

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 31 maja 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Dostawa towarów – Artykuł 65 – Artykuł 167 – Zapłata zaliczki za nabycie towaru, po którym nie nastąpiła jego dostawa – Skazanie przedstawicieli prawnych dostawcy za oszustwo – Upadek dostawcy – Odliczenie podatku naliczonego – Warunki – Artykuły 185 i 186 – Dokonanie korekty przez krajowy organ skarbowy – Przesłanki

W sprawach połączonych C-660/16 i C-661/16

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniami z dnia 21 września 2016 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 21 grudnia 2016 r., w postępowaniach:

Finanzamt Dachau

przeciwko

Achimowi Kollroßowi (C-660/16),

i

Finanzamt Göppingen

przeciwko

Erichowi Wirtlowi (C-661/16),

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu A. Kollroßa przez F. Russa, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera i L. Lozano Palacios, działających w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 stycznia 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 63, 65, 167, 185 i 186 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).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów między Achimem Kollroßem a Finanzamt Dachau (urzędem skarbowym w Dachau, Niemcy) oraz między Erichem Wirtlem a Finanzamt Göppingen (urzędem skarbowym w Göppingen, Niemcy) w przedmiocie odmówienia tym osobom uznania przez wskazane urzędy odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego, dotyczącego zaliczek wpłaconych na dostawę agregatów kogeneracyjnych, których ostatecznie nie dostarczono.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4 Artykuł 65 tej dyrektywy stanowi:

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

5 Zgodnie z art. 90 ust. 1 rzeczony dyrektywy:

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

6 Artykuł 167 tej dyrektywy jest sformułowany w następujący sposób:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

a) podatek VAT należny lub zapłacony od towarów i usług, które zostały lub są mu dostarczane lub świadczone przez innego podatnika;

[...].

8 Artyku? 178 tej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spe?ni? nast?puj?ce warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, musi posiada? faktur? sporz?dzon? zgodnie z tytu?em XI rozdzia? 3 sekcje 3–6;

[...].

9 Artyku? 184 tej dyrektywy ma nast?puj?ce brzmienie:

„Wst?pne odliczenie podlega korekcie, je?eli jego kwota jest wy?sza lub ni?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi”.

10 Artyku? 185 tej?e dyrektywy stanowi:

„1. Korekta jest dokonywana w szczeg?lno?ci w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przyk?ad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

2. W drodze odst?pstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w ca?o?ci lub cz??ciowo niezap?aconych, w przypadku nale?ycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art. 16.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? dokonania korekty w przypadku transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo niezap?aconych oraz w przypadku kradzie?y”.

11 Artyku? 186 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? szczeg?lowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

Prawo niemieckie

12 Zatytu?owany „Wymagalno?? podatku naliczonego” § 13 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci post?powania g?ównego (zwanej dalej „UStG”) stanowi w ust. 1:

„Podatek staje si? wymagalny

1. w odniesieniu do dostaw i us?ug

a) w przypadku obliczania podatku wed?ug uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) – z chwil? up?ywu okresu rozliczeniowego, w którym zosta?y wykonane ?wiadczenia. Ta sama zasada ma zastosowanie do dostaw cz??ciowych [...]. Je?eli wynagrodzenie lub jego cz??? wp?ywa przed wykonaniem ?wiadczenia lub ?wiadczenia cz??ciowego, podatek w takim zakresie staje si? wymagalny z chwil? up?ywu okresu rozliczeniowego, w którym wp?yn??o wynagrodzenie lub jego cz???.

[...].

13 Paragraf 14c UStG, zatytułowany „Nieprawidłowe lub nieupoważnione wykazanie podatku”, stanowi:

„(1) Jeżeli na fakturze dotyczącej dostawy lub usługi przedsiębiorca wykaże odrębnie kwotę podatku wyższą od należnej od danej transakcji zgodnie z niniejszą ustawą (nieprawidłowe wykazanie podatku), jest on również zobowiązany do zapłaty nadmierowej kwoty. Jeżeli dokona on korekty kwoty podatku u odbiorcy świadczenia, art. 17 ust. 1 stosuje się odpowiednio.

[...]

