

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

NILSA WAHLA

przedstawiona w dniu 30 stycznia 2018 r.(1)

**Sprawy połączone C-660/16 i C-661/16**

**Finanzamt Dachau**

**przeciwko**

**Achimowi Kollroßowi (C-660/16)**

**oraz**

**Finanzamt Göppingen**

**przeciwko**

**Erichowi Wirtlowi (C-661/16)**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 65 – Zapłaata zaliczki – Odliczenie – Niepewność zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego – Artykuły 184–186 – Korekta odliczeń – Zwrot nienależycie zapłaconego podatku VAT – Procedury krajowe

1. Jak w 1789 r. w słynnym liście do Jeana-Baptiste'a Leroya napisał Benjamin Franklin, „na tym wiecie pewne są tylko śmierć i podatki”.

2. W niniejszym postępowaniu sąd odsyłający – a więc dwie różne izby Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) – zasadniczo zwraca się do Trybunału z pytaniem, w jakich okolicznościach przysługująca dostawa towarów lub usług powinna być do celów przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), określonych w dyrektywie 2006/112/WE(2), uznawana za dostatecznie *pewna*, aby było możliwe odliczenie podatku VAT zapłaconego przez odbiorcę w ramach zaliczki, nawet jeżeli dostawa ostatecznie nie ma miejsca ze względu na oszustwo dostawcy. Sąd odsyłający zwraca się również do Trybunału o doprecyzowanie wynikających z takiej sytuacji konsekwencji prawnych w przedmiocie korekty odliczenia i zwrotu kwoty przez organy podatkowe.

## I. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

3. Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

4. Zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

5. Według art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

6. Zgodnie z art. 184 dyrektywy VAT „[w]stępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

7. Artykuł 185 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny.

2. W drodze odstępstwa od ust. 1, korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki, o których mowa w art. 16.

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

8. Artykuł 186 dyrektywy VAT nakłada na państwa członkowskie obowiązek określania szczegółowych przepisów wykonawczych dla art. 184 i 185 tej dyrektywy.

### B. Prawo krajowe

9. Zgodnie z § 15 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”):

„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;

[...].

10. Zgodnie z § 13 ust. 1 pkt 1 lit. a) UStG podatek z tytułu dostawy towarów i usług staje się wymagalny „w przypadku obliczania podatku według uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) – z chwilą upływu okresu objętego deklaracją VAT, w którym zostały wykonane usługi. Ta sama zasada ma zastosowanie do dostaw częściowych. [...] Jeżeli wynagrodzenie lub jego część wpływa przed dokonaniem dostawy lub dostawy częściowej, podatek w takim zakresie staje się wymagalny z chwilą upływu okresu objętego deklaracją VAT, w którym wpłynęło wynagrodzenie lub jego część”.

11. Paragraf 17 UStG stanowi:

„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 podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub usług lub opodatkowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego. W razie późniejszego otrzymania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia;

2) następuje zapłata wynagrodzenia z tytułu uzgodnionej dostawy towarów lub usług, jednakże towary lub usługi nie zostają dostarczone;

[...].

## **II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne**

### **A. Sprawa C-660/16**

12. W dniu 10 kwietnia 2010 r. Achim Kollroß zamówił w przedsiębiorstwie G elektrociepłownię blokową. Przedsiębiorstwo to potwierdziło zamówienie w dniu 12 kwietnia 2010 r. i wystawiło fakturę zaliczkową na kwotę 30 000 EUR, powiększoną o podatek VAT w kwocie 5700 EUR. Achim Kollroß dokonał wymaganej podatności zaliczkowej na rzecz G w dniu 19 kwietnia 2010 r. Nie ustalono daty dostarczenia bloku.

13. Do dostarczenia zamówionego bloku nigdy nie doszło. Na podstawie Insolvenzordnung (kodeksu upadłościowego) wszczęto postępowanie upadłościowe obejmujące majątek spółki G, które zostało umorzone z uwagi na brak majątku. Osoby działające w imieniu spółki G zostały skazane w związku z 88 zarzutami dotyczącymi nieuczciwych praktyk handlowych oraz zмовы w celu popełnienia oszustwa, jak również za umyślne doprowadzenie do upadłości na szkodę nabywców elektrociepłowni blokowych, przy czym nie zostały one skazane za uchylanie się od opodatkowania.

14. W odniesieniu do roku 2010 A. Kollroß wystąpił o odliczenie podatku naliczonego z tytułu płatności zaliczkowej, której dokonał na rzecz G. Finanzamt Dachau (urząd skarbowy, Dachau) wydał jednak decyzję ustalającą naliczony VAT w kwocie 0. Achim Kollroß bezskutecznie odwołał się od tej decyzji.

15. Następnie A. Kollroß wniosł skargę na tę decyzję do Finanzgericht (sądu ds. finansowych). Działanie to zakończyło się powodzeniem. Trybunał finansowy uznał, że – po pierwsze – A. Kollroß miał prawo odliczyć podatek naliczony z tytułu płatności zaliczkowej zgodnie z § 15 ust. 1 zdanie pierwsze pkt 1 zdanie trzecie UStG. Po drugie, Finanzgericht (sądu ds. finansowych) uznał, iż A. Kollroß nie miał obowiązku dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego na podstawie § 17 ust. 1 zdanie drugie oraz § 17 ust. 2 pkt 2 UStG.

