

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 18 pa?dziernika 2012 r.(*)

Podatki – Podatek VAT – Prawo do odliczenia – Wk?ad niepieni??ny – Zniszczenie nieruchomości – Nowe budynki – Korekta

W sprawie C-234/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Administratiwen syd Warna (Bu?garia) postanowieniem z dnia 3 maja 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 16 maja 2011 r., w post?powaniu:

TEC Chaskowo AD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Ob?a?wane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna pri Centra?no uprawnienie na Nacjona?na agencija za prichodite,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), pe?ni?ca obowi?zki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz i D. Sváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Sztranc-S?awiczek, administrator

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 maja 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu TEC Chaskowo AD przez M. Dimitrowa, adwokata,
- w imieniu Direktor na Direkcija „Ob?a?wane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna pri Centra?no uprawnienie na Nacjona?na agencija za prichodite przez S. Awramowa,
- w imieniu rz?du bu?garskiego przez J. Atanasowa oraz C. Iwanowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz D. Rusanowa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 czerwca 2012 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 185 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką TEC Chaskowo AD (zwaną dalej „TEC Chaskowo”) a Dyrektorem na Dyrekcja „Obowiązków i uprawnień na izby” – Warna pri Centrałno upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją w Warnie przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Artykuł 168 dyrektywy przewiduje:

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

a) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

5 Artykuł 184 dyrektywy przewiduje, że wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi.

6 Artykuł 185 dyrektywy ma następujące brzmienie:

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

2. W drodze odstępstwa od ust. 1 korekta nie jest dokonywana w przypadkach transakcji w całości lub częściowo niezapłaconych, w przypadku należycie udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży w szczególności oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki [...].

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

7 Artykuł 186 dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla jej art. 184 i 185.

Prawo bułgarskie

8 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwana dalej „ZDDS”) obowiązuje od dnia 1 stycznia 2007 r.

9 Artykuł 5 ZDDS przewiduje:

„W rozumieniu niniejszej ustawy towarem jest każda rzecz ruchoma lub nieruchoma, w tym także energia elektryczna, gaz, woda, ciepło lub zimno i podobne przedmioty, jak również oprogramowanie”.

10 Artykuł 6 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Za dostawę rzeczy w rozumieniu niniejszej ustawy uważa się przeniesienie prawa własności lub innego prawa rzeczowego do rzeczy”.

11 Na podstawie art. 10 ZDDS:

„1. Dostawą towaru lub świadczeniem usługi nie jest dostawa lub usługa na rzecz podmiotu przejmującego dokonana przez osobę bądź w trakcie przekształcenia, zbywania lub wnoszenia wskutek:

[...]

3) wniesienia aportu do spółki handlowej.

2. W przypadkach, o których mowa w ust. 1, osoba otrzymująca towary lub usługi staje się następcą prawnym w zakresie wszystkich związanych z nimi praw i obowiązków na podstawie niniejszej ustawy, w tym z prawem do odliczenia i zobowiązaniem do korekty wykorzystanego prawa do odliczenia.

[...]”.

12 Poza wypadkami zmiany podstawy wymiaru podatku oraz zmiany rodzaju dostawy korekty wykonania prawa do odliczenia reguluje art. 79 ZDDS, który przewiduje:

„[...]”

3. Od osoby zarejestrowanej, która w całości lub w części skorzystała z odliczenia za wytworzone, kupione, nabyte lub zaimportowane przez nią towary lub usługi, jest obliczana i należąca kwota podatku w wysokości wykorzystanego odliczenia, jeżeli towary zostały zniszczone, uznane za niedobór lub wyodrębnione jako wybrakowane bądź ich przeznaczenie zostało zmienione, a nowe przeznaczenie nie uprawnia do odliczenia.

4. Korekty [...] należy dokonać w okresie podatkowym, w którym wystąpiły odpowiednie okoliczności, poprzez sporządzenie protokołu [...].

[...]

6. [...] od towarów lub usług stanowiących dobra inwestycyjne w rozumieniu ustawy w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych od podatnika należąca jest kwota podatku [...]”.

13 Ograniczenia korekty są przewidziane w art. 80 ust. 2 ZDDS w następujący sposób:

„Korekty na podstawie art. 79 ust. 3 nie są dokonywane w następujących przypadkach:

1) zniszczenia, niedoboru lub braków spowodowanych przez siłę wyższą, a także w przypadku zniszczenia towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, które znajdują się pod nadzorem administracyjnym na podstawie ustawy o podatkach akcyzowych i składowach

podatkowych;

2) zniszczenia, niedoboru lub braków spowodowanych przez awarie lub wypadki, co do których dana osoba może wykazać, że nie zostały przez nią zawinione;

[...]

4) braków technologicznych w granicach dopuszczalnych norm, które są ustalane poprzez dokumentację techniczną dla odpowiedniej produkcji lub działalności;

5) braków z powodu upływu okresu przydatności, który jest ustalany na podstawie wymogów aktu prawnego;

6) wyksięgowania dóbr inwestycyjnych w rozumieniu ustawy o rachunkowości, jeżeli ich wartość bilansowa jest niższa niż 10% kosztów nabycia.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 Głównym przedmiotem działalności TEC Chaskowo jest wytwarzanie energii elektrycznej, a także transport i dystrybucja energii cieplnej. Spółka ta prowadzi elektrownię ciepłą położoną w Chaskowie (Bułgaria).

