

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (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 całkowicie 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. ?ešnovar, 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 wykładni art. 184–186 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w kontekście sporu między T2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (zwaną dalej „T2”), spółką w upadłości, a Republika Slovenija (Republika Słowenii), reprezentowaną przez Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów), w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) w wysokości 7 362 080,27 EUR udanego za okres 1–29 lutego 2012 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 90 dyrektywy VAT stanowi:

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

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

4 Artykuł 184 owej dyrektywy brzmi następująco:

„Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”.

5 Artykuł 185 omawianej dyrektywy przewiduje:

„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 w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należyście 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 całkowite lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

6 Artykuł 186 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„Państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 184 i 185”.

Prawo słowackie

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 rejestr?w lub dokument?w. Je?eli w p?o?niejszym czasie nale?no?? w zwi?zku z dostaw? towar?w 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 zakup?w 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?asno?ci oraz w przypadku towar?w przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o ma?ej warto?ci i próbki, o których mowa w art. 7 niniejszej ustawy”.

Post?powanie g??wne 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 przedsi?biorstwo sektora ??czno?ci elektronicznej, zosta?a zobowi?zana do sp?aty swoich d?ug?w 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 T?2 od tej decyzji do ministerstwa finansów zostało oddalone. Jej skarga do Upravno sodiš?e Republike Slovenije (s?du administracyjnego Republiki S?owenii) również została oddalona wyrokiem z dnia 18 listopada 2014 r. Wyrok ten jest przedmiotem postępowania rewizyjnego przed Vrhovno sodiš?e Republike Slovenije (s?dem najwyższym Republiki S?owenii).

12 W jego ramach T?2 kwestionuje korektę odliczenia VAT naliczonego. Podniosła ona, że zatwierdzenie uk?adu z wierzycielami, korzystające z powagi rzeczy os?dzonej, nie stanowi zmiany czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 68 ZDDV-1, lecz przypadek szczególny, który nie jest przewidziany w tej ustawie.

13 Zdaniem s?du odsy?aj?cego zatwierdzenie danego uk?adu z wierzycielami, korzystające z powagi rzeczy os?dzonej, mog?oby 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 uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty tego odliczenia.

14 S?d 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 zapłacić dostawcy przy nabyciu towarów lub usług. Innymi słowy, jeżeli prawomocne postanowienie zatwierdzące uk?ad 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 S?d odsy?aj?cy zauważa również, że art. 39 ZDDV-1, który transponuje art. 90 dyrektywy VAT do prawa s?owe?skiego, wyraźnie przewiduje, że zatwierdzenie uk?adu z wierzycielami na rzecz d?u?nika pozwala sprzedawcy na dokonanie korekty zadeklarowanego VAT.

16 Ponadto z postanowienia odsy?aj?cego wynika, że prawomocno?? postanowienia zatwierdżającego uk?ad z wierzycielami uniemożliwia wierzycielom domaganie się pełnej spłaty ich wierzytelności. Zobowiązania d?u?nika pozostają natomiast utrzymane. Zatem, gdyby ten ostatni dobrowolnie spłacił d?ugi w wysokości wyższej od kwoty ustalonej w uk?adzie, na podstawie krajowych przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia nie byłby uprawniony do ??dania ich zwrotu.

17 S?d odsy?aj?cy dodaje, że do celów opodatkowania zatwierdzenie uk?adu należy oceniać według jego treści ekonomicznej. W tym kontekście postępowanie uk?adowe prowadzi do zmniejszenia d?ugów, a nie tylko do braku ich zapłaty.

18 Następnie s?d odsy?aj?cy 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 S?d ten zastanawia się w szczególności, czy fakt, iż dana transakcja pozostaje w całości lub częściowo niezapłacona, powinien być zakwalifikowany jako „zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia” w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, oraz czy zatwierdzenie uk?adu 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 transponujące dyrektywę VAT zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy

VAT mogący 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 wyczerpać 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 do użycia 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 dokądności 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 po równym 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 dostarczy towar swojemu nabywcy, a cenami, które zapłaci 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 określeniu 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 określeniu 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 określeniu 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 dźwignika wynikające z prawomocnie zatwierdzonego układu z wierzycielami stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu 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 dźwignika 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 orzecznictwa 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. Jeśli bowiem niewywiązanie się z płatności całości lub części ceny zakupu nie towarzyszy rozwiązaniu lub anulowaniu 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 nieistotna, prawodawca Unii chciał pozostawić sądom państwowym i sądom krajowym 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 Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, pkt 29).

