

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 13 marca 2014 r. (*)

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Płatności zaliczkowe – Odmowa przyznania odliczenia – Oszustwo – Korekta odliczenia, jeżeli transakcja podlegająca opodatkowaniu nie została dokonana – Przesłanki

W sprawie C-107/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd Weliko Tyrnowo (Bułgaria) postanowieniem z dnia 14 lutego 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 marca 2013 r., w postępowaniu:

FIRIN OOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno-osiguritena praktika” – Weliko Tyrnowo pri CentraŹno upravljenje na NacionaŹnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot (sprawozdawca), i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno-osiguritena praktika” – Weliko Tyrnowo pri CentraŹno upravljenje na NacionaŹnata agencija za prichodite przez A. Manowa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranow oraz D. Drambozow, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu estońskiego przez N. Grünberg oraz M. Linntam, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działające w charakterze pełnomocnika, wspierane przez A. De Stefana, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz N. Nikolov, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 grudnia 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 65, art. 90 ust. 1, art. 168 lit. a), art. 185 ust. 1, art. 193 i 205 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką FIRIN OOD (zwaną dalej „FIRIN”) a Dyrektorem na Dyrekcja „Obowiązane i danyczoosigurite?na praktika” – Weliko Tyrnowo pri Centra?no upravljenje na Naciona?nata agencija za prihodite (dyrektorem dyrekcji do spraw odwo?a? oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia spo?ecznego dla miasta Weliko Tyrnowo bu?garskiej agencji przychodów publicznych, zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie prawa do odliczenia w formie zaliczenia na poczet podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), dotyczącego zapłaty przez tę spółkę zaliczki na poczet dostawy m?ki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 przewiduje, że dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odp?atnie na terytorium pa?stwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

4 Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

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

6 Artyku? 65 owej dyrektywy stanowi:

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

7 Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„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”.

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

9 Artyku? 168 wskazanej dyrektywy stanowi:

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

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które

zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

10 Artykuł 178 tej dyrektywy przewiduje:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220–236 i art. 238, 239 i 240;

[...].

11 Zgodnie z art. 184 dyrektywy 2006/112 wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi.

12 Artykuł 185 omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu 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 całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku naliczenia udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w szczególności 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 całości lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

13 Zgodnie z art. 186 omawianej dyrektywy państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze do jej art. 184 i 185.

14 Artykuł 193 dyrektywy stanowi:

„Kiedy podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty VAT, z wyjątkiem sytuacji, gdy do zapłaty VAT zobowiązana jest inna osoba w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i art. 202”.

15 Zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112 każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT.

16 Zgodnie z art. 205 tej dyrektywy:

„W sytuacjach, o których mowa w art. 193–200 oraz art. 202, 203 i 204, państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT”.

Prawo bułgarskie

17 Artykuł 70 ust. 5 Zakonu za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku VAT), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu gównym (DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), stanowi, że nie istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT,

jeżeli został on wykazany na fakturze niezgodnie z prawem.

18 Zgodnie z art. 177 ZDDS:

„1. Zarejestrowana osoba, biorca odbiorcy opodatkowanej dostawy, odpowiada za niezapłacony podatek obciążający zarejestrowaną osobę w zakresie, w jakim skorzystano z prawa do odliczenia, które jest bezpośrednio lub pośrednio związane z istniejącym i niezapłaconym podatkiem.

2. Odpowiedzialność na podstawie ust. 1 ma miejsce, jeżeli zarejestrowana osoba wiedziała lub powinna była wiedzieć, że podatek nie zostanie zapłacony, oraz że zostało to wykazane przez organ kontrolny na mocy art. 117–120 kodeksu postępowania w dziedzinie podatków i skadek na zabezpieczenie społeczne.

