

62016CC0246

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 cz. III 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 należy stąć się podatek wynikający z kwot faktur i pozostający do zapłacenia przez klienta.

2.

To stanowi fakt, iż w przepisach dotyczących VAT państwo otrzymuje już „swoją” 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 udziela 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 byłoby 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.

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 podległego poboru VAT. Ostatecznie Trybunał będzie musiał po raz pierwszy orzec (3), na jaki okres czasu państwa członkowskie mogły zobowiązać prywatne przedsiębiorstwo do prefinansowania podatku, którego z ekonomicznego punktu widzenia nie musi ono płacić, tak aby spełniać 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 cz. 1 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 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy) określa zmiany 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”.

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 cz??ci na skutek bezskutecznego post?powania upad?o?ciowego lub windykacyjnego albo wskutek zastosowania przewidzianych w umowie bonifikat lub obni?ek, sprzedawca towaru lub us?ugodawca ma prawo odliczy? zgodnie z art. 19 podatek odpowiadaj?cy zmianie, rejestruj?c go zgodnie z art. 25. Kupuj?cy lub us?ugobiorca, który zarejestrowa? ju? transakcj? zgodnie z tym przepisem musi w takim wypadku zarejestrowa? zmian? zgodnie z art. 23 lub 24, z zastrze?eniem przys?uguj?cego mu prawa do zwrotu kwoty zap?aconej sprzedawcy lub us?ugodawcy tytu?em rekompensaty”.

8.

Natomiast art. 101 ust. 5 Testo Unico delle Imposte sui Redditi (ujednoliconych przepis?w o podatkach dochodowych, zwanych dalej „TUIR”) zawiera nast?puj?c? regulacj?:

„Utrata towar?w, o kt?rej mowa w ust. 1 [...] oraz utrata wierzytelno?ci inna ni? mo?liwa do odliczenia zgodnie z [...], mo?e by? odliczona, je?eli jest wynikiem pewnych i ?ci?le okre?lonych okoliczno?ci a w ka?dym razie, w wypadku utraty wierzytelno?ci, je?eli w stosunku do d?u?nika toczy si? post?powanie upad?o?ciowe lub zawar? on uk?ad restrukturyzacyjny, który zosta? zatwierdzony [...]. Dla cel?w niniejszego ust?pu przyjmuje si?, ?e w stosunku do d?u?nika toczy si? post?powanie upad?o?ciowe od dnia wydania wyroku stwierdzaj?cego upad?o?? lub decyzji nakazuj?c? przymusow? likwidacj? w trybie administracyjnym albo [...]”.

9.

Ponadto s?d odsy?aj?cy poinformowa?, ?e wprawdzie art. 26 ust. 2 dekretu nr 633/72 zosta? zmieniony ustaw? nr 208 z dnia 28 listopada 2015 r. w takim zakresie, i? w razie niezap?acenia ceny odliczenie VAT dopuszczone jest wyra?nie od momentu wszcz?cia post?powania upad?o?ciowego, jednak ten przepis znajduje zastosowanie tylko w odniesieniu do post?powa? upad?o?ciowych wszcz?tych po dniu 31 grudnia 2016 r.

III. Sp?r w post?powaniu g??wnym

10.

Enzo Di Maura (zwany dalej „skar??cym”) w 2004 roku – najwyra?niej po wykonaniu w 2004 roku okre?lonej dostawy lub us?ugi – wystawi? faktur? na kwot? 35000 EUR, kt?rej sp?ka Sertenko srl jako odbiorca faktury nie zap?aci?a, poniewa? wyrokiem z dnia 30 listopada 2004 r. zosta?a uznana za niewyp?acaln?. W oparciu o rzeczony wyrok w dniu 31 grudnia 2004 r. skar??cy obni?y? podstaw? opodatkowania o tak? sam? kwot?, zmieniaj?c pierwotnie wystawion? faktur? poprzez odliczenie podatk?w odpowiadaj?cych zmianie.

11.

Jednak?e Agenzia delle Entrate (urz?d skarbowy, W?ochy) za rok podatkowy 2004 ustali? wysoko?? zobowi?zania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od os?b fizycznych, podatku od dzia?alno?ci produkcyjnej oraz VAT wraz z sankcjami. Zdaniem Agenzia delle Entrate w wypadku upad?o?ci d?u?nika przepis art. 26 ust. 2 dekretu nr 633/72 pozwala? bowiem zainteresowanemu odzyska? podatek zap?acony wcze?niej na rzecz organu podatkowego jedynie w wypadku, gdyby by?o pewne, ?e brak jest dost?pnych ?rodk?w i tym samym brak jest mo?liwo?ci odzyskania jego wierzytelno?ci.

12.