(2) Kiedy, kto na fakturze wykaże odrębnie kwotę podatku, choć nie jest do tego upoważniony (nieupoważnione wykazanie podatku), jest zobowiązany do zapłaty wykazanej kwoty. Ma to miejsce również wtedy, gdy osoba dokonuje rozliczenia w sposób, w jaki uczyniłby to przedsiębiorca dokonujący świadczenia i wykazuje odrębnie kwotę podatku, mimo że nie jest przedsiębiorcą lub nie dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług. Kwota podatku należnego zgodnie ze zdaniem pierwszym i drugim może zostać skorygowana w zakresie, w jakim nie ma to wpływu na wpływy z podatków. Korekta nie ma wpływu na wpływy z podatków, gdy otrzymujący fakturę nie dokona odliczenia podatku naliczonego lub gdy odliczony podatek naliczony został organowi skarbowemu zwrócony. O korektę należnej kwoty podatku należy zwrócić się, z osobna i na piśmie, do organu skarbowego, a należy jej dokonać, po wyrażeniu przez ten organ zgody, w ramach wniosku analogicznie do art. 17 ust. 1, dla okresu rozliczeniowego, w trakcie którego spełnione zostały przesłanki określone w zdaniu czwartym”.

14 Paragraf 15 tej ustawy, zatytułowany „Odliczenie podatku naliczonego”, stanowi w ust. 1:

„Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

1. podatki podlegające zapłacie na mocy przepisów prawnych za dostawy i usługi, które zostały wykonane na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę. Przesłanką odliczenia podatku naliczonego jest posiadanie przez przedsiębiorcę faktury, która została wystawiona zgodnie z §§ 14 i 14a. Jeżeli wykazana odrębnie kwota podatku dotyczy podatności poprzedzających realizacji takich transakcji, może ona zostać odliczona od momentu, kiedy została wystawiona faktura i nastąpiła zapłata;

[...].

15 Paragraf 17 omawianej ustawy brzmi następująco:

„(1) W razie zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu, o której mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował tę dostawę, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego. Przedsiębiorca, na rzecz którego dostawa ta została zrealizowana, odpowiednio koryguje kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu z tego tytułu [...].

(2) Ustęp 1 stosuje się odpowiednio, gdy

1. nie można otrzymać wynagrodzenia uzgodnionego z tytułu podlegających opodatkowaniu dostaw towarów, świadczenia usług lub opodatkowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego. W razie późniejszego otrzymania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia;

2. następuje zapłata wynagrodzenia z tytułu uzgodnionych dostaw towarów lub świadczenia

usług, jednakże dostawa towarów lub świadczenie usług nie zostały wykonane;

[...].

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-660/16

16 W dniu 10 kwietnia 2010 r. A. Kollroß zamówił w G GmbH (zwanej dalej „GA”) agregat kogeneracyjny. GA potwierdziła w dniu 12 kwietnia 2010 r. zamówienie i wystawiła na podlegający dostawie towar fakturę zaliczkową na kwotę 30 000 EUR, w której podano oddzielnie należną kwotę VAT, wynoszącą 5700 EUR. Achim Kollroß zgłosił jednocześnie do celów rejestracji działalność gospodarczą produkcji energii odnawialnej i zapłacił GA zaliczkę w dniu 19 kwietnia 2010 r. W dniu 15 lipca 2010 r. GA wystawiła drugą fakturę zaliczkową, w której była wzmianka o płatności z dnia 19 kwietnia 2010 r. Nie ustalono jeszcze daty dostarczenia agregatu.

17 Dostawa instalacji nie została dokonana. Wobec GA wszczęto postępowanie upadłościowe, które zostało później umorzone z uwagi na brak majątku. Osoby działające w imieniu GA zostały skazane za 88 przypadków oszustwa gospodarczego dokonywanego w zorganizowanej grupie przestępczej w ramach ich działalności zawodowej i za umyślne doprowadzenie do bankructwa na szkodę nabywców agregatów kogeneracyjnych. Z postanowienia odsyłającego nie wynika natomiast, że popełnione zostało przestępstwo skarbowe.

18 Achim Kollroß wystąpił o odliczenie podatku naliczonego od zaliczki w odniesieniu do 2010 r. Urząd skarbowy w Dachau wydał jednak decyzję odmowną w sprawie tego odliczenia, od której Achim Kollroß się odwołał; jego odwołanie zostało odrzucone. Następnie wniósł on skargę do Finanzgericht München (sądu ds. finansowych w Monachium, Niemcy).

