Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
przedstawiona w dniu 12 października 2017 r.[1]

Sprawa C-396/16

T – 2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme d.o.o. (sedaj v stečaju)
przeciwko
Republika Slovenija

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia)]

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2006/112/WE – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Artykuł 184 – Korekta odliczeń VAT naliczonego – Artykuł 185 ust. 1 – Zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia – Artykuł 185 ust. 2 – Transakcje w całości lub częściowo niezapłacone – Prawomocne postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami – Artykuł 90 i art. 185 ust. 2 akapit drugi – Neutralność podatkowa – Pobór w pełnej wysokości VAT należnego na danym terytorium – Obowiązek spójności przy wprowadzaniu systemów korekty opodatkowania i odliczenia w przypadku braku zapłaty ceny

I. Wprowadzenie

1. Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) zwrócił się do Trybunału z kilkoma pytaniami prejudycjalnymi dotyczącymi wykładni art. 184–186 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)[2].

2. Wniosek ten został przedstawiony w kontekście sporu między T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in oprem, d.o.o. (sedaj v stečaju) (zwaną dalej „T-2”) a Republika Slovenija, reprezentowaną przez Ministrstvo za finance (ministerstwo finansów, Słowenia) w przedmiocie korekty odliczeń VAT dotyczących nabycia towarów lub usług, w odniesieniu do których T-2 korzystała z układu z wierzycielami.

3. W wyniku uprawomocnienia się postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami kwota należna od T-2 jej dostawcom została obniżona do 56%. Ministerstwo finansów uznało, że T-2 była zobowiązana do dokonania korekty odliczeń VAT proporcjonalnie do obniżenia, z którego skorzystała, mianowicie w wysokości 56% podatku VAT pierwotnie odliczonego od przedmiotowych faktur. T-2 zakwestionowała tę interpretację.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

4. W tym kontekście sąd odsyłający przedstawił Trybunałowi trzy pytania prejudycjalne z zamiarem ustalenia, czy biorąc pod uwagę transpozycję art. 184 i 185 dyrektywy VAT do prawa krajowego, administracja podatkowa słusznie wymaga obniżenia odliczeń VAT dokonanych przez niewypłacalnego podatnika, który skorzystał z obniżenia zobowiązań wobec wierzycieli w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami.

5. W istocie proponuję Trybunałowi udzielenie odpowiedzi, że administracja podatkowa w sporze takim jak w postępowaniu głównym słusznie wymaga obniżenia odliczeń VAT dokonanych przez niewypłacalnego podatnika, którego długi były przedmiotem postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami, o ile postanowienie to pociąga za sobą obniżenie podstawy opodatkowania VAT.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

6. Przepis art. 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

7. Artykuł 90 tej dyrektywy 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".

8. Zgodnie z art. 168 lit. a) omawianej dyrektywy podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje swych opodatkowanych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone przez innego podatnika, jeżeli wykorzystywane są one na potrzeby tych transakcji.

9. Artykuł 184 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

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

10. Artykuł 185 tej dyrektywy przewiduje:

„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 należycie 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 całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży".

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

B. Prawo słoweńskie

12. Artykuł 39 ust. 3 i 4 Zakon o davku na dodano vrednost (ustawy o VAT, Uradni list RS, nr 13/11, zwanej dalej „ZDDV-1") stanowi:

„3. Podatnik może również skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT, gdy nie została ona zapłacona w całości lub częściowo, na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu o zakończeniu postępowania upadłościowego lub na podstawie zatwierdzonego układu prowadzącego do zakończenia tego postępowania. W ten sam sposób może postąpić także podatnik, który otrzymuje ostateczne orzeczenie sądowe w przedmiocie zawieszenia postępowania egzekucyjnego albo inny dokument, z którego wynika, że w konsekwencji postępowania egzekucyjnego nie otrzymał zapłaty lub nie otrzymał jej częściowo, ponieważ dłużnik został wykreślony z rejestru sądowego lub innych właściwych rejestrów lub dokumentów. Jeżeli w późniejszym czasie należność w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług, których określona w tym ustępie korekta podstawy opodatkowania dotyczy, zostanie uregulowana w całości lub części, podatnik obowiązany jest do zadeklarowania VAT od otrzymanej kwoty.

4. Niezależnie od postanowień poprzedniego ustępu podatnik może skorygować (obniżyć) kwotę VAT zadeklarowanego i niezapłaconego za wszystkie uznane wierzytelności zgłoszone przez niego w postępowaniu układowym lub upadłościowym".

13. Zgodnie z art. 63 ust. 1 ZDDV-1 podatnik jest uprawniony do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego celem zakupu towarów lub usług, jeżeli te ostatnie są lub będą wykorzystywane do celów jego transakcji podlegających opodatkowaniu.

14. Artykuł 68 ZDDV-1, zatytułowany „Korekta odliczenia VAT", ma następujące brzmienie:

„1. Podatnik zobowiązany jest do korekty pierwotnie dokonanego odliczenia, jeżeli jest ono wyższe lub niższe od tego, do dokonania którego podatnik był uprawniony.

2. Podatnik zobowiązany jest do dokonania korekty, jeżeli po dokonaniu odliczenia VAT uległy zmianie czynniki brane pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, jak w sytuacji anulowania zakupów lub kiedy podatnik uzyskał zmniejszenie ceny.

3. Na zasadzie odstępstwa od ustępu drugiego niniejszego artykułu podatnik nie dokonuje korekty pierwotnego odliczenia w przypadku należycie udokumentowanego zniszczenia lub utraty własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbek, o których mowa w art. 7 niniejszej ustawy".

15. Zgodnie z art. 214 ust. 1 Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ustawy o transakcjach finansowych, procedurach upadłościowych i obowiązkowej likwidacji, Uradni list RS, nr 126/07, zwanej dalej „ZFPPIPP") z momentem uprawomocnienia się postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami ustaje prawo wierzycieli do dochodzenia zapłaty w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu przed właściwym organem krajowym, a mianowicie zapłaty:

– kwoty wierzytelności zwykłych, o których mowa w art. 212 ust. 4 tej ustawy, w kwocie wyższej od kwoty ustalonej w zatwierdzonym układzie z wierzycielami i przed upływem terminów zapłaty określonych w zatwierdzonym układzie z wierzycielami, oraz

– odsetek od sumy tych wierzytelności w stawce wyższej niż stawka wskazana w zatwierdzonym układzie z wierzycielami.