3. Do celów ust. 2 uważa się, że osoba powinna była wiedzieć, gdy spełnione są łącznie następujące przesłanki:

1) podatek należny w rozumieniu ust. 1 ostatecznie nie został faktycznie zapłacony za dany okres opodatkowania przez któregośkolwiek z dostawców na wcześniejszym etapie, z tytułu opodatkowanej transakcji, której przedmiotem jest ten sam towar lub ta sama usługa, w formie identycznej, zmienionej lub przekształconej;

2) opodatkowana transakcja jest fikcyjna, służy obejściu prawa lub jej cena znacznie odbiega od ceny rynkowej.

4. Odpowiedzialność na mocy ust. 1 nie jest związana z uzyskaniem konkretnej korzyści ze względu na brak zapłaty podatku należnego.

5. Na warunkach przewidzianych w ust. 2 i 3 odpowiedzialność ponosi także dostawca na poprzednim etapie względem podatnika, od którego należy jest niezapłacony podatek.

6. W wypadkach przewidzianych w ust. 1 i 2 odpowiedzialność ponosi podatnik biorcy bezpośrednio odbiorcy dostawy, od której nie został odprowadzony podatek należny, a jeżeli windykacja okazała się bezskuteczna, do odpowiedzialności może zostać pociągnięty każdy odbiorca na późniejszym etapie w łańcuchu dostaw.

7. Ust. 6 ma zastosowanie *mutatis mutandis* do dostawców na wcześniejszym etapie”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 FIRIN, która weszła w prawa Chlebozawod Korn, jest spółką prawa bułgarskiego, której przedmiotem działalności jest produkcja chleba i wyrobów cukierniczych oraz handel tymi produktami. Jej kapitał w 99% należy do York Skay EOOD (zwanej dalej „York Skay”), a w pozostałej części do K. Jorkiszewa.

20 Pod koniec 2010 r. FIRIN złożyła zamówienie na 10 000 ton pszenicy u Agra Płani EOOD (zwanej dalej „Agra Płani”), spółki posiadanej w 100% przez K. Jorkiszewa. Na tej transakcji, płatny z góry, w dniu 29 listopada 2010 r. Agra Płani wystawiła fakturę na kwotę 3 600 000 BGN wykazującą należny podatek VAT w wysokości 600 000 BGN.

21 W wyniku kontroli bułgarska administracja podatkowa zakwestionowała odliczenie kwoty 600 000 BGN, jakiego dokonała FIRIN w swoich deklaracjach podatku VAT za okres listopad–grudzień 2010 r.

22 Administracja podatkowa uzasadniła to zakwestionowanie, twierdząc, że świadczenie nie zostało spełnione oraz że faktura z dnia 29 listopada 2010 r. stanowiła część systemu oszustwa podatkowego, który wykazała kontrola. Ze względu na brak rejestracji w krajowym urzędzie zbożowym, w świetle prawa krajowego Agra Płani nie była bowiem uprawniona do handlu zbożem, o czym FIRIN nie mogła nie wiedzieć. Ponadto roczna kwota wpłat dokonanych po dniu 30 listopada 2010 r. przez FIRIN na rzecz Agra Płani, w wysokości 4 170 000 BGN, czyli wyżej od kwoty należącej na podstawie faktury, została przekazana w tym dniu na rachunek York Skay. W tej samej dacie kwota 3 600 000 BGN została przekazana przez York Skay na konto bankowe FIRIN.

23 W braku wiarygodnego uzasadnienia administracja podatkowa nie przyjęła złoonych wyjaśnień co do charakteru tych transferów, które według FIRIN wynikały, w pierwszym wypadku, z pożyczki udzielonej przez Agra Płani na rzecz York Skay, a w drugim wypadku, z dodatkowego wniesienia aportu na kapitał FIRIN.

24 W wyniku tej kontroli w dniu 26 września 2011 r. została wydana decyzja w sprawie korekty wysokości zobowiązania podatkowego. FIRIN wniosła odwołanie od owej decyzji na drodze administracyjnej do Dyrektora. Decyzją z dnia 16 stycznia 2012 r. utrzymała ona zaskarżoną decyzję w mocy.