19 Sąd ten uwzględnił skargę. Wyrok pierwszej instancji został zaskarżony w trybie „Revision”, która zawisła przed piątą izbą sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).

20 Sąd ten stoi na stanowisku, że A. Kollroß spełnia ogólne warunki ubiegania się o odliczenie VAT naliczonego od zaliczki określone w art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112.

21 Dokładniej – sąd ten odwołuje się do pkt 39 wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), z którego wynika, że wymagalność podatku w rozumieniu art. 65 dyrektywy 2006/112 zależy od tego, by następienie zdarzenia powodującego jej powstanie – czyli wykonanie świadczenia – nie było niepewne.

22 Sąd odsyłający zastanawia się, jak należy przyjąć pozycję wyjściową dla oceny tej przesłanki. Zdaniem tego sądu czysto obiektywne podejście, niezależne od punktu widzenia płatcy zaliczki podatnika, stanowiłoby dla przedsiębiorcy zbyt duże obciążenie.

23 Sąd odsyłający zastanawia się też, czy ze względów prawa Unii pozostaje okoliczności, w których A. Kollroß wpłacił zaliczkę, stojąc na przeszkodzie odliczeniu podatku naliczonego lub w danym przypadku ustanawiając obowiązek korekty podatku. Sąd ten zastanawia się w szczególności nad zakresem wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) w odniesieniu do możliwości odliczenia i obowiązku korekty w systemie dyrektywy 2006/112.

24 W tym względzie sąd ten wskazuje, że udzielił już częściowy wyrok tego wyroku Trybunału, zgodnie z którym korekta oznacza w obu przypadkach zwrot zaliczki. Trybunał orzekł

bowiem, w szczególności w pkt 52 i 58 tego wyroku, że tylko gdy nastąpi taki zwrot, należy podatek powinien zostać skorygowany przez otrzymującego zaliczkę. Sąd odsyła więc, że podatnik, który zapłaci zaliczkę, musi dokonać korekty odliczenia tylko w przypadku zwrotu zaliczki.

25 W odniesieniu do cięcia tego na organach skarbowych obowiązku zwrotu podatku, gdy nie ma możliwości odzyskania go od podmiotu, który otrzyma zaliczkę, sąd odsyła więc uważając, że do zawisłej przed nim sprawy można transponować wnioski płynące z wyroku z dnia 15 marca 2007 r., *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167). Tym samym podatnik taki jak A. Kollroß mógłby ubiegać się o zwrot VAT w odniesieniu do części tego podatku dotyczącej wpłaconej zaliczki, ponieważ zwrot podatku ze strony podmiotu, który otrzyma zaliczkę, można uznać za niemożliwy lub zbyt utrudniony.

26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wymogi dotyczące pewności spełnienia świadczenia jako warunku odliczenia podatku naliczonego od zaliczki w rozumieniu wyroku z dnia 13 marca 2014 r., *FIRIN* (C-107/13, EU:C:2014:151) [...] należy określać wyjątkowo obiektywnie, czy też z punktu widzenia wpłaconego zaliczki w świetle rozpoznawalnych dla niego okoliczności?

2) Czy państwa członkowskie – uwzględniając jednocześnie wymagalność podatku i powstanie prawa do odliczenia zgodnie z art. 167 dyrektywy [2006/112] oraz przysługujące im zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi i zgodnie z art. 186 tej dyrektywy kompetencje regulacyjne – są uprawnione do uzależnienia korekty podatku i odliczenia podatku naliczonego w jednakowej mierze od zwrotu zaliczki?

3) Czy właściwy dla wpłaconego zaliczki urząd skarbowy musi zwrócić podatek od wartości dodanej wpłaconemu zaliczki, jeżeli wpłacony zaliczki nie może otrzymać zwrotu zaliczki od odbiorcy zaliczki? Jeżeli tak, to czy musi to nastąpić w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku, czy też wystarczy w tym względzie odrębne postępowanie oparte na względach suszności?”.