16. Urząd skarbowy w Dachau odwołał się od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Powziwszy wątpliwości co do prawidłowej wykładni prawa Unii, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy wymogi dotyczące pewności spełnienia świadczenia jako warunku odliczenia podatku naliczonego od zaliczki w rozumieniu wyroku Trybunału, FIRIN, C-107/13 [EU:C:2013:872, zwanego dalej »wyrokiem FIRIN«] należy określać wyjątkowo obiektywnie czy też z punktu widzenia wpłaconego zaliczki w świetle rozpoznawalnych dla niego okoliczności?

2) Czy państwa członkowskie – uwzględniając jednocześnie wymagalności podatku i powstanie prawa do odliczenia zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT 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, czy musi to nastąpić w postępowaniu w sprawie ustalenia podatku czy też wystarczy w tym względzie odrębne postępowanie oparte na względach suszności?”.

## **B. Sprawa C-661/16**

17. W dniu 3 sierpnia 2010 r. Erich Wirtl zamówił od przedsiębiorstwa G elektrociepłownię blokową za kwotę 30 000 EUR, powikszoną o podatek VAT w kwocie 5700 EUR. Elektrownia miała zostać dostarczona w ciągu 14 tygodni od otrzymania płatności przez przedsiębiorstwo. Erich Wirtl dokonał zaliczkowej zapłaty ceny zakupu.

18. Do dostarczenia zamówionego bloku nigdy jednak nie doszło. Na podstawie kodeksu upadłościowego wszczęto postępowanie upadłościowe obejmujące majątek spółki G, które zostało umorzone z uwagi na brak majątku. Osoby działające w imieniu spółki G zostały skazane w związku z 88 zarzutami dotyczącymi nieuczciwych praktyk handlowych oraz zмовы w

celu popełnienia oszustwa, jak również za umyślne doprowadzenie do upadłości na szkodę nabywców elektrociepłowni blokowych, przy czym nie zostały one skazane za uchylanie się od opodatkowania.

19. W odniesieniu do roku 2010 E. Wirtl wystąpił o odliczenie podatku naliczonego z tytułu podatności, której dokonał na rzecz G. Finanzamt Göppingen (urząd skarbowy, Göppingen) odmówił jednak tego odliczenia. Erich Wirtl bezskutecznie odwołał się od tej decyzji.

20. Następnie E. Wirtl wniósł skargę na tę decyzję do Finanzgericht (sądu ds. finansowych). Działanie to zakończyło się powodzeniem. Finanzgericht (sąd ds. finansowych) uznał, że – po pierwsze – E. Wirtl miał prawo odliczyć podatek naliczony z tytułu podatności zaliczkowej zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 zdanie trzecie UStG. Po drugie, Finanzgericht (sąd ds. finansowych) uznał, iż E. Wirtl nie miał obowiązku dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego na podstawie § 17 ust. 1 zdanie drugie oraz § 17 ust. 2 pkt 2 UStG.

21. Urząd skarbowy w Göppingen odwołał się od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Powziwszy wątpliwości co do prawidłowej wykładni prawa Unii, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Zgodnie z wyrokiem FIRIN [pkt 39] 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 [ze] zobiektywizowanego punktu widzenia wpłaconego zaliczki?

2) Czy wyrok FIRIN [pkt 58] należy interpretować w ten sposób, że zgodnie z prawem [Unii] przesłanką korekty odliczenia dokonanej przez wpłaconego zaliczki [z tytułu] 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 VAT], który upoważnia państwa członkowskie do wydania przepisów wykonawczych dotyczących korekty na podstawie art. 185 [dyrektywy VAT], uprawnia Republikę Federalną Niemiec jako państwo członkowskie do ustalenia w swoim prawie krajowym, że dopiero wraz ze zwrotem zaliczki dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym obowiązek podatkowy dotyczący VAT i odliczenie podatku naliczonego podlegają korekcie w tym samym czasie i na tych samych warunkach?”.

### **C. Postępowanie przed Trybunałem**

22. Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 19 stycznia 2017 r. sprawy C-660/16 i C-661/16 zostały połączone do celów pisemnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

23. Uwagi na piśmie przedstawili A. Kollroß, rząd niemiecki i Komisja Europejska.

## **III. Analiza**

### **A. W przedmiocie pytania pierwszego w sprawach C-660/16 i C-661/16**

24. Poprzez pytanie pierwsze w obydwu sprawach sąd odsyłający zasadniczo zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, w jaki sposób w przypadku oszustwa dostawcy ustalić dla celów art. 65 dyrektywy VAT, czy dostawa towarów, za którą dokonano podatności zaliczkowej, była niepewna. W szczególności sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się, czy podatnik ma prawo do odliczenia

kwoty wpłaconego podatku VAT, jeżeli towary nie zostały ostatecznie dostarczone ze względu na oszustwo dostawcy.

25. Przed rozpatrzeniem konkretnych zagadnień podniesionych w tych pytaniach przydatne zdaje się przypomnienie najważniejszych obowiązujących przepisów, spójnie interpretowanych przez Trybunał.

26. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążaru podatku VAT podlegającego zapłaćeniu zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zasada neutralności podatkowej leżąca u podstaw wspólnego systemu VAT zapewnia, że wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny(3).

27. Zgodnie z art. 167 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Zasada ogólna jest, iż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług (art. 63 dyrektywy VAT). Niemniej w przypadku wpłaty zaliczek art. 65 dyrektywy VAT stanowi, iż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

28. Trybunał spójnie orzeka, że dla wymagalności podatku VAT (a zatem i możliwości jego odliczenia) w przypadku dokonania płatności zaliczkowej muszą być znane wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia przyszłego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego(4). Trybunał orzekł również, że art. 65 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania w sytuacji, gdy nie jest pewne, czy dojdzie do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego(5).

29. W tym względzie w niniejszym postępowaniu podnosi się dwie odrębne, lecz powiązane, kwestie. Sąd odsyłający zwraca się – po pierwsze – z pytaniem, w jaki sposób dokonać oceny niepewności i – po drugie – czy w tym względzie ma znaczenie fakt, iż w umowie między odbiorcą a dostawcą nie wskazano daty dostawy nabytych towarów.

30. Jeżeli chodzi o pierwszą z wymienionych kwestii, sąd odsyłający wskazuje, że w sytuacjach takich jak sytuacja zaistniała w postępowaniu głównym, niepewność ta należy oceniać na podstawie informacji dostępnych odbiorcy lub na podstawie informacji dostępnych dostawcy. Innymi słowy, sąd odsyłający zastanawia się, czy zamiar popełnienia przez dostawcę oszustwa, którego odbiorca nie był świadomy, należy uznawać za istotny dla ustalenia pewności (czy też raczej niepewności), iż dojdzie do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

31. W mojej ocenie intencja popełnienia oszustwa przez dostawcę nie powinna mieć żadnego wpływu na prawo odbiorcy do odliczenia podatku VAT uiszczanego w związku z płatnością zaliczkową, chyba że odbiorca był świadomy lub powinien być był świadomy zamiaru popełnienia oszustwa.

32. Taki wniosek wydaje się płynąć z orzecznictwa Trybunału, w szczególności wyroków Bonik(6) i FIRIN(7). W tych sprawach Trybunał podkreśla, że osoba fizyczna nie może powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień oraz że zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom stanowi cel uznany wprost i wspierany w dyrektywie VAT. W związku z powyższym Trybunał orzekł, że władze krajowe powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem(8). Dzieje się tak w szczególności w

przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika(9). Z kolei niezgodne z przepisami dyrektywy VAT jest sankcjonowanie odmowy możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca lub inny przedsiębiorca działający na wcześniejszym lub dalszym odcinku łańcucha dostaw dopuścił się przestępstwa(10).

33. Stosując powyższe zasady w rozpatrywanych tu sprawach, należy uznać, że fakt, iż dostawcy nie mieli zamiaru dostarczyć towarów nabytych przez odbiorców, nie może sam w sobie uzasadniać odmowy zaakceptowania przez organy krajowe odliczenia, którego dochodzi odbiorcy. Organy te mogą odmówić odliczenia jedynie wówczas, gdy ustalą zgodnie z wymaganymi normami prawnymi, iż odbiorcy mieli lub powinni byli mieć wiedzę, że dostawca od początku nie miał zamiaru wywiązać się z umów(11).

34. Rzeczywiście w sytuacji, gdy – tak jak miało to miejsce w wyroku FIRIN(12) – zarówno dostawca, jak i odbiorca są (lub powinni być) świadomi, iż nie dojdzie do dostawy, można kwestionować, przynajmniej do celów przepisów VAT, istnienie pierwotnej umowy dostawy. Ogólniej rzecz biorąc, art. 65 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania, gdy w sytuacji dokonywania płatności zaliczkowej zachodzi realne wątpliwości co do tego, iż w normalnym przebiegu wydarzeń dojdzie do należytego spełnienia opodatkowanego świadczenia(13).

35. Z kolei gdy odbiorca nie miał i nie mógł mieć wiadomości zamiaru popełnienia przez dostawcę oszustwa lub nadużycia, a tym bardziej w sytuacji, gdy – tak jak w postępowaniu głównym – wydaje się, że dostawca należyście opłacił VAT otrzymany przez państwo – nie istnieje obiektywny powód uzasadniający odmowę odbiorcy pierwotnego prawa do dokonania odliczenia. Taka odmowa z jednej strony wykraczałaby poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa(14), a z drugiej strony powodowałaby nadmierne obciążenie dla kupujących. W dzisiejszym handlu nie jest rzeczą niespotykaną, że dostawca odda od klientów dokonania płatności zaliczkowej przed dostarczeniem towarów lub usług. Jak zauważyć sąd odsyłający w swoim postanowieniu wydanym w sprawie C-660/16, przesadą zdaje się obarczenie całości ryzyka związanego z ewentualnym niedostarczeniem nabytych towarów i usług odbiorców, którzy, nawet przy zachowaniu pełni należytej ostrożności, potencjalnie nie mogli być świadomi rzeczywistych intencji dostawców.

