

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 22 lutego 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 184 i 185 – Korekta odliczenia podatku naliczonego – Zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu odliczenia – Pojęcie „transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconych” – Wpływ postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami korzystającego z powagi rzeczy osądzonej

W sprawie C-396/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Sąd najwyższy Republiki Słowenii) postanowieniem z dnia 5 lipca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lipca 2016 r., w postępowaniu:

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., w upadłości,

przeciwko

Republika Slovenija,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, J.C. Bonichot (sprawozdawca), S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: H. Saugmandsgaard Øe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., w upadłości przez V. Bajuka, odvetnik, i J. Šušnovar, odvetnica,
- w imieniu rządu słoweńskiego przez B. Jovin Hrastnik, działający w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i M. Žebrego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 października 2017 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 184–186 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? przedstawiony w kontek?cie sporu mi?dzy T?2, dru?ba za ustvarjanje, razvoj in tr?enje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (zwan? dalej „T?2”), spó?k? w upad?o?ci, a Republika Slovenija (Republik? S?owenii), reprezentowan? przez Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów), w przedmiocie zap?aty podatku od warto?ci dodanej (VAT) w wysoko?ci 7 362 080,27 EUR ??danego za okres 1–29 lutego 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 90 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie.

2. W przypadku ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci pa?stwa cz?onkowskie mog? odst?pi? od zastosowania ust. 1”.

4 Artyku? 184 owej dyrektywy brzmi nast?puj?co:

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

5 Artyku? 185 omawianej dyrektywy przewiduje:

„1. Korekta jest dokonywana w szczegó?no?ci, w przypadku gdy po z?o?eniu deklaracji VAT nast?pi zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia, na przyk?ad w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

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

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

6 Artyku? 186 dyrektywy VAT brzmi nast?puj?co:

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

Prawo s?owe?skie

7 Artyku? 39 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej, Uradni list RS nr 13/11, zwanej dalej „ZDDV-1”) w ust. 3 i 4 przewiduje:

„3. Podatnik mo?e r?wnie? skorygowa? (obni?y?) kwot? zadeklarowanego VAT, gdy nie zosta?a ona zap?acona w ca?o?ci lub cz??ciowo, na podstawie prawomocnego orzeczenia s?du o zako?czeniu post?powania upad?o?ciowego lub na podstawie zatwierdzonego uk?adu prowadz?cego do zako?czenia tego post?powania. W ten sam spos?b mo?e post?pi? tak?e podatnik, który otrzymuje ostateczne orzeczenie s?dowe w przedmiocie zawieszenia post?powania egzekucyjnego albo inny dokument, z którego wynika, ?e w wyniku post?powania egzekucyjnego nie otrzyma? zap?aty lub nie otrzyma? jej cz??ciowo, jak r?wnie? podatnik, który nie otrzyma? zap?aty lub nie otrzyma? jej cz??ciowo, poniewa? d?u?nik zosta? wykre?lony z rejestru s?dowego lub innych w?a?ciwych rejestrów lub dokumentów. Je?eli w p??niejszym czasie nale?no?? w zwi?zku z dostaw? towarów lub ?wiadczeniem us?ug, których okre?lona w tym ust?pie korekta podstawy opodatkowania dotyczy, zostanie uregulowana w ca?o?ci lub cz??ci, podatnik jest obowi?zany do zadeklarowania VAT od otrzymanej kwoty.

4. Niezale?nie od postanowie? poprzedniego ust?pu podatnik mo?e skorygowa? (obni?y?) kwot? VAT zadeklarowanego i niezap?aconego za wszystkie uznane wierzytelno?ci zg?oszone przez niego w post?powaniu uk?adowym lub upad?o?ciowym”.

8 Artyku? 68 ZDDV-1, zatytu?owany „Korekta odliczenia VAT”, stanowi:

„1. Podatnik jest zobowi?zany do korekty wst?pnego odliczenia, je?eli jest ono wy?sze lub ni?sze od tego, do dokonania którego podatnik by? uprawniony.

2. Podatnik jest zobowi?zany do korekty, je?eli po dokonaniu odliczenia VAT uleg?y zmianie czynniki brane pod uwag? przy okre?laniu kwoty odliczenia, jak w sytuacji anulowania zakupów lub uzyskania obni?ek ceny.

