, aby uniknąć dalszych szkód dla ich wizerunku – zob. sprawę przed BFH, wyrok z dnia 19 października 2001 r. – V R 75/98, UR 2002, 217.

37 Wyrok z dnia 29 marca 2001 r., Komisja/Francja (C-404/99, EU:C:2001:192, pkt 40 i nast.).

38 Wyrok z dnia 17 września 2002 r., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, pkt 21 i nast.).

71. To, jakich środków można w rozsądnym zakresie wymagać od przedsiębiorstwa w każdym z państw członkowskich, zanim będzie ono mogło skorygować swoje zobowiązanie podatkowe ze względu na brak zapłaty świadczenia wzajemnego, uzależnione jest od warunków panujących w danym państwie członkowskim i nie może być przewidziane przez Trybunał w abstrakcyjny sposób. Sąd odsyłający musi raczej w ramach całościowej analizy w danym przypadku dokonać oceny przewidzianego w prawie krajowym odstępstwa od ogólnego obowiązku dokonania korekty lub zastosować je zgodnie z dyrektywą. Trybunał może jednak dać sądowi odsyłającemu w tej kwestii wskazówki.

72. Za proporcjonalne w takim wypadku można uznać wymaganie przez państwo członkowskie określonych dowodów, iż prawdopodobnie przez dłuższy okres czasu będzie miało miejsce niewywiązywanie się z płatności. Taki dowód stanowiłby fakt wszczęcia postępowania upadłościowego. Jednakże fakt niewywiązania się z płatności, podlegający uwzględnieniu zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, może mieć miejsce już o wiele wcześniej, przykładowo, gdy dłużnik kwestionuje roszczenie w ramach sądowej procedury egzekwowania prawa. Za proporcjonalne można byłoby uznać także wdrożenie odpowiedniego terminu w przypadku niewywiązania się z płatności (np. 6 miesięcy od daty wystawienia faktury), po upływie którego można byłoby zakładać niewywiązanie się z płatności w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT.

73. To, czy od podatnika można wymagać wszczęcia sądowej procedury egzekwowania prawa, zależy w szczególności od związanych z tym kosztów, które musiałby on ponieść. Obowiązek sądowego dochodzenia ewentualnie bezwartościowych wierzytelności na rzecz państwa, generujący *znaczne koszty*, zasadniczo nie jest do pogodzenia ani z zasadą neutralności, ani z zasadą proporcjonalności. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji dotyczy to przede wszystkim (ale nie tylko) drobnych wierzytelności. W takim przypadku bardziej proporcjonalny środek powinna raczej stanowić cesja takiej wierzytelności na rzecz państwa zamiast zapłaty.

74. Natomiast ogólnie rzecz biorąc proporcjonalne wydaje się korzystanie przed dokonaniem korekty podstawy opodatkowania z uproszczonej i tańszej suwerennej procedury egzekwowania prawa w postaci postępowania nakazowego. Co do zasady powinno to obowiązywać, o ile brak jest przesłanek przemawiających za tym, iż takie postępowanie i tak byłoby bezskuteczne względnie nieopłacalne. W każdym razie wymóg zakończenia postępowania upadłościowego ze względu na czas jego trwania i fakt, że podatnik ma niewielki wpływ lub w ogóle nie ma wpływu na jego przebieg, nie jest proporcjonalny.

B. Wnioski

75. W efekcie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim uwzględnienie specyfiki niepewności towarzyszącej niewywiązaniu się z płatności i zakładanie istnienia wystarczająco pewnego i trwającego dłuższy okres czasu niewywiązywania się z płatności dopiero w niektórych okolicznościach (jak np. po upływie określonego terminu lub w przypadku bezskuteczności określonych działań podatnika). Nie jest jednak możliwe wyłączenie możliwości dokonania korekty podstawy opodatkowania.

76. Ponadto ograniczenie możliwości dokonania korekty podstawy opodatkowania, uzależniane od takich zdarzeń, jak zakończenie lub wszczęcie postępowania upadłościowego, na które podatnik nie może mieć samodzielnego wpływu, byłoby ponadto sprzeczne z prawami podstawowymi podatnika, zasadą proporcjonalności, charakterem VAT i w szczególności z zasadą neutralności.

VI. Wnioski

77. Mając powyższe na uwadze, proponuję, aby na oba pytania prejudycjalne przedłożone przez Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Włochy) udzielić łącznie następującej odpowiedzi:

Artykuł 11 część C ust. 1 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 nie zezwala na nieproporcjonalne ograniczenie możliwości dokonania korekty podstawy opodatkowania. Umożliwia on jednak państwom członkowskim uwzględnienie specyfiki niepewności towarzyszącej niewywiązaniu się z płatności i zobowiązanie podatników do podejmowania określonych działań, których w rozsądnym zakresie można od nich oczekiwać. Jednakże wymóg zakończenia postępowania upadłościowego dotyczącego odbiorcy świadczenia stanowi nieproporcjonalne ograniczenie.