Sprawa C-661/16

27 W dniu 3 sierpnia 2010 r. Erich Wirtl, w zamiarze podjęcia działalności gospodarczej w zakresie produkcji energii elektrycznej, zamówił w Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (zwanej dalej „GB”) agregat kogeneracyjny za cenę 30 000 EUR, powiększoną o 5700 EUR VAT, który miał być wstępnie dostarczony 14 tygodni od otrzymania tych kwot. Erich Wirtl został w dniu 6 sierpnia 2010 r. wezwany do zapłaty z góry kwoty 35,700 EUR, dokonał danej wpłaty przelewem bankowym w dniu 27 sierpnia 2010 r. i otrzymał od GB fakturę na dostawę agregatu kogeneracyjnego z datą 28 sierpnia 2010 r.

28 W dniu 25 października 2010 r. E. Wirtl złożył tymczasową deklarację VAT za sierpień 2010 r., w której dokonał odliczenia 5700 EUR tytułem nabycia tego agregatu kogeneracyjnego. Wskazał również urzędowi skarbowemu w Göppingen, że zamierza wynająć agregat GB.

29 Do dostarczenia agregatu nigdy jednak nie doszło. W 2011 r. wszczęto wobec GB postępowanie upadłościowe, a jedna z osób działających w grupie GB została skazanych w związku z 88 przypadkami oszustw dokonywanych w zorganizowanej grupie przestępczej w związku z ich działalnością zawodową.

30 Urząd skarbowy w Göppingen odrzucił roczną deklarację VAT za 2010 r., w której E. Wirtl odliczył 5700 EUR z tytułu podatku naliczonego przy płatności z góry za agregat kogeneracyjny

sprzedawany przez GB.

31 Odwołanie wniesione przez E. Wirtla od tej opinii zostało oddalone, lecz Finanzgericht Baden-Württemberg (sąd ds. finansowych Badenii-Wirtembergii, Niemcy) uwzględnił skargę na tę decyzję o oddaleniu wyrokiem z dnia 19 września 2014 r.

32 Jedenasta izba sądu odsyłającego, Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), przed którą zawisło odwołanie w trybie „Revision” od tego wyroku, uważa, że kryterium związane z pewnym charakterem nastąpienia zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego należy rozumieć w sposób obiektywny. Wymagalność przez skarbowicę podatku należnego od podmiotu otrzymującego zaliczkę nie może bowiem zasadniczo zależeć od tego, co podatnik zaliczkę wiedział lub czego nie mógł nie wiedzieć.

33 W odniesieniu do VAT nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze ze względu na brak transakcji opodatkowanej z dyrektywy 2006/112 wynika, że dwa uczestniczące w transakcji podmioty gospodarcze nie muszą być traktowane w jednakowy sposób. Z jednej bowiem strony zgodnie z art. 203 tej dyrektywy, transponowanej do prawa krajowego przez § 14c UStG, wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT wyszczególnionego na tej fakturze, nawet jeżeli – tak jak w niniejszym przypadku – dostawa nie miała ostatecznie miejsca. Z drugiej strony możliwość skorzystania przez odbiorcę faktury z prawa do odliczenia ogranicza się do kwoty podatku odpowiadającej transakcji opodatkowanej VAT, zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy. W związku z tym nabywca nie może odliczyć podatku od zaliczki, przy czym nie ma znaczenia, że zaliczka ta nie została mu przez dostawcę zwrócona.

34 Wreszcie sąd odsyłający ma też wątpliwości, czy dane państwo członkowskie jest uprawnione na mocy art. 186 dyrektywy 2006/112 do uzależnienia korekty odliczenia od zwrotu, gdy dostawa nie dojdzie ostatecznie do skutku.

35 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Zgodnie z pkt 39 zdanie pierwsze wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, (C-107/13, EUC:2014:151) odliczenie podatku naliczonego z tytułu zapłaconej zaliczki nie jest możliwe, gdy okaże się, że w momencie zapłaty zaliczki wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego jest niepewne. Czy należy oceniać ten warunek według obiektywnej sytuacji faktycznej, czy z zobiektywizowanego punktu widzenia wpłaconego zaliczki?”

2) Czy sentencje i pkt 58 wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, (C-107/13, EUC:2014:151) należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z prawem Unii przesłankę korekty odliczenia dokonanej przez wpłaconego zaliczki z faktury wystawionej na zapłatę zaliczki dotyczącej dostawy towarów nie jest zwrot zapłaconej zaliczki, jeżeli dostawa nie została ostatecznie wykonana?