3. Na zasadzie odst?pstwa od ust. 2 niniejszego artyku?u podatnik nie dokonuje korekty wst?pnego odliczenia w przypadku nale?ycie udokumentowanego zniszczenia lub utraty w?a?no?ci oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art. 7 niniejszej ustawy”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

9 Postanowieniem z dnia 28 listopada 2011 r. Okrožno sodiš?e v Mariboru (s?d okr?gowy w Mariborze, S?owenia) zatwierdzi? uk?ad z wierzycielami, na podstawie którego T?2, s?owe?skie przedsibiorstwo sektora ??czno?ci elektronicznej, zosta?a zobowi?zana do sp?aty swoich d?ugów do wysoko?ci jedynie 44% w terminie 9 lat. Postanowienie to sta?o si? prawomocne w dniu 24 lutego 2012 r.

10 Na tej podstawie Dav?ni urad Ljubljana (urz?d podatkowy w Lublanie, S?owenia) uzna?, ?e T?2 powinna dokona? korekty dokonanego odliczenia VAT zgodnie z art. 68 ZDDV?1 i decyzj? z dnia 27 maja 2013 r. wezwa? T?2 do zap?aty kwoty 7 362 080,27 EUR z tytu?u VAT za okres 1–29 lutego 2012 r.

11 Odwołanie wniesione przez T2 od tej decyzji do ministerstwa finansów zostało oddalone. Jej skarga do Upravno sodišče Republike Slovenije (sądu administracyjnego Republiki Słowenii) również została oddalona wyrokiem z dnia 18 listopada 2014 r. Wyrok ten jest przedmiotem postępowania rewizyjnego przed Vrhovno sodišče Republike Slovenije (sądem najwyższym Republiki Słowenii).

12 W jego ramach T2 kwestionuje korektę odliczenia VAT naliczonego. Podniosła ona, że zatwierdzenie układu z wierzycielami, korzystające z powagi rzeczy osądzonej, nie stanowi zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 68 ZDDV-1, lecz przypadek szczególny, który nie jest przewidziany w tej ustawie.

13 Zdaniem sądu odsyłającego zatwierdzenie danego układu z wierzycielami, korzystające z powagi rzeczy osądzonej, mogłoby wchodzić w zakres stosowania art. 68 ZDDV-1, który transponuje art. 184 i 185 dyrektywy VAT, na podstawie którego podatnik powinien dokonać korekty odliczenia w wypadku zmian czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty tego odliczenia.

14 Sąd ten wyjaśnia w tym zakresie, że art. 63 ZDDV-1 stanowi, iż podatnik ma prawo do odliczenia od kwoty VAT, jak jest zobowiązany zapłacić organom podatkowym, kwotę VAT, którą powinien zapłacić lub którą zapłacił dostawcy przy nabyciu towarów lub usług. Innymi słowy, jeżeli prawomocne postanowienie zatwierdza układ z wierzycielami wobec podatnika wywołuje skutki co do jego zobowiązania do zapłaty VAT na rzecz dostawcy, jest ono również decydujące w zakresie obowiązków podatnika względem organów podatkowych.

15 Sąd odsyłający zauważa również, że art. 39 ZDDV-1, który transponuje art. 90 dyrektywy VAT do prawa słoweńskiego, wyraźnie przewiduje, że zatwierdzenie układu z wierzycielami na rzecz dłużnika pozwala sprzedawcy na dokonanie korekty zadeklarowanego VAT.

16 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że prawomocne postanowienie zatwierdza układ z wierzycielami uniemożliwia wierzycielom domaganie się pełnej spłaty ich wierzytelności. Zobowiązania dłużnika pozostają natomiast utrzymane. Zatem, gdyby ten ostatni dobrowolnie spłacił dług w wysokości wyższej od kwoty ustalonej w układzie, na podstawie krajowych przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia nie byłby uprawniony do żądania ich zwrotu.

17 Sąd odsyłający dodaje, że do celów opodatkowania zatwierdzenie układu należy oceniać według jego treści ekonomicznej. W tym kontekście postępowanie układowe prowadzi do zmniejszenia długów, a nie tylko do braku ich zapłaty.

18 Następnie sąd odsyłający ocenia, że w celu stosowania art. 68 ZDDV-1 należy zrozumieć przepisy dyrektywy VAT, jakie ten artykuł transponuje, czyli w szczególności art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, na podstawie którego korekta nie jest dokonywana w przypadku transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, chyba że państwa jednak tej korekty wymagają.

19 Sąd ten zastanawia się w szczególności, czy fakt, iż dana transakcja pozostaje w całości lub częściowo niezapłacona, powinien być zakwalifikowany jako „zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia” w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, oraz czy zatwierdzenie układu z wierzycielami należy uznać za brak zapłaty za transakcję w rozumieniu art. 185 ust. 2 tej dyrektywy.