25 Następnie FIRIN wniosła skargę na decyzję potwierdzającą Dyrektora do sądu odsyłającego, podnosząc, że spełnia ona wszystkie przesłanki w celu skorzystania z odliczenia kwoty 600 000 BGN oraz że uzasadnienie odmowy tego odliczenia odnosi się do okoliczności, w tym fikcyjnego charakteru transakcji, które mają zastosowanie nie w celu odmowy prawa do odliczenia, lecz pociągnięcia do odpowiedzialności z tytułu podatku VAT niezapłaconego przez jej dostawcę.

26 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się, czy można przyznać prawo do odliczenia podatku VAT w sytuacji, w której z różnych przyczyn przewidziane świadczenie nie mogło być zrealizowane, oraz czy możliwa pozostaje późniejsza korekta. Zastanawia się on również, czy krajowy system odpowiedzialności solidarnej w dziedzinie podatku VAT jest zgodny z prawem Unii.

27 W związku z powyższym Administratiwien syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadkach takich jak w postępowaniu głównym, w których odliczenie podatku od wartości dodanej związane z przedpłatą uiszczoną na poczet przyszłej i jasno określonej, podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów zostało dokonane natychmiast i faktycznie, przepisy art. 168 lit. a) w związku z art. 65, art. 90 ust. 1 i art. 185 ust. 1 dyrektywy [...] 2006/112 [...] powinny być interpretowane rocznie w ten sposób, że z uwagi na niewykonanie z obiektywnych lub subiektywnych powodów głównego świadczenia wzajemnego zgodnie z warunkami dostawy należy odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego w momencie jego wykonania?

2) Czy z tej rocznej wykadni oraz z uwagi na zasadę neutralności podatku od wartości dodanej wynika, że w tej konstelacji obiektywna możliwość skorygowania przez dostawcę zafakturowanego podatku od wartości dodanej lub podstawy opodatkowania faktury w sposób przewidziany w ustawie krajowej ma znaczenie (bądź nie ma znaczenia), oraz jak taka korekta wpłynęłaby na odmowę dokonania pierwotnego odliczenia podatku naliczonego?

3) Czy art. 205 w związku z art. 168 lit. a) i art. 193, także z uwzględnieniem motywu 44

dyrektywy 2006/112, powinien być interpretowany w ten sposób, że państwom członkowskim wolno odmówić odbiorcy dostawy odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem wyjącznie takich kryteriów, które one same ustaliły w ustawie krajowej, zgodnie z którymi należąca do podatku zostaje obciążona inna osoba niż podatnik, jeżeli w tym przypadku ostateczny wynik podatkowy różniłby się od wyniku, gdyby regulacje ustanowione przez państwo członkowskie były ściśle przestrzegane?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie – czy krajowe przepisy prawne takie jak przepisy wchodzące w rachubę w postępowaniu głównym są dopuszczalne przy zastosowaniu art. 205 dyrektywy 2006/112 oraz zgodne z zasadami skuteczności i proporcjonalności, jeżeli wprowadzają one odpowiedzialność solidarną za uiszczenie podatku od wartości dodanej na podstawie domniemań, których przesłankami nie są dane siłą ustalonych bezpośrednio obiektywne fakty, lecz określone instytucje prawa cywilnego, o których w spornym przypadku orzeka się ostatecznie na innej drodze prawnej”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

28 Poprzez swoje pytania sąd odsyłający dąży do uzyskania od Trybunału wykładni przepisów dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do dwóch odrębnych aspektów systemu podatku VAT, czyli po pierwsze, aspektu regulującego prawo do odliczenia podatku naliczonego, a po drugie, aspektu regulującego solidarną odpowiedzialność podatnika z tytułu podatku należnego od osoby trzeciej, tak jak przewidziana w art. 205 tej dyrektywy.