3) W wypadku udzielenia na powyższe pytanie odpowiedzi twierdzącej – czy art. 186 dyrektywy [2006/112] [...], który upoważnia państwa członkowskie do wydania przepisów wykonawczych dotyczących korekty na podstawie art. 185 tej dyrektywy, uprawnia państwo członkowskie, w tym wypadku Republika Federalna Niemiec, do ustalenia w swoim prawie krajowym, że dopiero wraz ze zwrotem zaliczki dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym zobowiązanie podatkowe dotyczące VAT i odliczenie podatku naliczonego podlegają korekcie w tym samym czasie i na tych samych warunkach?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszych w sprawach C-608/16 i C-661/16

36 Poprzez pierwsze pytania w sprawach C-660/16 i C-661/16, które należy rozpatrywać w tym kontekście, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 65 i 167 dyrektywy 2006/112, dotyczące warunków odliczenia VAT za zapłaconą zaliczkę, należy interpretować w sposób wysoce obiektywny, czy też w zależności od informacji, które podatnik, który zapłacił zaliczkę, miał lub powinien mieć w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych, w których dostawa danych towarów nie doszła do skutku z powodów, w wyniku których osoby pracujące dla dostawców zostały skazane za oszustwo.

37 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia VAT naliczonego powstaje w momencie, gdy podatek staje się wymagalny.

38 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

39 Niemniej art. 65 tej dyrektywy ustanawia wyjątek, zgodnie z którym w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty. Jako wyjątek od zasady wspomnianej w poprzednim punkcie przepis ten należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 45).

40 Aby zatem VAT stał się wymagalny w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa towarów lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary i usługi powinny być szczegółowo określone (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 48).

41 W związku z tym art. 65 dyrektywy 2006/112 nie może mieć zastosowania, gdy okaże się, że dostawa towarów lub świadczenie usług są niepewne w chwili zapłaty zaliczki (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 39).

42 Z tego wynika, że oceny pewności realizacji w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług, która uzależnia wymagalność VAT od zaliczki i skorelowanego z tym powstania prawa do odliczenia, należy dokonywać na chwilę zapłaty tej zaliczki.

43 W niniejszym przypadku z obu postanowień odsyłających wynika, że w chwili gdy A. Kollroß i E. Wirtl płać swoje zaliczki, towary, które miałyby być im dostarczone, były jasno określone. W szczególności jasno określono cechy i cenę tych towarów.

44 Tym samym potencjalnemu nabywcy nie można odmówić prawa do odliczenia VAT od zapłaconej zaliczki w sytuacjach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych, gdy zaliczka została zapłacona i pobrana, a w chwili jej zapłaty wszystkie istotne okoliczności przyszłej dostawy można było uznać za znane nabywcy, a zatem dostawa zdawała się być pewna.

45 W tym względzie, wbrew temu, co podnosi rząd niemiecki, z faktu, że data dostawy nie jest dotąd znana w chwili uiszczenia zaliczki, nie można wyciągnąć wniosku, że istotne okoliczności zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, czyli przyszłej dostawy, nie są znane. Ponadto brak takiej dokładności nie skutkuje sam w sobie podważeniem pewności tej dostawy.

46 Wyjaśniony powyżej, należy zbadać kwestię ewentualnego istnienia w okolicznościach

takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych elementu niepewności mogącego wykluczyć stosowanie wspomnianego art. 65 dyrektywy 2006/112. W tym względzie, zgodnie z postanowieniami odsyłającymi, omawiane towary nie zostały dostarczone nie z powodu oszustw podatkowych, tylko z powodu czynów popełnionych przez pracujących dla dostawców tych towarów osoby, które zostały skazane za dopuszczanie się oszustw gospodarczych dokonywanych w zorganizowanej grupie przestępczej w związku z ich działalnością zawodową. Z postanowień odsyłających wynika natomiast, że te okoliczności stały się znane po dniu zapłaty zaliczek, które były podstawą wniosków o odliczenie rozpatrywanych w postępowaniach głównych. W każdym wypadku jednak to do sądu odsyłającego należy przede wszystkim zbadać, czy jest tak w rzeczywistości.