20 Zastanawia się on ponadto nad stopniem dokładności, jaki jest wymagany, aby przepisy prawa krajowego transponowały dyrektywę VAT zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy

VAT mogłyby ważnie ustanowić odstępstwo od zasady, zgodnie z którą, w wypadku transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, nie dokonuje się korekty odliczenia. W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że art. 68 ZDDV-1 nie reguluje wyraźnie wypadków transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych.

21 W tym kontekście Vrhovno sodišče Republike Slovenije (sąd najwyższy Republiki Słowenii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy obniżenie zobowiązań na mocy prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami, o którym mowa w postępowaniu głównym, należy uznać za zmianę czynników uwzględnionych przy określeniu kwoty odliczenia VAT naliczonego w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, czy też za inną sytuację, w której odliczenie jest niższe lub wyższe od tego, do którego podatnik jest uprawniony, w rozumieniu art. 184 dyrektywy VAT?

2) Czy obniżenie zobowiązań na mocy prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami, o którym mowa w postępowaniu głównym, należy uznać za (częściowy) brak zapłaty za transakcję w rozumieniu art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT?

3) Czy państwo członkowskie, biorąc pod uwagę wymogi jasności i pewności prawa nałożone przez prawodawcę Unii i przepis art. 186 dyrektywy VAT, aby mogło domagać się korekty odliczenia w sytuacji częściowego lub częściowego braku zapłaty za transakcję, na co zezwala art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy, powinno szczegółowo uregulować w ustawodawstwie krajowym sytuację braku zapłaty lub wyczerpywanie w nie równie prawomocnie zatwierdzony układ z wierzycielami (jeżeli mieści się on w zakresie pojęcia transakcji niezapłaconej)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu tego przepisu.

23 Należy przypomnieć, że art. 184–186 dyrektywy VAT ustanawiają przesłanki, na podstawie których organy podatkowe mogą żądać korekty od podatnika. Mechanizm korekty przewidziany w tych artykułach stanowi bowiem integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w dyrektywie VAT. Ma on na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 48, 50).

24 Zasada neutralności VAT jest zachowana w ten sposób, że ustanowiony w tytule X dyrektywy VAT system odliczeń umożliwia pośrednim uczestnikom łańcucha dystrybucji odliczenie od ich własnej podstawy opodatkowania kwot zapłaconych przez każdego z nich z tytułu VAT ich własnym dostawcom od odpowiedniej transakcji, a w rezultacie na odprowadzenie do organów podatkowych tej części VAT, która odpowiada różnicy pomiędzy cenami, po jakiej każdy z nich dostarczył towar swojemu nabywcy, a ceną, którą zapłacił swojemu dostawcy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 33; z dnia 15 października 2002 r., Komisja/Niemcy, C-427/98, EU:C:2002:581, pkt 42; z dnia 29 kwietnia 2004 r., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, pkt 36).

25 W odniesieniu do obowiązku korekty odliczenia VAT naliczonego art. 184 dyrektywy VAT przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest niższa lub wyższa od

kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

26 Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT odliczenie podatku naliczonego podlega korekcie w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 51).

27 Z tej samej lektury art. 184 i art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że jeżeli ze względu na zmianę jednego z czynników pierwotnie uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia korekta okaże się konieczna, obliczenie kwoty tej korekty powinno doprowadzić do tego, że kwota ostatecznie dokonanych odliczeń odpowiada kwocie, jaką podatnik miałby prawo odliczyć, gdyby ta zmiana została pierwotnie uwzględniona (wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 47).

28 W niniejszym wypadku jest bezsporne, że prawomocne zatwierdzenie układu zmniejsząco zobowiązania nabywcy, czyli T-2, względem jego dostawców.

29 Z tego względu takie zatwierdzenie obniżyło kwoty zapłacone przez T-2 swoim dostawcom z tytułu VAT, a tym samym, zgodnie z zasadami przypomnianymi w pkt 24 niniejszego wyroku, zmieniło czynniki uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia.

30 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zmniejszenie zobowiązania dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania drugiego

31 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zmniejszenie zobowiązania dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami stanowi przypadek transakcji całkowitej lub częściowo niezapłaconej, która nie uprawnia do korekty wstępnego odliczenia w rozumieniu tego przepisu.

32 W odniesieniu do wykładni art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT z orzecnictwa Trybunału wynika, że do celów interpretacji przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst i cele realizowane przez regulację, której częścią on stanowi (wyrok z dnia 26 października 2017 r., I, C-195/16, EU:C:2017:815, pkt 32).