15 W dniu 2 kwietnia 2008 r. spółka Finans in'enering AD (zwana dalej „Finans in'enering”) kupiła od gminy Chaskowo kompleks nieruchomości obejmujący w szczególności trzy budowle służące wytwarzaniu energii (wieża chłodząca, komin oraz budynek produkcyjny). Zakup ten został objęty podatkiem VAT.

16 W dniu 4 lipca 2008 r. dokonano podwyższenia kapitału zakładowego TEC Chaskowo poprzez wniesienie wkładu niepieniężnego obejmującego ten kompleks nieruchomości należącego do spółki Finans in'enering, który został odkupiony od gminy Chaskowo.

17 Dokonana przez spółkę Finans in'enering czynność wniesienia wkładu została uznana przez urząd ds. przychodów dyrekcji okręgowej narodowej agencji skarbowej miasta Warna za niestanowiącą dostawy towarów, ponieważ spółka ta przeniósł kompleks nieruchomości stanowiący całość majątku.

18 W dniu 29 lipca 2009 r. TEC Chaskowo uzyskała pozwolenie na budowę w ramach projektu modernizacji elektrowni ciepłej Chaskowo, obejmującego wyburzenie części nieruchomości wniesionych na kapitał tego przedsiębiorstwa przez Finans in'enering, to jest wieży chłodzącej, kolumny oraz budynku produkcyjnego. Roboty rozbiórkowe, które miały miejsce między dniem 1 stycznia a dniem 28 lutego 2010 r., zostały wykonane przez inną spółkę. Żelazny metalowy pochodzący z tej rozbiórki został odsprzedany, przez co miały miejsce czynności opodatkowane podatkiem VAT.

19 W kwietniu 2010 r. w spółce TEC Chaskowo została przeprowadzona kontrola podatkowa za okres od dnia 1 listopada 2009 r. do dnia 28 lutego 2010 r. W jej ramach stwierdzono, że dane nieruchomości przed wniesieniem ich na kapitał spółki TEC Chaskowo zostały kupione przez Finans in'enering, która to spółka już odliczyła podatek VAT zapłacony przy realizacji tego zakupu.

20 W świetle powyższych ustaleń, a w szczególności okoliczności, że cztery budynków budowanych przedmiotem postępowania przed sądem krajowym została rozebrana, urząd ds.

przychodów dyrekcji okręgowej narodowej agencji skarbowej miasta Warna uzna, że zostały spełnione warunki wymagane do dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego przez Finansinering.

21 W decyzji korygującej z dnia 19 lipca 2010 r. rzeczony urząd uzna, że od spółki TEC Chaskowo jako następcy praw i obowiązków spółki Finansinering należą zarówno kwota 1 268 581 BGN z tytułu korekty odliczenia podatku VAT dokonanej przez tę ostatnią spółkę, jak i odsetki od tej sumy w wysokości 45 606 BGN.

22 Powyższa decyzja korygująca została zaskarżona do Dyrektora, przy czym TEC Chaskowo twierdzi, że nie należało dokonywać korekty, ponieważ rozbiórka danych budynków miała na celu zastąpienie ich nowymi budynkami, które mają służyć realizacji czynności podlegających opodatkowaniu. W dniu 1 grudnia 2010 r. Dyrektor oddalił odwołanie.

23 TEC Chaskowo wniosła zatem skargę na wskazaną decyzję do Administratiwen syd Warna.

24 Sąd ten podkreśla, że przepisy krajowe ustanawiają rozróżnienie między dobrowolnym zniszczeniem własności a zniszczeniem mającym przyczynę zewnętrzną; podatnik jest zwolniony z korekty tylko w tym drugim wypadku. W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jak należy interpretować pojęcie »zniszczenie własności« w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy [...] i czy dla celów korekty podatku odliczonego przy nabyciu majątku mają znaczenie motywów zniszczenia lub warunki, na jakich ono nastąpiło?

2) Czy prawidłowo wykazane zniszczenie dóbr gospodarczych wyłącznie w celu utworzenia nowych, nowocześniejszych dóbr o tym samym przeznaczeniu należy rozumieć jako »zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia« w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy [...]?

3) Czy art. 185 ust. 2 dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że zezwala ona państwowym członkowskim na uregulowanie dokonania korekty w przypadku zniszczenia majątku wtedy, gdy przy jego nabyciu nie dokonano zapłaty w całości lub w części?

4) Czy art. 185 ust. 1 i 2 dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak art. 79 ust. 3 oraz art. 80 ust. 2 pkt 1 [ZDDS], które przewidują korektę wykorzystanego odliczenia w przypadkach zniszczenia majątku, przy którego nabyciu dokonano całkowitej zapłaty kwoty podstawowej i naliczonego podatku, a niedokonanie korekty odliczenia uzależnia od innej przesłanki niż zapłata?