36. Co więcej, kwestia do ustalenia pozostaje, czy fakt, iż umowa dostawy nie zawiera daty dostawy nabytych towarów, oznacza, że nie są znane wszystkie istotne informacje dotyczące przyszłego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, a zatem należy odmówić odliczenia.

37. W tym względzie jestem zdania, że sam brak daty dostawy nie może być postrzegany jako powodujący niepewność co do zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Nie jest znów rzeczą rzadką, że w dzisiejszych relacjach handlowych strony uzgadniają dostawę towarów lub usług, nie będąc w stanie podać konkretnej daty, w której dostawa będzie miała miejsce. O ile kupujący nie ma konkretnej podstawy, aby zakwestionować zdolność i chęć dostawcy do wywiązania się ze zobowiązania, nie ma powodu, by uznawać w chwili zapłaty zaliczki, że dostawa jest niepewna.

38. Oczywiście, jak zauważono we wstępie do niniejszej opinii, wszystko, co ma się zdarzyć w przyszłości, jest obciążone pewną dozą niepewności. Niemniej takiego rozumowania nie można stosować w tym kontekście, jako że zasadniczo powodowałaby to, iż art. 65 dyrektywy VAT nie miałby żadnego znaczenia. Nie dostrzegam też powodów, dla których zwykłe wskazanie konkretnej daty dostawy w umowie miałooby sprawić, że przyszła dostawa byłaby bardziej pewna (czyli te – w sytuacji jej niepodania – mniej pewna).

39. W sprawie BUPA Hospitals Trybuna? orzek?, i? art. 65 dyrektywy VAT nie ma zastosowania, w sytuacji gdy strony mia?y prawo do jednostronnego wypowiedzenia umowy w dowolnym momencie, a p?atno?ci zaliczkowe by?y dokonywane za dostawy towarów, których to?samo?? i ilo?? mia?a by? dopiero ustalona(15). Nale?y jednak dokona? rozró?nienia takiej sytuacji i okoliczno?ci zaistnia?ych w post?powaniu g?ównym: w sprawie BUPA Hospitals w chwili dokonywania p?atno?ci nie by?o pewne, czy transakcja zostanie zrealizowana. Z kolei w rozpatrywanych sprawach, przynajmniej z perspektywy odbiorców, nie ustalono jedynie terminu dostawy.

40. W ?wietle powy?szego na pytanie pierwsze w sprawach C?660/16 i C?661/16 nale?y udzieli? odpowiedzi, i? art. 65 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w taki sposób, ?e podatnikowi dokonuj?cemu p?atno?ci zaliczkowej z tytu?u towarów lub us?ug, które ostatecznie nie zosta?y dostarczone, nie mo?na odmówi? odliczenia, je?eli nie by? i nie móg? by? ?wiadomy, i? dostawca nie ma zamiaru wywi?za? si? z umowy. Sam fakt, i? w umowie nie wskazano daty dostawy nie sprawia, ?e realizacja umowy jest niepewna dla celów wspomnianego przepisu.

#### **B. W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C?660/16 oraz pyta? drugiego i trzeciego w sprawie C?661/16**

41. Poprzez pytanie drugie w sprawie C?660/16 oraz pytania drugie i trzecie w sprawie C?661/16 s?d odsy?aj?cy zasadniczo zwraca si? o wyja?nienie, czy w okoliczno?ciach, takich jak zaistnia?e w post?powaniu g?ównym, art. 184–186 dyrektywy VAT sprzeciwia? si? przepisom krajowym, które przewiduj? wymóg korekty odliczenia, lecz uzale?niaj? tak? korekt? od zwrotu p?atno?ci zaliczkowej.

42. Na wst?pie nale?y przypomnie?, ?e ustanowiony w dyrektywie VAT system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem ?e ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT(16).

43. W zwi?zku z powy?szym decyduj?cym kryterium powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT jest rzeczywisty lub zamierzony sposób u?ytkowania nabytych towarów lub us?ug. Ten sposób u?ytkowania determinuje bowiem prawo podatnika do dokonanego pierwotnie odliczenia oraz zakres ewentualnych korekt, jakie musz? nast?pi? na podstawie art. 185–187 dyrektywy VAT(17).

44. Mechanizm korekty przewidziany w tych zasadach stanowi integraln? cz?? systemu odlicze? podatku VAT ustanowionego w przepisach. Zasady te maj? na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? w sposób zapewniaj?cy neutralno?? podatku VAT. Dyrektywa VAT ma na celu ustanowienie poprzez te zasady ?cis?ego i bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i us?ug do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu(18).

45. W odniesieniu do momentu powstania ewentualnego obowi?zku korekty dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT ustanowiono 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(19).

46. W zwi?zku z tym pierwsz? kwesti?, jak? nale?y poruszy? w tym kontek?cie, jest to, czy

okoliczności występujące w postępowaniu głównym wchodzi – co do zasady – w zakres podlegający art. 185 dyrektywy VAT. W mojej ocenie tak w pełni nie jest.