33 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, który dotyczy przypadków anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji, zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia (wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22).

34 Taka sytuacja również wchodzi w zakres, jak wynika z pkt 23–29 niniejszego wyroku, art. 185 dyrektywy VAT, który ma zastosowanie w szczególności w wypadku zmniejszenia zobowiązania nabywcy względem dostawcy.

35 Podczas gdy art. 90 tej dyrektywy reguluje prawo dostawcy do obniżenia podstawy opodatkowania, jeżeli po zawarciu transakcji nie otrzymuje on przewidzianego wynagrodzenia lub

otrzymuje tylko jego wartość, art. 185 rzeczony dyrektywy dotyczy korekty wstępnego odliczenia dokonanego przez drugą stronę tej samej transakcji. Te dwa artykuły reprezentują zatem dwie strony tej samej transakcji gospodarczej i należy je interpretować w sposób spójny.

36 Trybunał orzekł już, że sytuacja niewywiązania się z płatności ceny zakupu, w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT, nie przywraca stron do ich sytuacji wyjściowej. Jeżeli bowiem niewywiązania się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązanie lub anulowanie umowy, to nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny, za sprzedawcy, mimo że nie jest on już właścicielem towaru, nadal zasadniczo przysuguje wiarytelność, której może dochodzić na drodze sądowej. Ponieważ nie można jednak wykluczyć, że wiarytelność taka w rzeczywistości stanie się całkowicie nieciągła, prawodawca Unii chciał pozostawić sądom państwu członkowskiemu możliwość zdecydowania, czy przypadek niewywiązania się z płatności ceny zakupu daje prawo do stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na określonych przez dane państwo warunkach, czy też w opisanej sytuacji obniżenie takie nie jest dopuszczalne (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingtatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 29).

37 Taka możliwość odstąpienia, ograniczona ściśle do przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności ceny transakcyjnej, jest uzasadniona tym, że brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyjątkowo tymczasowy (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 17).

38 Taka możliwość odstąpienia musi być uzasadniona po to, aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę VAT (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 18).

39 Z powyższego wynika, że niewywiązanie się z płatności charakteryzuje się niepewnością nierozdzielnie związaną z jego nieostatecznym charakterem (wyrok z dnia 12 października 2017 r., Lombard Ingtatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 30).

40 O ile słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać tej niepewności, o tyle możliwość takiego odstąpienia nie może wykraczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 22).

41 W świetle rozważań przedstawionych w pkt 32–35 niniejszego wyroku ta wykładnia pojęcia „niewywiązania się z płatności” w rozumieniu art. 90 dyrektywy VAT ma zastosowanie również do pojęcia „transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconej” w rozumieniu art. 185 ust. 2 tej dyrektywy.

42 W konsekwencji, aby stwierdzić, czy wniesiony przed niego spór stanowi taką transakcję całkowicie lub częściowo niezapłaconą, do sądu odsyłającego należy ocena, na podstawie kryteriów przedstawionych w pkt 36–40 niniejszego wyroku, w szczególności, czy po prawomocnym zatwierdzeniu układu z wierzycielami, zgodnie z właściwym prawem krajowym, nabywca pozostaje zobowiązany do uiszczenia uzgodnionej ceny oraz czy sprzedawca lub dostawca nadal pozostaje wierzycielem, na co może się powołać przed sądem. Gdyby natomiast sąd ten miał stwierdzić, że zobowiązania dłużnika zostały zmniejszone w ten sposób, że odpowiednia wartość wiarytelności dostawców tego dłużnika stała się ostatecznie nieciągła, odstąpienia przewidziane w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT w wypadku transakcji całkowicie lub

czytowo niezapłaconych nie znajduję zastosowania.

43 Ponadto, w odniesieniu do kryteriów znajdujących zastosowanie do celów oceny ostatecznego charakteru wierzytelności braku należy przypomnieć, że uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyroki: z dnia 7 października 2010 r., *Loyalty Management UK i Baxi Group*, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 39; z dnia 20 czerwca 2013 r., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42).