5) Czy art. 185 ust. 2 dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że wyłącza on możliwość korekty odliczenia w przypadku wyburzenia istniejących budowli, które następuje wyłącznie w celu utworzenia w ich miejsce nowych, nowocześniejszych budowli, które mają takie samo przeznaczenie co wyburzone i służą do realizacji transakcji uprawniających do odliczenia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

25 Poprzez pytanie drugie, na które należy odpowiedzieć w pierwszej kolejności, sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 185 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zniszczenie, takie jak budynek przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, kilku budynków

przeznaczonych do wytwarzania energii i zastąpienie ich nowocześniejszymi budynkami o tym samym przeznaczeniu stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia podatku VAT dokonanego po złożeniu deklaracji tego podatku, a tym samym skutkuje obowiązkiem korekty rzeczowego odliczenia.

26 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy wstępnie zauważyć, że to art. 184–186 dyrektywy ustanawiają system mający zastosowanie w odniesieniu do powstania ewentualnego prawa administracji podatkowej do dokonania korekty po stronie podatnika, w tym także jeżeli chodzi o korektę odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych.

27 Należy ponadto przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel lub rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 K^{ub}, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Z art. 168 dyrektywy wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia dobra używa tego dobra do celów czynności opodatkowanych, jest on uprawniony do odliczenia podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego za dane dobro. Owo prawo do odliczenia powstaje w chwili, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny, to znaczy w momencie dostarczenia towaru (zob. ww. wyrok w sprawie K^{ub}, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W odniesieniu do ewentualnego wpływu na rzeczowe odliczenie zdarzeń, które nastąpią po jego dokonaniu, z orzecznictwa wynika, że faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub usług określa zakres pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony, i zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów, które powinny być dokonane zgodnie z warunkami przewidzianymi w art. 185–187 dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Przewidziany przez rzeczony artykuł dyrektywy mechanizm korekty stanowi bowiem integralną część ustanowionego przez nią systemu odliczenia podatku VAT.

31 W tym względzie należy podkreślić, że zasady przewidziane przez dyrektywę w zakresie korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane we wcześniejszym stadium nadal będą uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem. Dyrektywa ta ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych (zob. ww. wyrok w sprawie Centralan Property, pkt 57).

32 W odniesieniu do powstania ewentualnego obowiązku korekty dokonanego odliczenia art. 185 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą taka korekta jest dokonywana w szczególności w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia.

33 W tych okolicznościach powstaje pytanie, czy w sprawie takiej jak przed sądem krajowym, w której rozbiórka nieruchomości została przeprowadzona w ramach modernizacji elektrowni ciepłej i w celu kontynuowania działalności gospodarczej, której przedmiotem jest produkcja

energii, należy stwierdzić istnienie takich zmian w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy oraz czy w konsekwencji sama zasada mechanizmu korekty znajduje zastosowanie.

34 W tym względzie w sytuacji takiej jak b) d) ca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zastąpienie przestarzałych struktur nowoczesniejszymi budynkami specjalnymi t) samą funkcją, a w konsekwencji wykorzystanie tych ostatnich do czynności podlegających opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu w ten sposób nie przerywa bezpośredniego związku istniejącego pomiędzy nabyciem danych budynków na wcześniejszym etapie obrotu z jednej strony a działalnością gospodarczą prowadzoną następnie przez podatnika z drugiej strony. Nabycie danych nieruchomości, a następnie ich zniszczenie w celu ich modernizacji może zatem być uważane za szereg powiązanych czynności, których przedmiotem jest dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu na tej samej podstawie co zakup nowych nieruchomości i ich bezpośrednio wykorzystanie.

35 Ta interpretacja nasuwa się tym bardziej w okolicznościach, gdy nabyte budynki zostały zniszczone tylko częściowo, nowe budynki zostały wzniesione na tym samym terenie, nabytym uprzednio, a niektóre odpady pochodzące z rozbiórki starych budynków zostały odsprzedane, przy czym sprzedaż ta spowodowała ponadto czynności podlegające opodatkowaniu na późniejszym etapie obrotu.

36 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 185 ust. 1 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż zniszczenie, takie jak b) d) ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, kilku budynków przeznaczonych do wytwarzania energii i zastąpienie ich nowoczesniejszymi budynkami o tym samym przeznaczeniu nie stanowi zmiany czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia podatku VAT dokonanego po złożeniu deklaracji tego podatku, a tym samym nie skutkuje obowiązkiem korekty rzeczowego odliczenia.

37 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie, która wyklucza możliwość zmiany czynników istotnych w kontekście podatku VAT w okolicznościach takich jak b) d) ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pozostałe pytania.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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 zniszczenie, takie jak b) d) ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, kilku budynków przeznaczonych do wytwarzania energii i zastąpienie ich nowoczesniejszymi budynkami o tym samym przeznaczeniu nie stanowi zmiany czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia podatku od wartości dodanej dokonanego po złożeniu deklaracji tego podatku, a tym samym nie skutkuje obowiązkiem korekty rzeczowego odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.