47. W sprawie PIGI Trybunał orzekł, że podatnik, który padł ofiarą kradzieży towarów, za które dokonał odliczenia naliczonego podatku VAT, ma, co do zasady, obowiązek dokonania korekty odliczenia zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT. Niemniej Trybunał zauważył, iż w drodze odstąpienia art. 185 ust. 2 akapit pierwszy stanowi, że korekty nie dokonuje się między innymi w przypadku „należycie [...] udokumentowane[ ] [...] kradzieży”, natomiast zgodnie z akapitem drugim tego przepisu odstąpienie to ma charakter fakultatywny. W związku z powyższym Trybunał uznał, że państwa członkowskie mają prawo nakazać korektę dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT w każdym przypadku kradzieży towaru uprawniając do odliczenia podatku VAT przy jego nabyciu(20).

48. Podobnie w sprawie FIRIN Trybunał uznał, że w okolicznościach, gdy oczywiste jest, iż dostawa towarów, w związku z którą podatnik dokonał płatności zaliczkowej, nie zostanie ostatecznie zrealizowana, organy podatkowe mogą zażądać korekty podatku VAT odliczonego przez podatnika. Ma to miejsce niezależnie od tego, czy doszło do korekty podatku VAT podlegającego zapłacie przez dostawcę(21).

49. Takie same zasady powinny zatem obowiązywać w niniejszym postępowaniu. Fakt, iż nabyte towary, za które dokonano zaliczki, nie zostały ostatecznie dostarczone, stanowi dla celów art. 184–186 dyrektywy VAT zmianę czynników branych pod uwagę przy ustalaniu kwoty podlegającej odliczeniu, do której to zmiany doszło po złożeniu deklaracji VAT. Nabyte towary nie mogły zostać wykorzystane przez podatnika dla celów transakcji podlegających opodatkowaniu(22). W rezultacie korekta odliczenia jest – co do zasady – wymagana zgodnie z zasadą określoną w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT.

50. Kolejną kwestią jest ustalenie, czy odstąpienie od tej zasady przewidziane w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT ma zastosowanie w okolicznościach takich jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym. W tym względzie jestem zdania, że w sytuacji gdy niedokonanie dostawy nabytych towarów jest skutkiem oszustwa popełnionego przez dostawcę na szkodę odbiorcy, odstąpienie to ma zastosowanie.

51. Uważam bowiem, że takie oszustwo należy postrzegać jako „kradzież własności”, a więc sytuację, w której rzeczony przepis przewiduje nieobowiązkowy charakter korekty. Co więcej, korekta nie jest wymagana, chyba że państwo członkowskie postanowi inaczej. Przemawiają za tym dwa argumenty. Po pierwsze, uzasadnienie art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT zdaje się potwierdzać takie stanowisko, a po drugie w wyroku PIGI Trybunał odrzucił już formalistyczne wykładnię pojęcia „kradzieży”.

52. Po pierwsze, art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT dotyczy sytuacji, co do których w przepisach Unii uznano, iż pomimo że co do zasady powinno dojść do korekty odliczenia, taka korekta nie powinna być lub może nie być wymagana. W szczególności wyjątek przewidziany na wypadek „zniszczenia, zagubienia lub kradzieży” zdaje się obejmować sytuacje, w których podatnik dokonał zapłaty naliczonego podatku VAT za towary nabyte z zamiarem korzystania z nich dla celów transakcji opodatkowanych należnym podatkiem VAT, jednak ze względów niezależnych od jego woli towarów tych ostatecznie nie można wykorzystać w takim celu.

53. W takich sytuacjach wydatki podatnika na towary zniszczone, zagubione lub skradzione są, mówi się ogólnie, związane z jego działalnością gospodarczą. Fakt, iż tego rodzaju towary nie zostały ostatecznie wykorzystane dla celów transakcji podlegających opodatkowaniu, ma charakter zupełnie przypadkowy. Sprawiedliwe jest zatem, aby podatnik, który dokonał zapłaty naliczonego podatku VAT od takich towarów, mógł nadal korzystać z odliczenia. Jeżeli podatnik

miałoby obowiązek odstąpić od odliczenia, poniosłoby dodatkową stratę. Cel ochrony podatnika przed niesłuszną stratą należy odróżnić od przykładów podanych w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, w przypadku których należy dokonać korekty, a więc „w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek cen”. Są to sytuacje, w których brak jakiegokolwiek korekty oznaczałoby uzyskanie przez podatnika nienależnej korzyści.

54. Po drugie, w wyroku PIGI Trybunał stwierdził jasno, że pojęcie „kradzieży” dla celów art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w znaczeniu nietechnicznym i powinno ono obejmować przykładowo działania przestępcze, która prowadzi do niedoboru towarów, co uniemożliwia ich dalsze użytkowanie w celach związanych z dalszymi transakcjami opodatkowanymi(23).

55. Chociaż precyzyjne rozgraniczenie pojęć „kradzieży” i „oszustwa” może różnić się w poszczególnych państwach członkowskich, te dwa pojęcia – czy w mojej ocenie wiele ważnych cech: obydwa odnoszą się do przestępstw przeciwko mieniu, które prowadzą do bezprawnej korzyści sprawcy i niezasłужonej straty poszkodowanego. Zdaje się, iż główną różnica ma związek ze sposobem bezprawnego przejęcia własności od poszkodowanego: bez zgody właściciela w przypadku kradzieży oraz poprzez umyślne wprowadzenie w błąd w przypadku oszustwa. Nie dostrzegam jednak, dlaczego taka różnica w postępowaniu sprawcy miałaby mieć znaczenie dla celów art. 184–186 dyrektywy VAT.