Skar??cy wni?s? skarg? o uchylenie decyzji podatkowej do Commissione tributaria provinciale di Siracusa (s?du ds. podatkowych w prowincji Syrakuzy, W?ochy). 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 obowiązku wykazania ostatecznego charakteru straty, zezwalając wyrażenie na odliczenie wierzytelności pochodzących od przedsiębiorstw objętych postępowaniami upadłościowymi od dnia wszczęcia postępowania.

13.

W postępowaniu przed sądem ds. podatkowych organ podatkowy zgodzi 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 niemożliwość odliczenia tego podatku wynika z genezy art. 26 dekretu nr 633/72, zgodnie z którym 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 postanowiła 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 cz. 1 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 obciążających 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 niemożliwością do przewidzenia długości postępowania upadłościowego – odzyskanie podatku zwanego 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 kołowego podziału aktywów lub przy jego braku, ostatecznego charakteru postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego, także kiedy takie czynności są w sposób oczywisty nieopracalne biorąc pod uwagę kwotę zadanej wierzytelności, perspektywy jej odzyskania oraz koszty procedur upadłościowych oraz w każdym razie, że rzeczono przesłanki mogą spełniać 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 szczególnego rozpatrzenia – sądownicy w istocie pytają o to, na jakich warunkach państwa członkowskie mogą skorzystać z przewidzianej w art. 11 cz. IV C ust. 1 zdanie drugie szóstej dyrektywy (obecnie art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT) możliwości odstąpienia od art. 11 cz. IV C ust. 1 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy (obecnie art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT) (6). Konkretnie dotyczy on do ustalenia, czy prawo Unii pozwala włoskiemu ustawodawcy uzależnić korektę podstawy opodatkowania od udowodnienia, że uprzednio przeprowadzone zostało nieskutecznie postępowanie upadłościowe, nawet jeżeli 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 odniesie się do wyjątku w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT (pkt 32 i nast.). Zostanie przy tym wykazane, dlaczego dotychczasowe brzmienie podlega zawołanej 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 przedstawi 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 zgodności. Podatek VAT powinien wprowadzić być płacony przez przedsiębiorcę jako zobowiązanie do jego uiszczenia, jednakże istnieje utrwalone orzecznictwo Trybunału, iż VAT jest pożytecznym podatkiem konsumpcyjnym, który powinien być płacony przez końcowego konsumenta (7). Przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu funkcjonuje „tylko” jako inkasent na rachunek państwa (8).

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 przepisach 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 orzeka, że „kwota stanowiła 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 opłacone przez konsumenta końcowego, nie jest ono zatem materialnie zobowiązane do zapłaty VAT. Powód obciążenia VAT nie znajduje zastosowania, gdy 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.

Jeżeli 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 podstawą 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).

28.

Konsekwentnie Trybunał w wyroku Goldsmiths orzekł, że odstąpienie 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 Agrárkölkereskedelmi 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 rzeczony dyrektywy (15).

30.

Na tym co do zasady opierają się wywody Zjednoczonego Królestwa i Republiki Włoskiej. Jeżeli 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 wydał wyrok w sprawie Almos Agrárkölkereskedelmi chciał faktycznie odejść od – w mojej opinii słusznego – wyroku w sprawie Goldsmiths.

31.

Stąd też podjęcie 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 jeżeli 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

ju? cho?by dlatego – odwrotnie jak uwa?aj? Zjednoczone Królestwo i Republika W?oska – pozwala? na pe?ne wy??czenie mo?liwo?ci dokonania korekty.

34.

Pe?ne wy??czenie mo?liwo?ci dokonania korekty jest mianowicie czym? innym ni? odst?pienie od mo?liwo?ci dokonania natychmiastowej korekty i pozostawa?oby w sprzeczno?ci z wymienion? wy?ej i zawart? w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT zasad? podatku konsumpcyjnego. Pe?ne wy??czenie nie stanowi tak?e ?cis?ej interpretacji poj?cia „odst?pi?”.

b) Ratio legis wyj?tku w ust. 2

35.

Tak?e ratio legis wyj?tku w ust. 2 przemawia przeciwko upowa?nieniu do wy??czenia mo?liwo?ci dokonania korekty w przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci. Na podstawie dos?ownego brzmienia ust. 2 mo?na jedynie domy?la? si?, co by?o powodem stworzenia mo?liwo?ci zastosowania wyj?tku. W odró?nieniu od nieuj?tych w ust. 2 przypadków anulowania, wypowiedzenia lub rozwi?zania [umowy] albo obni?enia ceny po dokonaniu dostawy, ca?kowite lub cz??ciowe niewywi?zanie si? z p?atno?ci jest tylko bardziej niepewne (17).

36.