29 Należy przypomnieć, że w świetle utrwalonego orzecznictwa procedura przewidziana w art. 267 TFUE jest instrumentem współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi, dzięki któremu Trybunał dostarcza sądom krajowym elementów wykładni prawa Unii, które są im niezbędne dla rozstrzygnięcia przedstawionych przed nimi sporów (zob. w szczególności wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r. w sprawie C-279/12 *Fish Legal i Shirley*, pkt 29).

30 W ramach tej współpracy pytania dotyczą wykładni prawa Unii korzystającej z domniemania istotnego znaczenia dla sprawy. Odrzucenie przez Trybunał wniosku sądu krajowego jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są konieczne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. ww. wyrok w sprawie *Fish Legal i Shirley*, pkt 30).

31 Jest wprawdzie bezsporne, że spór w postępowaniu głównym dotyczy zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT przez FIRIN, natomiast z postanowienia odsyłającego wynika, iż bułgarska administracja podatkowa nie uznaje FIRIN za solidarnie odpowiedzialną za zapłatę podatku VAT należnego od Agra Płani.

32 Zatem w zakresie, w jakim dotyczą one zakresu takiej odpowiedzialności solidarnej, czysto pytanie trzecie oraz pytanie czwarte są do odsyłającego dotyczące wykładni przepisów art. 205 dyrektywy 2006/112 w oczywisty sposób nie mają związku z przedmiotem sporu głównego, a więc należą do uznania za niedopuszczalne.

Co do istoty

33 Poprzez pytania dotyczą systemu prawa do odliczenia podatku VAT, które należy analizować wyjącznie, sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 65, art. 90 ust. 1,

art. 168 lit. a), art. 185 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 powinno się interpretować w ten sposób, że należy dokonać korekty odliczenia podatku VAT dokonanego przez odbiorcę faktury wystawionej na zapłatę zaliczki dotyczącej dostawy towarów, jeżeli w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym dostawa ta nie została ostatecznie wykonana, mimo że dostawca pozostał zobowiązany do zapłaty tego podatku i nie zwrócił zaliczki.

34 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, oraz że zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

35 Artykuł 65 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym w razie wpłaty zaliczki przed dostawą towarów lub świadczeniem usługi podatek staje się wymagalny w chwili otrzymania tej wpłaty w odpowiadającej tej wpłacie wysokości, stanowi wyjątek od zasady określonej w art. 63 i jako taki powinien być interpretowany ściśle (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, Zb.Orz. s. I-1685, pkt 45).

36 Aby zatem podatek VAT stał się wymagalny w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą już być znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania zapłaty zaliczki towary i usługi powinny być szczegółowo określone (podobnie ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 48).

37 Konieczne jest zbadanie, czy ma to miejsce w postępowaniu głównym, aby móc stwierdzić istnienie prawa do odliczenia wykonywanego przez FIRIN na podstawie danej zaliczki.

38 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że gdy FIRIN zapłaciła zaliczkę b/d/c? przedmiotem postępowania głównego, towary stanowiące przedmiot dostawy były jasno określone.

39 Jak zresztą stwierdziła rzeczniczka generalna w pkt 24 opinii, art. 65 dyrektywy 2006/112 nie może znaleźć zastosowania, gdy okaże się, że w momencie wpłaty zaliczki wystąpienie zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego jest niepewne. Byłoby tak w szczególności w wypadku zachowania noszącego znamiona oszustwa.

40 Należy przypomnieć, że zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112. W tym względzie Trybunał orzekł, że podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień. W związku z tym krajowe organy administracyjne i sądowne powinny odmówić prawa do odliczenia, jeżeli zostanie udowodnione na podstawie obiektywnych przesłanek, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z przestępstwem lub nadużyciem (podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 35–37).