16. W art. 214 ust. 2 ZFPPIPP przewidziano, że z momentem uprawomocnienia się postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami ustaje prawo wierzyciela do dochodzenia zapłaty w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu przed właściwym organem krajowym całościowej kwoty wierzytelności drugorzędnych, o których mowa w art. 212 ust. 4 tej ustawy.

17. Zgodnie z art. 214 ust. 3 ZFPPIPP, kiedy dłużnik dokonuje dobrowolnej spłaty wierzytelności w wysokości wyższej niż ta, o której mowa w ust. 1 lub 2 tego artykułu, to nie ma on prawa do żądania zwrotu na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu.

III. Okoliczności faktyczne w sporze w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

18. T-2 jest spółką z siedzibą w Lublanie (Słowenia), której działalność polegała na świadczeniu usług i dostawie urządzeń łączności elektronicznej. W dniu wydania postanowienia odsyłającego, 5 lipca 2016 r., znajdowała się ona w upadłości.

19. T-2 była przedmiotem postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, mianowicie postępowania specjalnego, którego celem jest obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika. Układ z wierzycielami został zatwierdzony w odniesieniu do T-2 w dniu 28 listopada 2011 r. postanowieniem Okrožno sodišče v Mariboru (sądu okręgowego w Mariborze, Słowenia). Na podstawie tego postanowienia T-2 została zobowiązana do zapłaty względem wierzycieli 44% własnych zobowiązań, bez odsetek, w terminie 9 lat od dnia uprawomocnienia się postanowienia. Orzeczenie to stało się prawomocne w dniu 24 lutego 2012 r.

20. Na żądanie administracji podatkowej T-2 sporządziła wykaz faktur, których nie uregulowała wobec swoich dostawców, spełniających warunki układu z wierzycielami, na podstawie których dokonała ona odliczenia VAT tytułem podatku naliczonego. Na podstawie tych dokumentów administracja podatkowa stwierdziła, że T-2 zobowiązana jest do korekty odliczenia VAT naliczonego do kwoty odpowiadającej obniżeniu wierzytelności dokonanemu w postępowaniu o zawarcie układu z wierzycielami, to znaczy do kwoty 56% pierwotnie odliczonego VAT.

21. W konsekwencji w dniu 27 maja 2013 r. administracja podatkowa wydała decyzję nakazującą T-2 zapłacenie kwoty 7 362 080, 27 EUR VAT, obliczonej jako 20% kwoty stanowiącej podstawę opodatkowania wynoszącej 36 810 401,35 EUR.

22. T-2 wniosła odwołanie od tej decyzji do ministerstwa finansów, działającego jako organ administracyjny drugiego stopnia. Ministerstwo finansów oddaliło to odwołanie jako bezpodstawne decyzją z dnia 29 października 2013 r.

23. T-2 wniosła skargę na tę decyzję do Upravno sodišče (sądu administracyjnego, Słowenia). Sąd ten oddalił skargę jako bezpodstawną wyrokiem z dnia 18 listopada 2014 r.

24. T-2 wniosła następnie do sądu odsyłającego skargę kasacyjną na ten wyrok.

25. Sąd odsyłający podkreśla, że ZDDV-1, a w szczególności art. 68 tej ustawy, nie stanowi wyraźnie, iż uprawomocnienie się postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami stanowi okoliczność, z powodu której podatnik jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia VAT naliczonego.

26. Sąd ten uważa jednak, że uprawomocnienie się postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami może stanowić „zmianę czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia" w rozumieniu art. 68 ust. 2 ZDDV-1. Wskazuje on w tym względzie, że kwota odliczenia zależy, zgodnie z art. 63 ust. 1 ZDDV-1, od kwoty VAT należnej od podatnika na rzecz dostawcy, który wystawił mu fakturę.

27. Również według tego sądu prawomocne postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami wywołuje skutki co do zobowiązań podatnika, w tym co do zobowiązania do zapłaty VAT dostawcy. Zgodnie bowiem z ZFPPIPP zobowiązania niewypłacalnego dłużnika zostają utrzymane, ale wierzyciel nie może prowadzić względem niego egzekucji podczas obowiązywania układu z wierzycielami. Taki układ może oczywiście zostać uchylony w zastosowaniu art. 219 ZFPPIPP, jeśli okaże się, że dłużnik może zapłacić na rzecz wierzycieli ich wierzytelności. Niemniej jednak sąd odsyłający uważa, że zatwierdzenie układu z wierzycielami oznacza z ekonomicznego punktu widzenia, iż niewypłacalny dłużnik nigdy w pełni nie spłaci swoich istniejących zobowiązań i nie będzie nigdy zobowiązany do ich spłaty, a więc owo zatwierdzenie układu prowadzi do obniżenia przedmiotowych długów, a nie tylko do braku ich zapłaty.

28. Sąd wskazuje, że mógł także wziąć pod uwagę w tym względzie art. 39 ZDDV-1, który transponuje art. 90 dyrektywy VAT i wyraźnie wymienia układ wierzycieli w odniesieniu do adresata faktury jako powód dokonania korekty VAT należnego od wystawcy faktury.

29. Sąd ten uważa, że zatwierdzenie układu z wierzycielami mogłoby być objęte pojęciem „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" z art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT. Podkreśla on jednak, że art. 68 ust. 3 ZDDV-1 nie wymienia wyraźnie „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" oraz że to pominięcie było przedmiotem sprzecznych interpretacji ze strony T-2 i ministerstwa finansów. Powstaje w tym względzie pytanie, czy z możliwości przyznanej państwom członkowskim w art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy można prawidłowo skorzystać w sposób przewidziany w art. 68 ZDDV-1.