W szczególno?ci nadal pozostaje roszczenie o zap?at? (tzn. wierzytelno??), w efekcie czego nie jest wykluczone wywi?zanie si? z p?atno?ci w pó?niejszym terminie. Dlatego ma sens, aby pa?stwa cz?onkowskie mog?y wprowadza? regulacje zapobiegaj?ce tej niepewno?ci, które stanowi? odst?pstwa od ust. 1. Bior?c za podstaw? ten sens upowa?nienie pa?stw cz?onkowskich do odst?pstw odnosi si? wy??cznie do tej niepewno?ci, a nie do kwestii, czy w ogóle ma nast?pi? korekta. Tak?e ten aspekt – wbrew temu, co twierdzi Republika W?oska – w efekcie uniemo?liwia wy??czenie przez pa?stwo cz?onkowskie mo?liwo?ci dokonania korekty.

37.

Nie mog? podzieli? argumentu Komisji, ?e odst?pstwa stosownie do ust. 2 mog?yby by? uzasadniane celem zapobie?enia nadu?ycom. Po pierwsze, ustawodawca przewidzia? tak? mo?liwo?? w art. 273, a nie w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT. Po drugie, obowi?zki, które pa?stwa cz?onkowskie maj? prawo nak?ada? stosownie do art. 273 dyrektywy VAT celem zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikni?cia oszustw podatkowych, nie powinny wykracza? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tych celów, i nie mog? podwa?a? neutralno?ci podatku VAT (18). Wprowadzenie systemu odpowiedzialno?ci bez winy do okre?lonego dnia granicznego (w tym przypadku do zako?czenia post?powania upad?o?ciowego) wykracza?oby bowiem poza zakres niezb?dny do ochrony interesów skarbu pa?stwa (19).

38.

W szczególno?ci nie jest jasne, jak ograniczenie korekty zobowi?zania podatkowego do czasu zaistnienia okre?lonego wydarzenia mia?oby by? przydatne do zwalczania nadu?y w zakresie VAT. Je?li korekta faktycznie wynika z podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstaw? opodatkowania stanowi ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mog? pobra? z tytu?u VAT kwoty wy?szej od tej, któr? otrzyma? podatnik (20), w takim przypadku decyduj?c kwesti? jest tylko brak zap?aty ?wiadczenia wzajemnego.

39.

Jeżeli nie chodzi 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 została 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 niepłatnego odbiorcy świadczenia, jeżeli by gdzieś on dochodził odliczenia podatku naliczonego mimo niewywiązania się z płatności. Możliwemu tam nadużyciu zapobiega art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, umożliwiając konsekwentnie korektę odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorstwo, którego w wyniku niewywiązania się z płatności nie obciąża VAT.

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 dokonuje 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 chroni 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)

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 długi ingerencja w formie prefinansowania (pobierania i odprowadzania obcych podatków bez otrzymywania kwoty pieniężnej od podmiotu obcego podatkiem) jest proporcjonalna. Komisja zatem słusznie zgłasza także wątpliwości co do długości zakreślonego 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 najodpowiedniejszym 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 byłoby w stanie pobrać od podmiotu obcego podatkiem. Wszystko to, czego nie byłoby 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 świadczy jest tak naprawdę 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 wprowadzić odstąpienie 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.

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, gdy 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 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 wyk?adni art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT musz? zosta? równie? uwzgl?dnione przepisy jej art. 66 lit. b) i art. 194 i nast. w po??czeniu z zasad? równego traktowania (zawart? obecnie w art. 20 Karty). Przemawia to za mo?liwo?ci? dokonania korekty w rozs?dnym terminie.

57.

Zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e VAT staje si? wymagalny dla okre?lonych kategorii podatników w momencie „otrzymania zap?aty” (opodatkowanie na podstawie rzeczywistych wp?ywów). Niektóre pa?stwa cz?onkowskie skorzysta?y z tej mo?liwo?ci. Ponadto nale?y uwzgl?dni? ?wiadczenia, przy których dyrektywa VAT przewiduje lub zezwala na przeniesienie zobowi?zania podatkowego na odbiorc? ?wiadczenia (zob. art. 194 i nast. dyrektywy VAT). Przedsi?biorstwa, które dokonuj? takich transakcji – przyk?adowo us?ug ?wiadczonych na rzecz przedsibiorców maj?cych siedzib? za granic? – nie musz? prefinansowa? VAT.

58.

Przedsibiorstwo, które jest obj?te zakresem zastosowania opodatkowania na podstawie uzgodnionych wp?at – tzn. przy powstaniu zobowi?zania podatkowego niezale?nie od otrzymanych wp?at – musi przez d?u?szy okres czasu prefinansowa? podatki, w oczywisty sposób znajduja?oby si? bowiem w niekorzystnej pozycji konkurencyjnej w porównaniu z przedsibiorstwem obj?tym zakresem zastosowania opodatkowania na podstawie rzeczywistych wp?ywów, które musi odprowadza? podatek dopiero po otrzymaniu wp?at. To samo obowi?zywa?oby w przypadku przedsibiorstw, które dokonuj? wy??cznie transakcji obj?tych przeniesieniem zobowi?zania podatkowego na odbiorc? ?wiadczenia. Taka niekorzystna pozycja konkurencyjna da si? uzasadni? tylko w przypadku, gdy okres prefinansowania nie jest zbyt d?ugi.

c) Dla porównania: korekta w przypadku braku ?wiadczenia

59.