44 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami sporne w postępowaniu głównym uniemożliwia wierzycielom domaganie się pełnej spłaty ich wierzytelności, oraz że z ekonomicznego punktu widzenia postanowienie to prowadzi do zmniejszenia zobowiązań dłużnika względem jego wierzycieli, a nie tylko do braku płatności. W konsekwencji nie wydaje się, że zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnego układu z wierzycielami stanowi przypadek transakcji całościowej lub czytowo niezapłaconej, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

45 Z powyższych rozważań wynika, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami nie stanowi przypadku transakcji całościowej lub czytowo niezapłaconej, która nie uprawnia do korekty wstępnego odliczenia, jeżeli owo zmniejszenie jest ostateczne, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że aby skorzystać z uprawnienia przewidzianego w tym przepisie, państwo członkowskie powinno, biorąc pod uwagę wymogi jasności i pewności prawa, szczegółowo uregulować obowiązek korekty odliczenia w wypadku transakcji całościowej lub czytowo niezapłaconych.

47 W odniesieniu do obowiązku korekty odliczenia VAT naliczonego art. 184 dyrektywy VAT przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest niższa lub wyższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi. Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy dokonać takiej korekty w szczególności w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia.

48 Jednakże, w drodze odstąpienia od zasady ustanowionej w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, art. 185 ust. 2 w akapicie pierwszym przewiduje, że korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub czytowo niezapłaconych, w przypadku należytego udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży wrażliwości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki. Na podstawie art. 185 ust. 2 akapit drugi państwa członkowskie mogą jednakże wymagać dokonania korekty w przypadku transakcji całościowej lub czytowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży.

49 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że art. 68 ust. 3 ZDDV-1, który transponuje art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT do prawa słoweńskiego, nie przewiduje w sposób wyraźny obowiązku korekty w przypadku kradzieży oraz w przypadku transakcji całościowej lub czytowo niezapłaconych, lecz ogranicza się do nieuwzględnienia tych sytuacji w wykazie odstępstw od obowiązku korekty.

50 Trybunał wyjaśni w tej materii, że państwa członkowskie, korzystając z uprawnień

przewidzianych w dyrektywie VAT, mają prawo posługiwać się takimi technikami legislacyjnymi, jaka jest ich zdaniem najbardziej odpowiednia (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 czerwca 2009 r., *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 56; z dnia 4 października 2012 r., *PIGI*, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 33). Mogą więc one na przykład albo ograniczyć się do przyjęcia w przepisach krajowych sformułowania użytego w tej dyrektywie lub równoważnego wyrażenia, albo wymienić w sposób wyczerpujący w odpowiednim wykazie sytuacje, w których w drodze odstąpienia od art. 185 ust. 1 tej dyrektywy nie dokonuje się korekty wstępnego odliczenia.

51 Brak wskazania w takim wykazie transakcji całościowej lub częściowo niezapłaconych może być uważany za wynik skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości odstąpienia, jaka została mu przyznana zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 24).

52 W zakresie, w jakim sąd odsyłający zastanawia się nad przestrzeganiem wymogu jasności i precyzji sytuacji prawnych, należy przypomnieć, że zasada pewności prawa, której konsekwencją jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, aby, po pierwsze, przepisy prawne były jasne i precyzyjne, oraz po drugie, aby ich stosowanie było przewidywalne dla wszystkich podmiotów prawa (wyrok z dnia 9 października 2014 r., *Traum*, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 28).

53 W tym względzie, jak tego wynika z poprzednich punktów niniejszego wyroku, nie wydaje się, aby rozpatrywane uregulowanie krajowe uniemożliwiało podatnikom dokonać poznania zakresu nałożonych na nich obowiązków i aby nie uniemożliwiało im jednoznacznego poznania swoich praw i obowiązków oraz w rezultacie podejmowania stosownych działań.

54 W świetle powyższych rozważań na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że aby skorzystać z uprawnienia przewidzianego w tym przepisie, państwo członkowskie nie jest zobowiązane do szczegółowego uregulowania obowiązków korekty odliczenia w przypadku transakcji całościowej lub częściowo niezapłaconych.

W przedmiocie kosztów

55 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 185 ust. 1 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 zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego uchwały z wierzycielami stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu tego przepisu.**

2) **Artykuł 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zmniejszenie zobowiązań dłużnika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego uchwały z wierzycielami nie stanowi przypadku transakcji całościowej lub częściowo niezapłaconej, która nie uprawnia do korekty wstępnego odliczenia, jeżeli owo zmniejszenie jest ostateczne, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.**

3) Artykuł 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że aby zastosować uprawnienie przewidziane w tym przepisie, państwo członkowskie nie jest zobowiązane do szczegółowego uregulowania obowiązku korekty odliczenia w przypadku transakcji całościowej lub częściowo niezapłaconych.

Podpisy

* Język postępowania: słoweński.