30. Sąd ten zmierza również do ustalenia, czy okoliczności wymienione w art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT (transakcje niezapłacone, zniszczenie, zagubienie, kradzież, towary przeznaczone do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki) objęte są pojęciem „zmiany czynników" w rozumieniu art. 185 ust. 1 tej dyrektywy, czy też chodzi o niezależne okoliczności. Wykładnia art. 68 ZDDV-1 zależeć będzie od odpowiedzi na to pytanie. Jedynie bowiem w sytuacji gdyby brak zapłaty objęty był pojęciem „zmiany czynników", ZDDV-1 wymagać będzie w takim przypadku korekty odliczenia.

31. W tej sytuacji Vrhovno sodišče (sąd najwyższy) 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 określaniu 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 całościowego lub częściowego braku zapłaty za transakcję, na co zezwala art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy, powinno szczegółowo uregulować w ustawodawstwie krajowym sytuacje braku zapłaty lub włączyć w nie również prawomocnie zatwierdzony układ z wierzycielami (jeżeli mieści się on w zakresie pojęcia »transakcji niezapłaconej«)?".

IV. Postępowanie przed Trybunałem

32. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z dnia 5 lipca 2016 r. został zarejestrowany w sekretariacie Trybunału w dniu 15 lipca 2016 r.

33. T-2, rząd słoweński i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

34. Po zakończeniu pisemnego etapu postępowania Trybunał uznał, że posiada wystarczające informacje, aby wydać orzeczenie bez przeprowadzenia rozprawy, na podstawie art. 76 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

V. Analiza

35. Poprzez przedstawione pytania sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy biorąc pod uwagę transpozycję art. 184 i 185 dyrektywy VAT do prawa krajowego, administracja podatkowa słusznie wymaga obniżenia odliczeń VAT dokonanych przez podatnika, który skorzystał z obniżenia swoich zobowiązań wobec swoich wierzycieli w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami.

36. Przed rozpoczęciem analizy pytań przedstawionych przez sąd odsyłający zamierzam na wstępie przypomnieć pokrótce cechy systemu korekty ustanowionego w art. 184 i 185 dyrektywy VAT (część A).

37. Zbadam następnie trzy pytania przedstawione przez sąd odsyłający. Udzielę na te pytania w istocie odpowiedzi, że administracja podatkowa w sporze takim jak w postępowaniu głównym słusznie wymaga obniżenia odliczeń VAT dokonanych przez niewypłacalnego podatnika, którego długi były przedmiotem postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami, w zakresie, w jakim postanowienie to pociąga za sobą obniżenie podstawy opodatkowania w zastosowaniu krajowych przepisów dokonujących transpozycji art. 90 dyrektywy VAT (części B–D).

38. Wreszcie przedstawię powody, dla których uważam, że ustawodawca krajowy nie może ustanowić rozbieżności między korektą opodatkowania (art. 90 dyrektywy VAT) a korektą odliczenia (art. 185 dyrektywy VAT) w przypadku braku zapłaty ceny. To wyjaśnienie będzie potwierdzeniem odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na trzecie przedstawione pytanie (część E).

A. W przedmiocie systemu korekty odliczeń ustanowionego w art. 184 i 185 dyrektywy VAT

39. Pragnę przypomnieć, że podatnik ma prawo, zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT, do odliczenia kwoty VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług, które zostały dostarczone przez innego podatnika, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.

40. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez dyrektywę VAT podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia tego podatku naliczonego. Natomiast gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku naliczonego od tych towarów lub usług służy unikaniu podwójnego opodatkowania [3].

41. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT mechanizm korekty stanowi integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w tej dyrektywie. Mechanizm ten na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT, z takim skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem. Mechanizm ów ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych [4].

42. Trybunał miał sposobność podkreślić, że art. 184–186 dyrektywy VAT ustanawiają przesłanki, według których administracja podatkowa może żądać korekty od podatnika [5].

43. Artykuł 184 tej dyrektywy ustanawia podstawową zasadę, zgodnie z którą dokonane pierwotnie odliczenie „podlega" korekcie, kiedy jest ono wyższe lub niższe niż odliczenie, do jakiego podatnik był uprawniony. Innymi słowy – artykuł ten zobowiązuje państwa członkowskie do przewidzenia korekty, kiedy okazuje się, że kwota VAT pierwotnie odliczona jest wyższa lub niższa od kwoty, jaką podatnik miał prawo odliczyć.

44. W art. 185 ust. 1 omawianej dyrektywy uściślono ten obowiązek, przewidując, że korekta następuje „w szczególności" w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji VAT zmianie ulegną czynniki, które są uwzględniane przy określaniu kwoty odliczenia [6].

45. Zgodnie z orzecznictwem z łącznej lektury tych dwóch przepisów wynika, że po pierwsze, jeśli 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, by kwota ostatecznie dokonanych odliczeń odpowiadała kwocie, jaką podatnik miałby prawo odliczyć, gdyby ta zmiana została pierwotnie uwzględniona. Po drugie, obliczenie tej kwoty oznacza wzięcie pod uwagę tych samych czynników co uwzględnione pierwotnie, z wyjątkiem czynnika, który uległ zmianie [7].

46. Niemniej jednak art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje odstępstwo od tego obowiązku korekty. Zgodnie bowiem z tym przepisem korekta „nie jest dokonywana" w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie 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 tej dyrektywy. Co za tym idzie, przepis ten zakazuje co do zasady państwom członkowskim przewidzenia korekty odliczenia w wymienionych w nim sytuacjach.

3 Wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 24.

4 Wyroki: z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 24, 25; z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 34; z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 50; z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 43; z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 28.

5 Wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 48.

6 Wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, pkt 29.

7 Wyrok z dnia 16 czerwca 2016 r., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, pkt 47.

47. Od tego odstępstwa ustanowiono natomiast w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT kolejne odstępstwo, wyjaśniając, że państwa członkowskie „mogą wymagać" korekty w przypadku transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych i w przypadku kradzieży. Przepis ów daje więc państwom członkowskim możliwość przewidzenia korekty oraz powrócenia w ten sposób do ogólnego systemu ustanowionego w art. 184 i art. 185 ust. 1 tej dyrektywy w odniesieniu do tych dwóch przypadków.