47 W tym względzie należy przypomnieć, że kiedy płatności zaliczkowe zostają pobrane przed realizacją dostawy towarów lub świadczenia usług, pobranie tych płatności powoduje wymagalność podatku, z tego powodu, że w ten sposób kontrahenci ujawniają zamiar wycofnięcia z góry wszystkich konsekwencji finansowych dotyczących tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 49).

48 W tych okolicznościach, jeżeli w chwili pobrania zaliczki przesłanki dotyczące wymagalności VAT, które przypomniano w pkt 42 i 43 niniejszego wyroku, są spełnione, prawo do odliczenia powstaje, a podatnik, który zapłacił zaliczkę, może zasadnie dochodzić w tej chwili tego prawa i nie trzeba przy tym uwzględniać innych okoliczności faktycznych, ujawnionych później, a powodujących, że realizacja danej dostawy towarów lub danego świadczenia usług staje się niepewna.

49 Natomiast organy administracji i sądy krajowe powinny odmówić podatnikowi tego prawa, jeżeli zostanie wykazane, w świetle obiektywnych okoliczności, że w chwili zapłaty zaliczki wiedział on lub nie mógł racjonalnie nie wiedzieć, że ta dostawa towarów lub to świadczenie usług mogą nie dojść do skutku.

50 Nie można bowiem uznać, że taki podatnik miał zamiar, jako kontrahent, wycofnąć konsekwencje finansowe dotyczące danej przyszłej realizacji dostawy towarów lub danego świadczenia usług, jeżeli wie lub racjonalnie nie może nie wiedzieć, że ta realizacja jest niepewna.

51 W tych okolicznościach odpowiedź na pytania pierwsze w sprawach C-660/16 i C-661/16 powinna brzmieć: art. 65 i art. 167 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że potencjalnemu nabywcy nie można odmówić prawa do odliczenia VAT od zapłaconej zaliczki w sytuacjach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych, gdy zaliczka ta została zapłacona i pobrana, a w chwili jej zapłaty wszystkie istotne okoliczności przyszłej dostawy były znane nabywcy, a zatem dostawa tych towarów zdawała się być pewna. Natomiast wspomnianemu podatnikowi można odmówić tego prawa, jeżeli zostanie wykazane, w świetle obiektywnych okoliczności, że w chwili zapłaty zaliczki wiedział on lub nie mógł racjonalnie nie wiedzieć, że realizacja tej dostawy jest niepewna.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-660/16 oraz pytania drugiego i trzeciego w sprawie C-661/16

52 Poprzez drugie pytanie w sprawie C-660/16 oraz pytania drugie i trzecie w sprawie C-661/16, które należą rozpatrywać? ?cznie, sąd odsyła?cy d?y w istocie do ustalenia, czy art. 185 i 186 dyrektywy 2006/112 stoj? na przeszkodzie obowi?zywaniu krajowych przepisów prawnych lub praktyki, które uzale?niaj? korekt? odliczenia VAT dotycz?cego zaliczki zap?aconej na poczet dostawy towaru od zwrotu tej zaliczki przez dostawc?.

53 Artykuły 184–186 dyrektywy 2006/112 ustanawiaj? przes?anki, na podstawie których krajowe organy podatkowe mog? ??da? korekty od podatnika.

54 W odniesieniu do ewentualnego wp?ywu na odliczenie przez podatnika VAT zdarze?, które nast?pi?y po dokonaniu tego odliczenia, z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub us?ug okre?la zakres pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony, oraz zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 49).

55 Mechanizm korekty przewidziany w art. 184–186 dyrektywy 2006/112 stanowi bowiem integraln? cz??? systemu odlicze? VAT ustanowionego w tej dyrektywie. Ma on na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? w sposób zapewniaj?cy neutralno?? VAT, tak aby transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie nadal uprawniaj? do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim s?u?? do realizacji ?wiadcze? obj?tych takim podatkiem. Mechanizm ten ma równie? na celu ustanowienie ?cis?ego i bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy prawem do odliczenia naliczonego VAT a wykorzystaniem danych towarów lub us?ug do transakcji opodatkowanych (wyroki: z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 30, 31; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 50).