41 Tak jest w przypadku, gdy przestępstwo podatkowe zostało popełnione przez samego podatnika. Wówczas nie są spełnione kryteria obiektywne, na których opierają się pojęcia dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również działalność gospodarczej (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Natomiast niezgodne z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia przewidzianymi w dyrektywie 2006/112 jest sankcjonowanie odmowy możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja w ramach dostaw, dokonana przed transakcją

przeprowadzon? przez owego podatnika lub po niej, zosta?a dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Wprowadzenie takiego systemu sankcji wykracza?oby bowiem poza zakres niezbdny do ochrony interesów skarbu pa?stwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W rezultacie, poniewa? odmowa przyznania prawa do odliczenia stanowi wyj?tek od zasady podstawowej, jak? jest istnienie takiego prawa, w?a?ciwe organy podatkowe zobowi?zane s? wykaza? w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przes?anek prowadz?cych do wniosku, ?e podatnik wiedzia? lub powinien by? wiedzie?, i? transakcja maj?ca stanowi? podstaw? prawa do odliczenia wi?za?a si? z przest?pstwem pope?nionym przez dostawc? lub inny podmiot dzia?aj?cy na wcze?niejszym lub dalszym odcinku ?a?cucha dostaw (zob. ww. wyrok w sprawie Bonik, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Tymczasem w post?powaniu wszcz?tym na podstawie art. 267 TFUE Trybuna? nie jest w?a?ciwy w zakresie badania i oceny stanu faktycznego post?powania g?ównego. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zatem dokonanie, zgodnie z zasadami przewidzianymi w prawie krajowym, globalnej oceny ca?oksza?tu danych i okoliczno?ci faktycznych tej sprawy (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Bonik).

46 Wynika z tego, ?e tylko s?d odsy?aj?cy jest w?adny zbada?, czy dane organy podatkowe wykaza?y obiektywne przes?anki, na które si? powo?uj? w celu stwierdzenia, ?e FIRIN wiedzia?a lub musia?a wiedzie?, i? przedmiotem zaliczki zap?aconej jej dostawcy w rzeczywisto?ci nie by?a dostawa towarów taka jak wymieniona na fakturze wystawionej przez FIRIN.

47 W celu udzielenia u?ytecznej odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu nale?y jednak zbada? pytania dotycz?ce przes?anek korekty podatku VAT odliczonego przez FIRIN, na wypadek gdyby – w wyniku nale??cej do niego oceny – doszed? on do wniosku, ?e wszystkie istotne elementy przysz?ej dostawy mog? by? uznane za ju? znane tej spó?ce w chwili zap?aty zaliczki oraz ?e ta dostawa nie wydawa?a si? zatem niepewna.

48 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 184–186 dyrektywy 2006/112 ustanawiaj? przes?anki, na jakich administracja podatkowa mo?e ??da? korekty po stronie podatnika (podobnie wyrok z dnia 18 pa?dziernika 2012 r. w sprawie C?234/11 TEC Chaskowo, pkt 26).

49 W odniesieniu do ewentualnego wp?ywu na rzeczne odliczenie podatku VAT zdarze?, które nast?pi?y po jego dokonaniu przez podatnika, z orzecznictwa wynika, ?e faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub us?ug okre?la zakres pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony, i zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów, które powinny by? dokonane zgodnie z warunkami przewidzianymi w art. 184–186 (ww. wyrok w sprawie TEC Chaskowo, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Mechanizm korekty przewidziany w tych artyku?ach stanowi bowiem integraln? cz?? systemu odlicze? podatku VAT ustanowionego w dyrektywie 2006/112. Ma on na celu zwi?kszenie stopnia dok?adno?ci odlicze? w sposób zapewniaj?cy neutralno?? podatku VAT z tym skutkiem, ?e transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie nadal b?d? uprawnia? do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim s?u?? do ?wiadczenia dostaw obj?tych takim podatkiem. Mechanizm ten ma równie? 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 opodatkowanych (ww. wyrok w sprawie TEC Chaskowo, pkt 30, 31).

51 W odniesieniu do powstania ewentualnego obowiązku korekty dokonanego odliczenia naliczonego podatku VAT, art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ustanawia zasadę, zgodnie z którą taka korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatku VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia (ww. wyrok w sprawie TEC Chaskowo, pkt 32).