48. Pytania przedstawione przez sąd odsyłający zmierzają w istocie do ustalenia na wstępie, czy obniżenie zobowiązań podatnika w ramach układu z wierzycielami objęte jest art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT (systemem ogólnym), następnie czy obniżenie to może być objęte art. 185 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy jako „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" (odstępstwo) i wreszcie czy w ustawodawstwie krajowym prawidłowo wdrożono możliwość przewidzianą w art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy (odstępstwo od odstępstwa).

B. W przedmiocie pojęcia „zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia" w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT (pytanie pierwsze)

49. W swoim pytaniu pierwszym sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika dokonane w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, takie jak w sporze w postępowaniu głównym, pociąga za sobą „zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia" w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, czy też należy je uważać za inną sytuację, o której mowa w art. 184 tej dyrektywy.

50. Pragnę przypomnieć, że w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT uściślono zasadę ogólną ustanowioną w art. 184 tej dyrektywy, zgodnie z którą dokonane pierwotnie odliczenie podlega korekcie, jeśli jest ono wyższe lub niższe od odliczenia, do jakiego podatnik był uprawniony.

51. Moim zdaniem odpowiedzi na to pytanie nie można wywnioskować z wyroku z dnia 4 października 2012 r., PIGI [8], przywołanego w uwagach na piśmie przedstawionych przez T-2. Rzeczywiście, w wyroku tym Trybunał orzekł, że kradzież – przypadek przewidziany w art. 185 ust. 2 omawianej dyrektywy, podobnie jak brak zapłaty ceny – stanowiła „zmianę czynników uwzględnianych" w rozumieniu art. 185 ust. 1 tej samej dyrektywy.

52. Trybunał oparł jednak ten wniosek na okoliczności, zgodnie z którą kradzież uniemożliwia wykorzystanie danych towarów w ramach dalszych transakcji opodatkowanych [9]. W przeciwieństwie do kradzieży – postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami nie zmienia przeznaczenia rozpatrywanych towarów do wykorzystania w ramach dalszych transakcji opodatkowanych.

53. Postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami może natomiast zmienić inny element uwzględniany przy określaniu kwoty pierwotnie dokonanego odliczenia [10], mianowicie podstawę opodatkowania rozpatrywanej transakcji.

8 C-550/11, EU:C:2012:614.

9 Wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 27.

10 Zgodnie z art. 63 i 167 dyrektywy VAT podatek ten staje się wymagalny – i powstaje prawo do jego odliczenia – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Jak wyjaśniła rzecznik generalna J. Kokott, dostawca obowiązany jest do zapłacenia VAT od chwili dokonania transakcji, nawet jeśli nabywca jeszcze mu nie zapłacił. Zobacz opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440, pkt 1, 2, 24. Prawo do odliczenia nabywcy powstaje w tym samym momencie, niezależnie od zapłaty za transakcję.

54. Pragnę przypomnieć, że kwota odliczenia, do jakiej podatnik jest uprawniony, odpowiada „VAT należnemu lub zapłaconemu" od towarów i usług dostarczonych przez innego podatnika zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. A więc, jak podkreślili sąd odsyłający, rząd słoweński i Komisja, dyrektywa ta ustanawia związek między *opodatkowaniem* danej transakcji, biorąc pod uwagę, że kwota należnego VAT winna zostać zapłacona administracji podatkowej przez dostawcę działającego jako „poborca" tego podatku [11], i *odliczeniem*, do którego nabywca jest uprawniony w celu zapewnienia neutralności systemu VAT.

55. Jak wskazał sąd odsyłający, postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, skutkuje umożliwieniem nabywcy niezapłacenia dostawcy pierwotnie uzgodnionej ceny [12]. Cena ta posłużyła jako podstawa określenia kwoty *opodatkowania* na podstawie art. 73 dyrektywy VAT. Skoro kwota *odliczenia* zależy od kwoty „VAT należnego lub zapłaconego" zgodnie z art. 168 lit. a) tej dyrektywy, omawiana cena posłużyła pośrednio jako podstawa określenia kwoty odliczenia, do jakiej uprawniony jest nabywca.

56. W celu uzgodnienia opodatkowania i odliczenia dokonanych pierwotnie z ceną rzeczywiście zapłaconą dostawcy przez nabywcę, art. 90, 184 i 185 dyrektywy VAT ustanawiają dwa mechanizmy korekty w przypadku braku zapłaty umówionej ceny: pierwszy dotyczący podstawy opodatkowania, a drugi odliczenia. Te dwa mechanizmy korekty są siłą rzeczy ze sobą związane, ponieważ, jak przypomniałem w pkt 54 niniejszej opinii, kwota odliczenia zależy od kwoty opodatkowania, a co za tym idzie od podstawy opodatkowania [13].

57. Zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub obniżenia ceny po dokonaniu transakcji podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona na warunkach określonych przez państwa członkowskie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepis ów stanowi wyraz podstawowej zasady tej dyrektywy, wedle której podstawę opodatkowania stanowi rzeczywiście otrzymana zapłata, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik [14].

58. Tymczasem w art. 90 ust. 2 omawianej dyrektywy przewidziano dla państw członkowskich możliwość wprowadzenia odstępstwa od ust. 1 w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności. Jakkolwiek warunki korzystania z tej możliwości nie są przedmiotem pytań przedstawionych w niniejszej sprawie [15], z istnienia tej możliwości wprowadzenia odstępstwa wynika, że wpływ braku zapłaty ceny na podstawę opodatkowania należy ustalić na podstawie prawa krajowego, którego wykładnia należy do kompetencji sądu krajowego.

11 Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 Zobacz pkt 27 niniejszej opinii.