56 W odniesieniu do momentu powstania obowi?zku korekty dokonanego odliczenia naliczonego VAT ustanowiono w art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zasad?, zgodnie z któr? taka korekta musi by? dokonywana w szczególno?ci w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia (zob. wyroki: z dnia 4 pa?dziernika 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 26; z dnia 18 pa?dziernika 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32).

57 W niniejszym przypadku, jak ju? wyja?niono w pkt 46 niniejszego wyroku, omawiane towary nie zosta?y dostarczone, a chwila, w której okaza?o si? z pewno?ci?, ?e dostawa tych towarów nie dojdzie do skutku, nast?pi?a po dniu wp?aty zaliczek oraz nast?puj?cego po nim z?o?eniu deklaracji VAT.

58 W tym wzgl?dzie w pkt 52 wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) Trybuna? orzek?, ?e w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana w post?powaniu g?ównym w tamtej sprawie, kiedy by?o oczywiste, ?e dostawa towarów, na poczet której nabywca zap?aci? zaliczk?, nie zostanie wykonana, nale?a?o doj?? do wniosku, ?e zmiana czynników branych pod uwag? w celu ustalenia kwoty odliczenia VAT naliczonego nast?pi?a po sporz?dzeniu deklaracji VAT w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W takiej sytuacji organ administracji skarbowej mo?e wi?c ??da? korekty VAT odliczonego przez podatnika.

59 Jednak istniej? pewne okoliczno?ci odró?niaj?ce obecne post?powania g?ówne od sprawy, w której zosta? wydany tamten wyrok.

60 Po pierwsze, jak s?uszenie podkre?la Komisja, w post?powaniach g?ównych nabywcy osi?gn?li ju? dochód z towarów, za które wp?acili zaliczk?, jeszcze przed ich faktyczn? dostaw?. Z

postanowie? odsy?aj?cych wynika bowiem, ?e nabywcy wydzier?awili omawiane towary i otrzymali z tego tytu?u czynsz. Tym samym opodatkowane podatkiem naliczonym towary w pewnym stopniu zosta?y wykorzystane do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu.

61 Po drugie, w obu post?powaniach g?ównych dostawy zamówionych przez nabywców towarów nie mog?y doj?? do skutku z powodu oszustw pope?nionych przez dzia?aj?cych w zorganizowanej grupie przest?pczej dostawców, które doprowadzi?y do wszcz?cia post?powa? upad?o?ciowych wobec tych dostawców, z których jedno zosta?o umorzone z braku ?rodków maj?tkowych.

62 Niniejsze sprawy nie dotycz? wi?c, inaczej, ni? mia?o to miejsce w przypadku wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), oszustw dotycz?cych VAT. S?d odsy?aj?cy uwa?a za wykazan? w tym wzgl?dzie okoliczno??, ?e VAT od rozpatrywanych w post?powaniach g?ównych zaliczek zosta? zap?acony na rzecz skarbu pa?stwa przez dostawców. Ponadto ci dostawcy, z uwagi na sw? upad?o??, nie oddadz? tych zaliczek, w zwi?zku z czym nale?ny od nich skarbowi pa?stwa z tytu?u pobrania tych zaliczek VAT nie mo?e by? skorygowany na podstawie art. 65 w zwi?zku z art. 90 i 123 dyrektywy 2006/112. Z tego wynika, ?e w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniach g?ównych skorzystanie z prawa do odliczenia VAT przez nabywców z tytu?u tych zaliczek nie niesie dla skarbu pa?stwa ?adnego ryzyka utraty wp?ywów z podatków.

63 Rzeczywi?cie, Trybuna? orzek? te? w pkt 57 wyroku z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), i? okoliczno??, ?e VAT nale?ny od dostawcy sam nie zosta?by obj?ty korekt?, nie ma zasadniczo wp?ywu na prawo organów administracji skarbowej do uzyskania zwrotu VAT odliczonego przez nabywc? towarów z tytu?u zap?aty zaliczki odpowiadaj?cej tej dostawie.