56. Ponadto odnoszę wrażenie, że przynajmniej z praktycznego i gospodarczego punktu widzenia nie ma zasadniczej różnicy między poszczególnymi rodzajami kradzieży i oszustwa: przykładowo między towarami nabytymi i opłaconymi, lecz niedostarczonymi z powodu kradzieży w transporcie a równoważnymi towarami niedostarczonymi z powodu oszustwa popełnionego przez dostawcę. W obydwu sytuacjach dostrzegam argumenty, jakimi są słuszność i neutralność, które przemawiają za zezwoleniem podatnikowi na dalsze korzystanie z odliczenia naliczonego podatku VAT.

57. W związku z tym przypadki oszustw popełnionych przez dostawców na szkodę klientów, takie jak wystąpienie w postępowaniu głównym, powinny w mojej ocenie wchodzić w zakres pojęcia „kradzieży” w myśl art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT. Kolejną kwestią jest to, iż w akapicie drugim tego przepisu przewiduje się nieobowiązkowy charakter wyjątku: chociaż korekta – co do zasady – nie jest wymagana, państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o przeciwnym skutku i wymagać korekty w przypadkach kradzieży.

58. Jak rozumiem, zgodnie z właściwymi przepisami niemieckimi, których wykładni dokonały sądy krajowe, w przypadku oszustwa korekta jest konieczna wyjątkowo wówczas, gdy podatnik, który padł ofiarą oszustwa, uzyska zwrot od dostawcy.

59. Jeżeli rzeczywiście tak jest, przepisy krajowe takie jak te, o których mowa, są w mojej ocenie zgodne z art. 184–186 dyrektywy VAT: wadze niemieckie zdecydowały się skorzystać z możliwości przewidzianej w art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy i wymagać korekty odliczeń w przypadku kradzieży własności.

60. Fakt, że postanowiły one skorzystać z tej możliwości w ograniczonym zakresie, decydując, iż korekta jest zależna od zwrotu dokonanego przez dostawcę na rzecz nabywcy uprzednio uiszczonych kwot, zdaje się wpisywać w margines swobody działania przewidziany dla państw członkowskich w art. 185 ust. 2 i art. 186 dyrektywy VAT. Co więcej, taki warunek jest w mojej ocenie rozsądny. Pozwala uniknąć sytuacji, w której podatnicy mogliby faktycznie skorzystać z bezpodstawnego wzbogacenia się, wynikającego z utrzymania prawa do odliczenia przy jednoczesnym uzyskaniu zwrotu uprzednio uiszczonych kwot. Analogicznie, jeżeli nie doszło do zwrotu, sprawia to, że podatnik, który decyduje się na dokonanie płatności zaliczkowej, nie

ponosi nadmiernego ryzyka w sytuacji, gdy nie jest i nie może być świadomy zamiaru popełnienia oszustwa przez dostawcę(24).

61. W świetle powyższego proponuję, aby na pytanie drugie w sprawie C-660/16 oraz na pytania drugie i trzecie w sprawie C-661/16 odpowiedzieć w ten sposób, iż art. 184–186 dyrektywy VAT nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, w myśl których w okolicznościach takich jak wystąpienie w postępowaniu głównym wymaga się korekty odliczeń i uzależnia się je od zwrotu podatku zaliczkowego.

### **C. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie C-660/16**

62. Poprzez pytanie trzecie w sprawie C-660/16 sąd odsyłający zasadniczo zwraca się o wyjaśnienie, czy przepisy dyrektywy VAT oraz zasada skuteczności wymagają, aby państwa członkowskie zezwalały podatnikowi na wystąpienie wobec organów podatkowych z żądaniem zwrotu podatku VAT nienależycie zafakturowanego przy zapłacie zaliczkowej, który to podatek dostawca wpłacił skarbowi państwa, w sytuacji gdy niemożliwy jest zwrot podatku VAT przez dostawcę. Jeżeli tak, sąd odsyłający chciałby wiedzieć, czy podatnik może wnieść roszczenia w kontekście zwykłego postępowania w sprawie ustalenia wysokości podatku, czy też może istnieje wymóg, aby działać na podstawie odrębnego postępowania opartego na względach sęduszości.

63. W mojej ocenie, jeżeli Trybunał zgodzi się ze mną co do odpowiedzi na pozostałe pytania skierowane przez sąd odsyłający, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na to pytanie w kontekście niniejszego postępowania. Rzeczywiście, jeżeli podatnicy nie zdołają uzyskać zwrotu podatku zaliczkowego (z odpowiedniej kwoty VAT) od dostawców, nie mają obowiązku dokonywania korekt, a zatem mogą nadal korzystać z odliczenia podatku VAT zapłaconego dostawcom.

64. Niemniej chcę podzielić się pewnymi przemyśleniami w kwestii podniesionej w tym pytaniu, na wypadek gdyby Trybunał nie zgodził się ze mną co do odpowiedzi na pozostałe pytania skierowane przez sąd odsyłający.