13 Związek między tymi dwoma mechanizmami korekty został w szczególności wskazany przez H. Stadie, *Umsatzsteuergesetz*: Kommentar (Otto Schmidt, Köln, 2015, Aufl. 3, s. 1198): „Artykuł 185 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn sich die Faktoren, die bei der Festsetzung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt werden, nach der Angabe der Erklärung geändert haben, insbesondere bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Ein solcher Faktor i.S.d. Artykuł 168 Buchst. a MwStSystRL ist vor allem die vom leistenden Unternehmer geschuldete Steuer, die nach Artykuł 90 Abs. 1 MwStSystRL zu berichtigen ist" (wolne tłumaczenie: „W art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT przewidziano, że korekty dokonuje się w szczególności w sytuacji, gdy zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczeń następuje po złożeniu deklaracji VAT, między innymi w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny. Takim czynnikiem w rozumieniu art. 168 lit. a) tej dyrektywy jest przede wszystkim VAT należny od dostawcy, który podlega korekcie na podstawie art. 90 ust. 1 omawianej dyrektywy").

14 Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328; a także opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:440. W szczególności Trybunał orzekł, że ta możliwość odstępstwa oparta jest na przekonaniu, iż brak zapłaty świadczenia wzajemnego może w pewnych okolicznościach ze względu na sytuację prawną istniejącą w danym państwie członkowskim być trudny do zweryfikowania lub jedynie tymczasowy. Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 1997 r., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 18.

59. Konkretniej rzecz ujmując – w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami pociągało za sobą obniżenie podstawy opodatkowania w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 dyrektywy VAT [16].

60. Jeśli tak jest rzeczywiście, postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami skutkuje zmianą czynnika uwzględnianego przy określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 tej dyrektywy, mianowicie podstawy opodatkowania.

61. Obniżenie podstawy opodatkowania w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 omawianej dyrektywy skutkuje bowiem obniżeniem kwoty opodatkowania rozpatrywanej transakcji. Z uwagi na związek między opodatkowaniem a odliczeniem ustanowiony w art. 168 lit. a) tej samej dyrektywy [17] obniżenie podstawy opodatkowania pociąga za sobą również obniżenie kwoty odliczenia.

62. W konsekwencji postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami pociąga za sobą „zmianę czynnika uwzględnianego" w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, ponieważ podstawa opodatkowania zostaje obniżona na podstawie przepisów krajowych transponujących art. 90 tej dyrektywy.

63. W rzeczywistości, moim zdaniem, jedynym istotnym skutkiem postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, w odniesieniu do prawa niewypłacalnego podatnika do dokonania odliczenia jest potencjalne obniżenie podstawy opodatkowania rozpatrywanych transakcji [18]. W szczególności, jak wskazałem w pkt 52 niniejszej opinii, takie postanowienie nie skutkuje zmianą przeznaczenia towarów i usług wymienionych w układzie z wierzycielami.

64. Co za tym idzie, jeśli ta podstawa opodatkowania nie ulega rzeczywistemu obniżeniu w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 omawianej dyrektywy, postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami nie pociąga za sobą „zmiany czynnika uwzględnianego" w rozumieniu art. 185 ust. 1 tej samej dyrektywy.

65. Z uwagi na możliwość odstępstwa ustanowioną w art. 90 ust. 2 dyrektywy VAT do sądu krajowego należy ustalenie, czy takie odstępstwo rzeczywiście ma miejsce w okolicznościach sporu w postępowaniu głównym.

66. Pragnę wyjaśnić, dla dopełnienia wywodu, że powyższe okoliczności mają również znaczenie z punktu widzenia art. 184 dyrektywy VAT. I tak jedynie w przypadku, gdy postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami pociąga za sobą obniżenie podstawy opodatkowania, pierwotnie dokonane odliczenie jest wyższe niż odliczenie, do którego podatnik jest uprawniony, a co za tym idzie, podlega korekcie.

16 Jeśli się nie mylę, właściwe przepisy krajowe zawarte są w art. 39 ZDDV-1.

17 Zobacz pkt 54 i 55 niniejszej opinii.

18 Pragnę wyjaśnić, że postępowanie o zawarcie układu z wierzycielami, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, nie dotyczy, z założenia, kwot VAT, jakie dostawca ma zapłacić administracji podatkowej od transakcji handlowych wymienionych w układzie z wierzycielami. Takie postępowanie dotyczy bowiem jedynie długów niewypłacalnego nabywcy, mianowicie T-2 w sporze w postępowaniu głównym. Długi te mogą w szczególności obejmować cenę towarów lub usług dostarczonych przez dostawcę, kwoty VAT, które należy zapłacić tym samym dostawcom, lub kwoty VAT należne administracji podatkowej od dostawy towarów lub usług przez niewypłacalnego podatnika. Ta ostatnia sytuacja, dotycząca zapłaty VAT „na wyjściu", a nie odliczenia VAT „na wejściu", jak w niniejszej sprawie, była przedmiotem wyroków z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, i z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219. Zobacz pkt 104 niniejszej opinii.

67. Z powyższych rozważań wynika, że art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w postępowaniu o zawarcie układu z wierzycielami, takim jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym, stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia" w rozumieniu tego przepisu, o ile prowadzi ono do obniżenia podstawy opodatkowania w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 tej dyrektywy.

C. W przedmiocie pojęcia „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT (pytanie drugie)

68. W swoim pytaniu drugim sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, takiego jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym, ma charakter „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT.

69. Pragnę wyjaśnić na wstępie, że pytanie to powstaje jedynie w sytuacji, gdy obniżenie to objęte jest art. 185 ust. 1 tej dyrektywy. Zakres art. 185 ust. 2 jest bowiem ograniczony, zgodnie z jego brzmieniem, do ustanowienia odstępstwa od ustępu pierwszego tego artykułu. Wyjaśniłem w tym względzie, w odpowiedzi na pierwsze przedstawione pytanie, że takie obniżenie objęte jest art. 185 ust. 1 omawianej dyrektywy o tyle, o ile prowadzi ono do obniżenia podstawy opodatkowania w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 tej dyrektywy.