52 W sytuacji takiej jak b) przedmiotem postępowania głównego, z której wynika, że według informacji sędu odsyłanego dostawa towarów, na podstawie której FIRIN zapłaciła zaliczkę, nie zostanie wykonana, należy dojść do wniosku, jak stwierdziła Rzecznik Generalna w pkt 35 opinii, że zmiana czynników branych pod uwagę w celu ustalenia kwoty rzezonego odliczenia nastąpiła zatem po sporządzeniu deklaracji podatku VAT. W takiej sytuacji administracja podatkowa może więc wydać korekty podatku VAT odliczonego przez podatnika.

53 Wniosku tego nie może podważyć okoliczności, że podatek VAT należny od dostawcy sam w sobie nie został objęty korektą.

54 Należy przypomnieć w tym względzie, że w odniesieniu do podatku VAT nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze ze względu na brak transakcji opodatkowanej, zgodnie z dyrektywą 2006/112, obie strony domniemanej transakcji nie są traktowane w jednakowy sposób. Z jednej bowiem strony wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT wyszczególnionego na fakturze nawet w braku transakcji opodatkowanej, zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112. Z drugiej strony możliwość skorzystania przez odbiorcę faktury z prawa do odliczenia ogranicza się do kwoty podatku odpowiadającej transakcji opodatkowanej podatkiem VAT, zgodnie z art. 63 i 167 tej dyrektywy (wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 WK – 56, pkt 46, 47).

55 W tej sytuacji poszanowanie zasady neutralności podatkowej zapewnia możliwość, którą powinny przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania w każdym przypadku nieprawidłowo zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykaże dobrą wiarę lub jeżeli w odpowiednim czasie całkowicie wykluczy ryzyko utraty wpływów podatkowych (ww. wyrok w sprawie WK – 56, pkt 48).

56 Ponadto, jak stwierdziła Rzecznik Generalna w pkt 43 opinii, jak dążyć, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, zaliczka nie została zwrócona dostawcy, podstawa podatku należnego od niego z tytułu zainkasowania tej zaliczki nie może być obniżona na podstawie szczególnego zastosowania przepisów art. 65, 90 i 193 dyrektywy 2006/112 (w odniesieniu do korekty podstawy opodatkowania w wypadku rabatów wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99 Freemans, Rec. s. I-4167, pkt 35).

57 W tych okolicznościach, bez uszczerbku dla prawa podatnika do uzyskania w właściwym trybem prawa krajowego od dostawcy zwrotu zaliczki zapłaconej na poczet dostawy towarów, która ostatecznie nie została wykonana, okoliczności, że podatek VAT należny od tego dostawcy sam nie zostałby objęty korektą, nie ma wpływu na prawo administracji podatkowej do uzyskania zwrotu podatku VAT odliczonego przez tego podatnika z tytułu zapłaty zaliczki odpowiadającej tej dostawie.

58 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na przedstawione pytania powinno się odpowiedzieć, iż art. 65, art. 90 ust. 1, art. 168 lit. a), art. 185 ust. 1 i art. 193 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wymagają one korekty odliczenia podatku VAT dokonanego przez odbiorcę faktury wystawionej na zapłatę zaliczki dotyczącej dostawy towarów, jeżeli w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym dostawa ta nie została ostatecznie wykonana, mimo że dostawca pozostał zobowiązany do zapłaty tego podatku i nie zwrócił

zaliczki.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sdem odsyającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunaowi, inne niż koszty stron w postępowaniu gównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybuna (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 65, art. 90 ust. 1, art. 168 lit. a), art. 185 ust. 1 i art. 193 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że wymagają one korekty odliczenia podatku od wartości dodanej dokonanego przez odbiorcę faktury wystawionej na zapłatę zaliczki dotyczącej dostawy towarów, jeżeli w okolicznościach takich jak w postępowaniu gównym dostawa ta nie została ostatecznie wykonana, mimo że dostawca pozostał zobowiązany do zapłaty tego podatku i nie zwrócił zaliczki.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.