65. Wątpliwości sądu odsyłającego wynikają z wyroku Trybunału Reemtsma Cigarettenfabriken(25).

66. W przywołanej sprawie sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału z szeregiem pytań dotyczących wykładni przepisów ósmej dyrektywy(26) w świetle zasad neutralności, skuteczności i niedyskryminacji. W swoim wyroku Trybunał stwierdził między innymi, że owe przepisy i zasady nie sprzeciwiają się krajowym przepisom, w myśl których jedynie dostawca może ubiegać się o zwrot od organów podatkowych kwot nienależycie wpłaconego podatku VAT, natomiast odbiorca usług może wytoczyć powództwo cywilne wobec dostawcy o zwrot kwot zapłaconych, lecz nienależnych.

67. Trybunał dodał jednak również, że w przypadku gdy zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, państwa członkowskie, w celu przestrzegania zasady skuteczności, muszą zapewnić środki niezbędne dla umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze, w razie potrzeby – bezpośrednio od organów podatkowych(27).

68. Niniejsze postępowanie prowadzi do pytania, czy zasady opracowane przez Trybunał w wyroku Reemtsma Cigarettenfabriken należy stosować również w sytuacji podobnej do wystąpienia w postępowaniu głównym, gdzie zastosowanie mają przepisy dyrektywy VAT, a nie ósmej dyrektywy.

69. Mam wątpliwość co do tego, czy zasady te można bezpośrednio i w łatwy sposób przenieść na rozpatrywane sprawy.

70. Na wstępie należy zaznaczyć, że w dyrektywie VAT nie przewidziano wprost mechanizmu zwrotu podatku VAT przez organy podatkowe bezpośrednio odbiorcy w razie niewypłacalności dostawcy. Zapłata podatku VAT dokonana na rzecz dostawcy przez odbiorcę w ramach płatności zaliczkowej oraz zapłata podatku VAT organom podatkowym przez dostawcę są, co do zasady, odrębnymi transakcjami. Z tego względu w zwykłym trybie zdarzeń odbiorca powinien dążyć do uzyskania zwrotu od dostawcy, który z kolei może dążyć do uzyskania zwrotu z urzędu skarbowego. W dyrektywie VAT nie wymaga się zatem w sposób wyraźny ani dorozumiany, aby państwa członkowskie zapewniły możliwość bezpośredniego dochodzenia roszczeń przez odbiorców od urzędu skarbowego.

71. W tej kwestii należy przypomnieć, że w braku przepisów Unii w zakresie udzielenia zwrotu podatków do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi udzieleniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż warunki dotyczące podobnych udzielenia opartych na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii(28).

72. Oznacza to, że przepisy krajowe nie muszą przewidywać formy działania zasadniczo zezwalającego odbiorcom, którzy znajdą się w sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, na działanie bezpośrednio w stosunku do urzędu skarbowego.

73. Moje rozumienie wyroku Reemtsma Cigarettenfabriken jest z kolei takie, iż Trybunał uzna, że procedura tam omówiona, będąca rzeczywiście procedurą bardzo wyjątkową, wymagać wyjątkowo ze względu na bardzo szczególną sytuację będącą przedmiotem sporu: a więc sytuację podatnika, który mylnie dokonał zapłaty podatku VAT (to znaczy dokonał zapłaty podatku VAT od transakcji zwolnionej z podatku) i który ma siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym dokonano zapłaty podatku VAT. Celem wyroku było w sposób oczywisty uniknięcie bezpodstawnego wzbogacenia skarbu państwa w sytuacji, w której doszło do błędów w zafakturowaniu podatku VAT, a ze względu na transgraniczny charakter transakcji zwykłe procedury zwrotu mogły być uciążliwe i nieskuteczne.

74. Nie jest dla mnie jasne, czy w sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym wymagane jest takie rozwiązanie *extrema ratio*. To jednak do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy w konkretnej sytuacji prawo krajowe nie zapewnia odpowiednich środków podatnikom znajdującym się w sytuacji zbliżonej do tych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym umożliwiających uzyskanie zwrotu nienależycie zapłaconego podatku VAT od dostawcy, a jeżeli tak jest, dla zapewnienia zgodności z zasadą skuteczności wymagany jest mechanizm taki jak przewidziany w wyroku Reemtsma Cigarettenfabriken.

75. Kolejnym aspektem trzeciego pytania prejudycjalnego w sprawie C-660/16 jest następujące zagadnienie: czy jeżeli sąd odsyłający uzna, że dla zachowania zgodności z zasadą skuteczności konieczna jest bezpośrednia forma działania przez odbiorcę w stosunku do urzędu skarbowego, to czy procedura taka jak postępowanie oparte na wzglądach sąsiednich przewidziane prawem niemieckim będzie wystarczająca dla zapewnienia zgodności z tą zasadą?

76. Innymi słowy, sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy prawo krajowe powinno zezwalać podatnikom, takim jak A. Kollroß i E. Wirtl, na dochodzenie roszczeń w ramach zwykłego postępowania w sprawie ustalenia wysokości podatku.