70. Zakładając, że warunek ten jest spełniony, jestem zdania, że transakcje, których dotyczy postępowanie o zawarcie układu z wierzycielami, objęte są pojęciem „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, jak podniosła T-2.

71. Praktycznym skutkiem układu z wierzycielami jest bowiem brak zapłaty ceny częściowo lub w całości za transakcje wymienione w tym układzie. Sąd odsyłający uważa w tym względzie, że z ekonomicznego punktu widzenia zatwierdzenie układu z wierzycielami oznacza, iż niewypłacalny dłużnik nie wypełni nigdy w całości swoich istniejących zobowiązań, a więc to zatwierdzenie prowadzi nie tylko do braku zapłaty, ale także do obniżenia rozpatrywanych wierzytelności [19].

72. W konsekwencji, z zastrzeżeniem poszanowania przypomnianego powyżej warunku, transakcje objęte postanowieniem zatwierdzającym układ z wierzycielami należy uważać za „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT.

73. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, twierdzę, że art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, takiego jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym, stanowi „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem że obniżenie to objęte jest art. 185 ust. 1 tej dyrektywy.

19 Zobacz pkt 27 niniejszej opinii.

D. W przedmiocie wprowadzenia w życie możliwości przewidzianej w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (pytanie trzecie)

74. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy uwzględniając wymóg jasności i dokładności sytuacji prawnych przewidzianych przez prawodawcę Unii oraz art. 186 dyrektywy VAT, art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie winno skorzystać z możliwości przewidzianej w tym przepisie poprzez wyraźne wprowadzenie obowiązku dokonania korekty w przypadku braku zapłaty lub w przypadku prawomocnego zatwierdzenia układu z wierzycielami.

75. Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że to pytanie trzecie dotyczy brzmienia art. 68 ust. 3 ZDDV1, w którym dokonano transpozycji art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT. W art. 68 ust. 3 ZDDV-1 nie przewidziano bowiem wyraźnie obowiązku dokonania korekty w przypadku „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych", pominięto jedynie ten przypadek przy wyliczaniu odstępstw od tego obowiązku.

76. W konsekwencji sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie winno skorzystać z możliwości wskazanej w tym przepisie poprzez wyraźne ustanowienie obowiązku dokonania korekty w przypadku „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych", czy też może ono poprzestać na pominięciu tego przypadku przy wymienianiu odstępstw podczas transpozycji art. 185 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

77. Pragnę ponownie wyjaśnić, że pytanie to powstaje wyłącznie w sytuacji, gdy obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, objęte jest art. 185 ust. 1 tej dyrektywy, a więc jeśli obniżenie to rzeczywiście pociąga za sobą obniżenie podstawy opodatkowania [20].

78. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem transpozycja dyrektywy do prawa krajowego niekoniecznie wymaga formalnego i dosłownego przeniesienia jej przepisów do wyraźnej i szczególnej normy prawnej, a ogólny kontekst prawny może być wystarczający, o ile faktycznie zapewnia on pełne stosowanie dyrektywy w sposób wystarczająco jasny i ścisły [21].

79. Ponadto każde państwo członkowskie ma obowiązek przyjąć taki sposób wykonania dyrektyw, jaki wyraźnie odpowiada wymogom jasności i pewności sytuacji prawnych, jakie narzuca prawodawca Unii w interesie zamieszkałych czy posiadających swoją siedzibę w państwach członkowskich zainteresowanych osób. W tym celu przepisy dyrektywy winny być wdrażane z niekwestionowaną mocą wiążącą, jak również z wymaganą specyficznością, precyzją i jasnością [22].

80. Chociaż to do sądu krajowego należy ocena, czy te warunki zostały spełnione w sprawie w postępowaniu głównym, Trybunał może, w celu udzielenia sądowi krajowemu przydatnej odpowiedzi, udzielić mu wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne [23].

81. W tym względzie należy podkreślić, że art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje, jako *odstępstwo od odstępstwa*, powrót do ogólnego systemu ustanowionego w art. 185 ust. 1 omawianej dyrektywy (obowiązek dokonania korekty) [24].

20 Zobacz pkt 69 niniejszej opinii.

21 Wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

22 Wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

23 Wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo.

24 Zobacz pkt 46 i 47 niniejszej opinii.

82. W tym kontekście nie wydaje mi się sprzeczne z wymogami jasności i pewności sytuacji prawnych, w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 79 niniejszej opinii, że państwo członkowskie wprowadza w życie tę możliwość w sposób dorozumiany poprzez ograniczenie zakresu *odstępstwa* przy transpozycji art. 185 ust. 2 akapit pierwszy tej samej dyrektywy (zakaz dokonania korekty), jak choćby w art. 68 ust. 3 ZDDV-1.

83. W tym względzie art. 68 ust. 3 ZDDV-1 (w którym dokonano transpozycji art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT) stanowi, że w odstępstwie od obowiązku dokonania korekty ustanowionego w ust. 2 tego artykułu podatnik nie dokonuje korekty pierwotnego odliczenia w przypadku należycie udokumentowanego zniszczenia lub utraty własności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbek, o których mowa w art. 7 niniejszej ustawy.

84. Czyniąc to, ustawodawca słoweński przejął brzmienie art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, pomijając dwa przypadki wymienione w art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy, mianowicie „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" i „należycie udokumentowaną kradzież".

85. Co prawda w art. 68 ZDDV-1 nie uściślono wyraźnie, że „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" i „należycie udokumentowana kradzież" podlegają obowiązkowo korekcie, jednakże te dwa przypadki nie figurują w treści odstępstwa przewidzianego w art. 68 ust. 3 ZDDV-1, a więc każdy podatnik wykazujący zwykłą staranność może z tego wywnioskować, że mogą one podlegać obowiązkowi dokonania korekty przewidzianemu w art. 68 ust. 2 ZDDV-1 [25].