Za mo?liwo?ci? dokonania korekty w rozs?dnym terminie w przypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci ?wiadczenia wzajemnego przemawia równie? porównanie z mo?liwo?ci? dokonania korekty zobowi?zania podatkowego w przypadku zupe?nego braku ?wiadczenia i ?wiadczenia wzajemnego. Z naszego orzecznictwa (31) wynika w tej kwestii, i? równie? zobowi?zanie podatkowe wynikaj?ce z b??dnej faktury (art. 203 dyrektywy VAT) mo?e zosta? skorygowane, gdy na przykad na fakturze wykazano odp?atne ?wiadczenie, które w rzeczywisto?ci nie zosta?o spe?nione.

60.

Trybuna? uzna? zobowi?zanie podatkowe wystawcy faktury, wynikaj?ce ze stworzenia wy??cznie zagro?enia utraty wp?ywów podatkowych na skutek wystawienia b??dnej faktury tylko wówczas za zgodne z systemem VAT, je?li i dlatego ?e istnieje mo?liwo?? korekty tej odpowiedzialno?ci z tytu?u stworzenia zagro?enia (32). Dzia?a ona nawet na korzy?? wystawiaj?cego faktur? w z?ej wierze, je?eli zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych zosta?o wyeliminowane (33).

61.

To samo musi tym bardziej obowi?zywa?, gdy zosta?a wystawiona prawid?owa faktura, ale nie wp?yn??a zap?ata za wykonane ?wiadczenie i równie? nie istnieje zagro?enie utraty wp?ywów podatkowych. Z jednej strony zagro?enie takie jest tutaj wykluczone, jak d?ugo w?a?ciwy podmiot obci??ony podatkiem nie wywi?za? si? z p?atno?ci i tym samym nie powsta?o materialnie

zobowiązane do zapłaćenia VAT (zob. pkt 23). Z drugiej strony wykluczone jest zagrożenie na skutek dokonania przez nieuprawnionego 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 kładzie 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.

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), a 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, zasady proporcjonalności i zasady neutralności, wieloletnie okresy prefinansowania podatku VAT nie wchodzi 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 powołanej i definitywnej odmowy zapłaty przez dłużnika. Jeżeli 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 wyjątkowo 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.

71.

To, jakich środków można w rozszereżonym 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 odstępowstwa 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 byoby uznać także wdrożenie odpowiedniego terminu w przypadku niewywiązania się z płatności (np. 6 miesięcy od daty wystawienia faktury), po upływie którego można byoby 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 trwałego 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, uzależnione 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 następującej odpowiedzi:

Artykuł 11 cz. III C ust. 1 zdanie drugie szóstej dyrektywy 77/388 nie zezwala na

nieproporcjonalne ograniczenie możliwości dokonania korekty podstawy opodatkowania. Umożliwia on jednak państwu członkowskim uwzględnić specyfikę niepewności towarzyszącej niewywiązaniu się z podatnościami i zobowiązanie podatników do podejmowania określonych działań, których w rozsądnym zakresie można od nich oczekiwać. Jednakże wymóg zakazania postępowania upadłościowego dotyczącego odbiorcy świadczenia stanowi nieproporcjonalne ograniczenie.

(1) Język oryginału: niemiecki.

(2) Drugie pochodzi z Włoch postępowanie, tj. sprawa C-202/15, H3g, została obecnie nieformalnie zawieszona, gdy 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 Agrárkúkereskedelmi (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.

(6) Ponieważ przepisy art. 11 cz. 1 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., Tulic i Plavočin (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).

(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 Agrárkúkereskedelmi (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 stanowicej świadczenie wzajemne płatności nie zostaje obciążony podatkiem VAT, nie musi być zmniejszane (fikcyjne) obciążenie poprzez przyznanie mu prawa do odliczenia.

(13) Wskazując na to wyrażenie 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).

(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 Agrárkúkereskedelmi (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 moja opinia w sprawie Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, pkt 41). Używając tych sformułowań Trybunał zasadniczo kładzie nacisk nie na treść, lecz na precyzyjną interpretację wyjątków.

(17) W tym względzie służy wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkúkereskedelmi (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 Agrárkúkereskedelmi (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).

(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).

(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).

(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).

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

(36) Miałyby miejsce takie przypadki, że bank zaspakajał roszczenia rzemieślników, których zlecniodawcy 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.).