77. Jak już podkreśliłem w swojej opinii w sprawie Geissel i Butin(29), również i ta kwestia stanowi zagadnienie, w przedmiocie którego decyduje sąd odsyłający. Trybunał nie posiada wystarczających szczegółowych informacji dotyczących postępowania opartego na wzglądach sędusności (oraz różnic pomiędzy tym postępowaniem a zwykłym postępowaniem w sprawie ustalenia wysokości podatku), aby móc orzec, czy krajowe przepisy proceduralne takie jak wystąpienie w postępowaniu głównym są zgodne z zasadą skuteczności.

78. W tym względzie należy mieć na uwadze, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytanie, czy krajowe przepisy proceduralne czynią niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie przez jednostki praw, jakie wywodzą one z prawa Unii, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w całości postępowania, jego cech szczególnych i jego przebiegu przed poszczególnymi organami krajowymi. W tej perspektywie należy uwzględnić, w razie potrzeby, zasady znajdujące się u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak ochrona prawa do obrony, zasady pewności prawa i prawidłowego przebiegu postępowania(30). Co do zasady do sądu odsyłającego należy ocena zgodności przepisów krajowych z tymi zasadami w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy.

79. Kiedy prawo krajowe przewiduje procedurę szczególną lub odrębną (tak jak, o ile dobrze rozumiem, postępowanie oparte na wzglądach sędusności przewidziane prawem niemieckim), sądy odsyłające powinny moim zdaniem w szczególności rozważyć, czy dążąc, stopień skomplikowania i koszty związane z tą procedurą powodują dla podatnika nieproporcjonalne trudności(31). Niemniej w rozpatrywanych sprawach należy mieć również na uwadze wyjątkowy charakter roszczeń skarżących. Zatem jeżeli sąd odsyłający uzna, że procedura taka jak rozpatrywana przez Trybunał w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken jest konieczna, krajowe postępowanie oparte na wzglądach sędusności nie wydaje mi się nierozsądne.

#### **IV. Wnioski**

80. Podsumowując, proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

– Artykuł 65 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w taki sposób, że podatnikowi dokonującemu płatności zaliczkowej z tytułu towarów lub usług, które ostatecznie nie zostały dostarczone, nie można odmówić odliczenia, jeżeli nie był i nie mógł być wiadomy, iż dostawca nie ma zamiaru wywiązać się z umowy dostawy. Sam fakt, iż w umowie nie wskazano daty dostawy nie sprawia, że realizacja umowy jest niepewna dla celów tego artykułu.

– Artykuły 184–186 dyrektywy 2006/112 nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, w myśl których w okolicznościach takich jak wystąpienie w postępowaniu głównym wymaga się korekty odliczeń i uzależnienia się od zwrotu płatności zaliczkowej.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

- 3 Wyrok z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 19.
- 4 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 48; z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 31; z dnia 3 maja 2012 r., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 26.
- 5 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 39.
- 6 Wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774.
- 7 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151.
- 8 Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 35–37; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 40.
- 9 Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 38; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 41.
- 10 Wyroki: z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 41; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 42.
- 11 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 44.
- 12 Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, w szczególności pkt 22 i nast., a także opinia rzecznik generalnej Juliane Kokott w tej samej sprawie, EU:C:2013:872, pkt 28.
- 13 Opinia rzecznik generalnej Juliane Kokott w sprawie FIRIN, C-107/13, EU:C:2013:872, pkt 26.
- 14 Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 15 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122.
- 16 Zobacz wyrok z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 17 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 29; z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 23.
- 18 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 30, 31; z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 24, 25.
- 19 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 18 października 2012 r., TEC Chaskowo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 32; z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 26.
- 20 Wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 27–29.
- 21 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 52, 53. W tym względzie pomocne może być zaznaczenie, iż nie podzielam wąskiej interpretacji wyroku FIRIN

proponowanej przez Komisję, w myśli której korekta odliczenia była wymagana przez Trybunał wyjątkowo, że sprawa dotyczyła oszustwa, w którym uczestniczyli zarówno dostawca, jak i odbiorca. Taka interpretacja wyroku FIRIN jest w sposób oczywisty niemożliwa do utrzymania. Jak wyraźnie wynika bowiem zarówno z pkt 47 wyroku (oraz pkt 30 opinii rzecznika generalnego), Trybunał dokonał wykładni art. 185 dyrektywy VAT, o której zwrócił się sąd odsyłający, bez odwoływania się do okoliczności faktycznych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym. Rzeczywiście ponieważ oszustwo wyklucza możliwość odliczenia naliczonego podatku VAT przez odbiorcę, bezcelowe byłoby ustalanie, czy korekta odliczenia była konieczna. Takie odczytywanie wyroku FIRIN potwierdza również wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., Ewita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 59, 60.

22 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 27.

23 Wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 29–37.

24 Zobacz pkt 35 niniejszej opinii.

25 Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167.

26 Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 79).

27 Wyrok z dnia 15 marca 2007 r., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, pkt 34–41.

28 Zobacz na przykład wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, pkt 50.

29 Zobacz moja opinia w sprawach połączonych Finanzamt Neuss i Butin, C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, pkt 67 i nast.

30 Wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 28.

31 Zobacz moja opinia w sprawach połączonych Finanzamt Neuss i Butin, C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, pkt 73.