86. Potwierdzenie tego podejścia znajdujemy w wyroku Almos Agrárkülkereskedelmi, który dotyczył art. 90 dyrektywy VAT [26]. Trybunał przyznał bowiem, że przepis krajowy, który, w katalogu sytuacji, w których podstawa opodatkowania ulega obniżeniu w zastosowaniu art. 90 ust. 1 tej dyrektywy, nie uwzględnia przypadku niewywiązania się z zapłaty ceny transakcyjnej, należy postrzegać jako rezultat skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości zastosowania odstępstwa, która została mu przyznana na mocy art. 90 ust. 2 omawianej dyrektywy [27].

87. Podobnie należy przyznać, że przepis krajowy taki jak art. 68 ust. 3 ZDDV-1, który pośród sytuacji, w których odliczenie nie podlega korekcie na podstawie art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, nie wymienia sytuacji braku zapłaty ceny transakcji, należy uważać za wynik skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości odstępstwa, jaka została mu przyznana zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT.

88. Według tej samej logiki Trybunał uznał w wyroku PIGI, że w ustawodawstwie krajowym można prawidłowo wprowadzić obowiązek dokonania korekty w przypadku kradzieży na podstawie tego ostatniego przepisu, bez wyraźnego odnoszenia się do tego przypadku, podając „stwierdzenie niedoboru" jako powód powstania obowiązku korekty [28].

89. Sąd odsyłający zastanawia się, czy można powołać się na wyrok SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft dla zakwestionowania tej wykładni. Zdaniem T-2 wyrok ten stanowi potwierdzenie tezy, zgodnie z którą możliwość przyznaną w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy wdrożyć za pomocą przepisu wyraźnie wprowadzającego obowiązek dokonania korekty w przypadku „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych".

25 Ze względów wymienionych w pkt 59–62 niniejszej opinii brak zapłaty ceny częściowo lub w całości objęty jest art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, jeśli ten brak zapłaty pociąga za sobą obniżenie podstawy opodatkowania. Przepis ten został transponowany w art. 68 ust. 2 ZDDV-1.

26 Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328.

27 Wyrok z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 24.

28 Wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 31–35.

90. Dla przypomnienia: Trybunał orzekł w tym wyroku, że w celu skorzystania z uprawnienia przewidzianego w art. 13 ust. 2 dyrektywy VAT (który zastąpił art. 4 ust. 5 akapit czwarty szóstej dyrektywy) do uznania niektórych działań organów prawa publicznego za „działalność władzy publicznej" państwa członkowskie są zobowiązane do wprowadzenia wyraźnego ustawowego przepisu [29].

91. W moim przekonaniu jednak rozwiązania przyjętego przez Trybunał w omawianym wyroku nie można zastosować mutatis mutandis do okoliczności niniejszej sprawy, jako że możliwość przewidziana w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT ma inny charakter niż możliwość przewidziana w art. 13 ust. 2 tej dyrektywy.

92. W art. 185 ust. 2 akapit drugi omawianej dyrektywy przewidziano, jak wyjaśniłem powyżej [30], odstępstwo od odstępstwa, a więc powrót do ogólnego systemu ustanowionego w art. 185 ust. 1 tej samej dyrektywy.

93. Natomiast w art. 13 ust. 2 dyrektywy VAT przewidziano zwykłe odstępstwo pozwalające państwom członkowskim na rozszerzenie szczególnego systemu przewidzianego w art. 13 ust. 1 tej dyrektywy na działalność inną niż działalność wykonywana jako organy władzy publicznej. Innymi słowy – przepis ten pozwala państwom członkowskim na utworzenie fikcji prawnej umożliwiającej traktowanie jak „działalności wykonywanej jako organy władzy publicznej" działalności, która nią nie jest.

94. Nie widzę możliwości zakwestionowania tego, że takie rozszerzenie zakresu stosowania art. 13 ust. 1 omawianej dyrektywy VAT na działalność, która nie ma charakteru „działalności wykonywanej jako organy władzy publicznej" musi być przedmiotem wyraźnej regulacji ze strony państw członkowskich, jak to podkreślił Trybunał w ww. wyroku [31].

95. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, jestem zdania, że art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie może skorzystać z możliwości przewidzianej w tym przepisie bez wyraźnego przewidzenia obowiązku dokonania korekty w przypadku „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" poprzez samo pominięcie tego przypadku przy wymienianiu odstępstw podczas transpozycji art. 185 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

96. Niezależnie od warunków skorzystania z tej możliwości, które jako jedyne stanowiły przedmiot pytania trzeciego przedłożonego przez sąd odsyłający, pragnę jeszcze przedstawić powody, dla których prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym przewidziano korektę odliczenia, kiedy następuje obniżenie podstawy opodatkowania ze względu na brak zapłaty uzgodnionej ceny.

97. Ze względu na obowiązek zgodnej wykładni prawa krajowego wyjaśnienie to potwierdzi odpowiedź udzieloną na to pytanie.

E. W przedmiocie niemożności ustanowienia niezgodności między korektą opodatkowania (art. 90 dyrektywy VAT) a korektą odliczenia (art. 185 dyrektywy VAT) w przypadku braku zapłaty ceny

98. Z powodów przedstawionych poniżej uważam, że dla skorzystania z możliwości przewidzianych w art. 90 i 185 dyrektywy VAT ustawodawca krajowy nie może ustanowić niezgodności między korektą opodatkowania i korektą odliczenia w przypadku braku zapłaty ceny.

29 Zobacz podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 51, 52.

30 Zobacz pkt 81 i 82 niniejszej opinii.

31 Wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 58.

99. Z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT wynika, że państwo członkowskie winno co do zasady przewidzieć obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku braku zapłaty ceny [32]. Przedstawiłem powody, dla których takie obniżenie podstawy opodatkowania stanowi „zmianę" w rozumieniu art. 185 ust. 1 tej dyrektywy [33].

100. Powstaje w takim przypadku pytanie, czy ten ustawodawca zobowiązany jest do przewidzenia obniżenia odliczenia, do jakiego uprawniony jest nabywca, czy też może on wyłączyć to odliczenie w zastosowaniu art. 185 ust. 2 tej dyrektywy.