37 Taka możliwość odstąpienia, ograniczona wyłącznie 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 Ingatlan Lízing, 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 niezapłaconych” 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 nieistotna, odstąpienia przewidziane w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT w wypadku transakcji całkowicie lub

czytowo niezapłaconych nie znajduj? zastosowania.

43 Ponadto, w odniesieniu do kryteriów znajduj?cych zastosowanie do celów oceny ostatecznego charakteru wierzytelno?ci b?d? jego braku nale?y przypomnie?, ?e uwzgl?dnianie rzeczywistych zdarze? gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyroki: z dnia 7 pa?dziernika 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 wzgl?dzie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e postanowienie zatwierdzaj?ce uk?ad z wierzycielami sporne w post?powaniu g?ównym uniemo?liwia wierzycielom domaganie si? pe?nej sp?aty ich wierzytelno?ci, oraz ?e z ekonomicznego punktu widzenia postanowienie to prowadzi do zmniejszenia zobowi?za? d?u?nika wzgl?dem jego wierzycieli, a nie tylko do braku p?atno?ci. W konsekwencji nie wydaje si?, ?e zmniejszenie zobowi?za? d?u?nika wynikaj?ce z prawomocnego uk?adu z wierzycielami stanowi przypadek transakcji ca?kowicie lub czytowo niezapłaconej, czego zbadanie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

45 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, i? art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zmniejszenie zobowi?za? d?u?nika wynikaj?ce z prawomocnie zatwierdzonego uk?adu z wierzycielami nie stanowi przypadku transakcji ca?kowicie lub czytowo niezapłaconej, która nie uprawnia do korekty wst?pnego odliczenia, je?li owo zmniejszenie jest ostateczne, czego zbadanie nale?y jednak do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e aby skorzysta? z uprawnienia przewidzianego w tym przepisie, pa?stwo cz?onkowskie powinno, bior?c pod uwag? wymogi jasno?ci i pewno?ci prawa, szczegó?owo uregulowa? obowi?zek korekty odliczenia w wypadku transakcji ca?kowicie lub czytowo niezapłaconych.

47 W odniesieniu do obowi?zku korekty odliczenia VAT naliczonego art. 184 dyrektywy VAT przewiduje, ?e wst?pne odliczenie podlega korekcji, je?eli jego kwota jest ni?sza lub wy?sza od kwoty odliczenia przys?uguj?cej podatnikowi. Zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y dokona? takiej korekty w szczególno?ci w przypadku, gdy po z?o?eniu deklaracji podatkowej zmianie uleg? czynniki, które s? uwzgl?dniane przy okre?laniu kwoty odliczenia.

48 Jednak?e, w drodze odst?pstwa od zasady ustanowionej w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, art. 185 ust. 2 w akapicie pierwszym przewiduje, ?e korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w ca?o?ci lub czytowo niezapłaconych, 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. Na podstawie art. 185 ust. 2 akapit drugi pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e wymaga? dokonania korekty w przypadku transakcji ca?kowicie lub czytowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzie?y.

49 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, ?e art. 68 ust. 3 ZDDV-1, który transponuje art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT do prawa s?owe?skiego, nie przewiduje w sposób wyra?ny obowi?zku korekty w przypadku kradzie?y oraz w przypadku transakcji ca?kowicie lub czytowo niezapłaconych, lecz ogranicza si? do nieuwzgl?dnienia tych sytuacji w wykazie odst?pstw od obowi?zku korekty.

50 Trybuna? wyja?ni? w tej materii, ?e pa?stwa cz?onkowskie, korzystaj?c z uprawnie?

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 wymieniać 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 całościowo 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 Agrárkülkereskedelmi, 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 obowiązku korekty odliczenia w przypadku transakcji całościowo 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 układu 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 układu z wierzycielami nie stanowi przypadku transakcji całościowo lub częściowo niezapłaconej, która nie uprawnia do korekty wstępnego odliczenia, jeżeli owo zmniejszenie jest ostateczne, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.**

3) Artyku? 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e aby zastosowa? uprawnienie przewidziane w tym przepisie, pa?stwo cz?onkowskie nie jest zobowi?zane do szczegó?owego uregulowania obowi?zku korekty odliczenia w przypadku transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo niezap?aconych.

Podpisy

* J?zyk post?powania: s?owe?ski.