64 Jednak nale?y wskaza?, ?e w przypadku korekty prawa do odliczenia, w sytuacji gdy zaliczki nie zwrócono, poszanowanie zasady neutralno?ci podatkowej osi?gni?te zostaje dzi?ki mo?liwo?ci uzyskania przez nabywc? od dostawcy zwrotu zaliczki wp?aconej na poczet dostawy towarów, która nie dosz?a w ko?cu do skutku, któr? to mo?liwo?? pa?stwa cz?onkowskie powinny wprowadzi? do swoich przepisów (zob. analogicznie wyroki: z dnia 31 stycznia 2013 r., LVK, C?643/11, EU:C:2013:55, pkt 48; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, pkt 55).

65 Tymczasem w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniach g?ównych, zwa?ywszy na upad?o?? dostawców, uzyskanie przez nabywców zwrotu zaliczek, które zap?acili w dobrej wierze na poczet dostawy zamówionych towarów, by?oby nadmiernie utrudnione, a wr?cz niemo?liwe.

66 Ponadto w odniesieniu do przypadków VAT zafakturowanego nienale?nie z racji braku podlegaj?cej opodatkowaniu transakcji Trybuna? rzeczywi?cie orzek?, ?e zasady neutralno?ci i skuteczno?ci nie sprzeciwiaj? si? zasadniczo obowi?zywaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi jedynie dostawca mo?e ??da? od organów podatkowych zwrotu kwot wp?aconych omy?kowo z tytu?u VAT, za? nabywca towarów mo?e z kolei wnie?? przeciwko dostawcy powództwo o ich zwrot. Jednak Trybuna? orzek? równie?, ?e je?li takie powództwo oka?e si? niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione, w szczególno?ci w przypadku upad?o?ci dostawcy, rzeczne zasady mog? wymaga?, by nabywca mó?g? skierowa? ??danie zwrotu bezpo?rednio do organów podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, pkt 39, 41, 42).

67 Te rozwa?ania mo?na zastosowa? odpowiednio do okoliczno?ci takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym. Tym samym gdyby nabywcy byli obowi?zani dokona? korekty odlicze?

z tytułu VAT zapłaconego od zaliczek, które wpłacili, a nie dostali zwrotu od dostawców, mieliby oni, zgodnie z wywodami zamieszczonymi w poprzednim punkcie, roszczenie wobec organów skarbowych na kwotę identyczną z tą zwróconą tym organom w ramach tej korekty.

68 Byłoby za oczywiste nieracjonalne, żeby zmuszać tych nabywców do korekty odliczeń, a następnie do pozywania organów administracji skarbowej w celu uzyskania zwrotu VAT zapłaconego z tytułu omawianych zaliczek.

69 W świetle powyższego odpowiedź na pytanie drugie w sprawie C-660/16 oraz na pytania drugie i trzecie w sprawie C-661/16 powinna brzmieć: w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych art. 185 i 186 dyrektywy 2006/112 nie stoją na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów prawnych lub praktyki, które skutkują uzależnieniem korekty VAT dotyczącego zaliczki zapłaconej na poczet dostawy towaru od zwrotu tej zaliczki przez dostawcę.

W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C-660/16

70 Z uwagi na odpowiedzi udzielone na poprzednie pytania nie ma potrzeby odpowiadać na pytanie trzecie w sprawie C-660/16.

W przedmiocie kosztów

71 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuły 65 i 167 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 potencjalnemu nabywcy nie można odmówić prawa do odliczenia VAT od zapłaconej zaliczki w sytuacjach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych, gdy zaliczka ta została zapłacona i pobrana, a w chwili jej zapłaty wszystkie istotne okoliczności przyszłej dostawy można było uznać za znane nabywcy, a zatem dostawa tych towarów zdawała się pewna. Natomiast wspomnianemu nabywcy można odmówić tego prawa, jeżeli zostanie wykazane, w świetle obiektywnych okoliczności, że w chwili zapłaty zaliczki wiedział on lub nie mógł racjonalnie nie wiedzieć, że realizacja tej dostawy jest niepewna.

2) W okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniach głównych art. 185 i 186 dyrektywy 2006/112 nie stoją na przeszkodzie obowiązywaniu krajowych przepisów prawnych lub praktyki, które skutkują uzależnieniem korekty VAT dotyczącego zaliczki zapłaconej na poczet dostawy towaru od zwrotu tej zaliczki przez dostawcę.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.