101. Moim zdaniem ustawodawstwo krajowe przewidujące obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku braku zapłaty ceny, wyłączające jednocześnie odpowiednie obniżenie odliczenia dokonanego przez nabywcę, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej.

102. Zasada ta wymaga bowiem, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby kwota odliczonego podatku ściśle odpowiadała kwocie podatku naliczonego zapłaconego lub pozostającego do zapłaty [34]. Nie byłoby tak w sytuacji, w której nabywca zobowiązany jest do zapłaty kwoty VAT obliczonej od obniżonej podstawy opodatkowania (rzeczywiście zapłaconej ceny), zachowując jednocześnie uprawnienie do odliczenia kwoty VAT obliczonej od nieobniżonej podstawy (ceny pierwotnie ustalonej).

103. Ponadto o ile rozbieżność ta pociąga za sobą obniżenie przychodów z VAT w zainteresowanym państwie członkowskim, o tyle jest ona również niezgodna z obowiązkiem zapewnienia przez państwa członkowskie poboru w pełnej wysokości VAT należnego na ich terytorium [35] oraz ze skutecznym poborem środków własnych Unii [36].

104. Pragnę podkreślić w tym względzie, że Trybunał orzekł, iż obniżenie wierzytelności VAT dokonane w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami mogłoby pod pewnymi warunkami być zgodne z tymi zasadami [37]. O ile mi wiadomo, Trybunał nie miał dotychczas sposobności wypowiedzieć się w przedmiocie ewentualnej niezgodności między korektą opodatkowania a korektą odliczenia w przypadku braku zapłaty ceny, w szczególności w wyniku postanowienia zatwierdzającego układ z wierzycielami.

105. Z powyższych rozważań wyprowadzam wniosek, że zasadę neutralności podatkowej i obowiązek zapewnienia przez państwa członkowskie poboru w pełnej wysokości VAT należnego na ich terytorium oraz skutecznego poboru środków własnych Unii należy interpretować w ten sposób, iż kiedy ustawodawca krajowy przewiduje obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku braku zapłaty ceny w zastosowaniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, winien on przewidzieć odpowiednie obniżenie odliczenia w zastosowaniu art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy.

32 O ile się nie mylę, ustawodawca słoweński rzeczywiście przewidział obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku braku zapłaty ceny, gdy przyjął art. 39 ZDDV-1, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego. Co prawda w ustępach 2 i 3 tego artykułu, przytoczonych przez sąd odsyłający, przewidziano, że „[p]odatnik *może* […] skorygować (obniżyć) kwotę zadeklarowanego VAT […]". Wydaje mi się jednak, że uściślenie to ma znaczenie proceduralne w tym sensie, że do dostawcy należy zawnioskowanie o obniżenie podstawy opodatkowania, jeśli nie otrzymał on pierwotnie uzgodnionej zapłaty.

33 Zobacz pkt 59–62 niniejszej opinii.

34 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 26 września 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 91.

35 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25; z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 16.

36 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 26; z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 22; z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 19.

37 Wyrok z dnia 7 kwietnia 2016 r., Degano Trasporti, C-546/14, EU:C:2016:206, pkt 23–29. Zobacz również wyrok z dnia 16 marca 2017 r., Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, pkt 20–24, który dotyczył włoskiej procedury tzw. zwolnienia z długów.

106. W praktyce dostawca zgłosi administracji podatkowej skorygowaną (obniżoną) kwotę VAT, a uprawnienie do odliczenia nabywcy zostanie skorygowane (obniżone) w równej proporcji, ponieważ te dwie kwoty obliczane są na podstawie ceny rzeczywiście zapłaconej, a nie na podstawie ceny pierwotnie uzgodnionej.

107. Z uwagi na obowiązek zgodnej wykładni prawa krajowego [38] wykładnia ta stanowi potwierdzenie odpowiedzi udzielonej na pytanie trzecie. Z obowiązku tego wynika bowiem, że sąd odsyłający zobowiązany jest, o ile to możliwe, do zinterpretowania art. 68 ZDDV-1 w taki sposób, iż nakłada on obowiązek dokonania korekty odliczenia, w sytuacji gdy postanowienie zatwierdzające układ z wierzycielami prowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania. Odpowiedź, jakiej udzieliłem na pytanie trzecie, oznacza w praktyce, że w art. 68 ZDDV-1 prawidłowo skorzystano z możliwości nałożenia obowiązku dokonania korekty odliczenia w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania w wyniku braku zapłaty ceny, zgodnie z art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT.

VI. Wnioski

108. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał udzielił na pytania przedłożone przez Vrhovno sodišče (sąd najwyższy, Słowenia) następującej odpowiedzi:

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 obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w postępowaniu o zawarcie układu z wierzycielami, takim jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym, stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia" w rozumieniu tego przepisu, o ile prowadzi ono do obniżenia podstawy opodatkowania w zastosowaniu przepisów krajowych transponujących art. 90 tej dyrektywy.

2) Artykuł 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że obniżenie zobowiązań niewypłacalnego dłużnika, które nastąpiło w ramach postępowania o zawarcie układu z wierzycielami, takiego jak rozpatrywane w sporze w postępowaniu głównym, stanowi „transakcje w całości lub częściowo niezapłacone" w rozumieniu tego przepisu, pod warunkiem jednak, że obniżenie to objęte jest art. 185 ust. 1 tej dyrektywy.

3) Artykuł 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie może skorzystać z możliwości przewidzianej w tym przepisie bez wyraźnego przewidzenia obowiązku dokonania korekty w przypadku „transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych" poprzez samo pominięcie tego przypadku przy wymienianiu odstępstw podczas transpozycji art. 185 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

38 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że stosując prawo wewnętrzne, sądy krajowe zobowiązane są tak dalece, jak to możliwe, dokonywać jego wykładni w świetle brzmienia i celu rozpatrywanej dyrektywy, by osiągnąć przewidziany w niej rezultat i w efekcie zastosować się do art. 288 akapit trzeci TFUE. Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 24 stycznia 2012 r., Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; w odniesieniu do dyrektywy VAT – z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 37.