

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziewięta izba)

z dnia 4 maja 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 185 – Korekta odliczeń naliczonego VAT – Towary wycofane – Późniejsza sprzedaż jako odpadów – Prawidłowo udowodnione lub uzasadnione zniszczenie lub zutylizowanie

W sprawie C-127/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria) postanowieniem z dnia 16 lutego 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 lutego 2022 r., w postępowaniu:

„Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD

przeciwko

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

TRYBUNAŁ (dziewięta izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J.-C. Bonichot i O. Spineanu-Matei (sprawodawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: T. Trapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD – O.P. Hadzhiyski oraz T.M. Mollahasan, advokaci,

– w imieniu Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia – T. Todorov,

– w imieniu Komisji Europejskiej – D. Drambozova, J. Jokubauskaitė oraz V. Uher, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznik generalnej, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 185 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 złożony w ramach sporu pomiędzy „Balgarska telekomunikatsionna kompania” EAD (zwaną dalej „BTK”) a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danatchno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i praktyk podatkowych oraz praktyk w zakresie zabezpieczenia społecznego w Sofii, Bułgaria) w przedmiocie decyzji generalnego inspektora podatkowego przy Teritorialna Direktsia na Natsionalna Agentsia za Prihodite (dyrekcji terytorialnej krajowej agencji przychodów skarbowych, Bułgaria) – „Duzi podatnicy i ubezpieczyciele” – oddalającej wniosek BTK o zwrot kwot zapłaconych z tytułu pierwotnie dokonanych korekt odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT), których dokonała ona ze względu na wycofanie różnych dóbr inwestycyjnych i zapasów w latach 2014–2017.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

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

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

4 Artykuł 184 tej dyrektywy przewiduje:

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

5 Zgodnie z art. 185 wspomnianej dyrektywy:

„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 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 całościowo lub częściowo niezapłaconych oraz w przypadku kradzieży”.

6 Artykuł 186 tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie określają szczegółowe przepisy wykonawcze dla jej art. 184 i 185.

Prawo bułgarskie

7 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawa o podatku od wartości dodanej) z dnia

21 lipca 2006 r. (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., s. 8), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. (zwana dalej „ZDDS”), stanowi w art. 78:

„1. Odliczony VAT naliczony to kwota podatku, którą podatnik na mocy niniejszej ustawy odliczy w roku, w którym skorzysta z prawa do odliczenia.

2. Zarejestrowany podmiot ma obowiązek dokonania korekty kwoty odliczonego podatku w przypadku zmiany podstawy opodatkowania lub rozwiązania umowy dostawy lub zmiany rodzaju dostawy.

[...]”.

8 Artykuł 79 ust. 1 ZDDS przewiduje:

„Kiedy podatnik, który odliczy w całości, w części lub proporcjonalnie do poziomu wykorzystania do celów niezależnego wykonywania działalności gospodarczej podatek naliczony w odniesieniu do towarów, które wyprodukował, nabył lub importował, jest zobowiązany, w przypadku zniszczenia, stwierdzenia braku lub wycofania tych towarów, do zapłaty podatku w kwocie odpowiadającej odliczonemu VAT naliczonemu”.

9 Wyjtki lub ograniczenia dotyczące korekty odliczonego VAT są przewidziane w art. 80 tej ustawy, który w ust. 2 stanowi:

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

1. zniszczenia, niedoboru lub wycofania spowodowanych działaniem siły wyższej, a także zniszczenia produktów akcyzowych i podlegających kontroli administracyjnej zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym i o składowych podatkowych;

2. zniszczenia, niedoboru lub wycofania spowodowanych awariami lub klęskami żywiołowymi, co do których zainteresowany jest w stanie udowodnić, że nie zostały spowodowane przez niego lub osobę użytkującą ten towar;

3. niedoborów wynikających ze zmiany właściwości fizycznych i chemicznych w normalnych proporcjach odpowiadających normom ustanowionym dla dopuszczalnych wartości naturalnej utraty substancji oraz zaniku towarów podczas ich przechowywania i transportu zgodnie z aktem regulacyjnym lub standardami i normami przedsiębiorstwa;

4. wad technicznych w granicach tolerancji określonych w dokumentacji technicznej dotyczącej określonego procesu produkcyjnego lub rodzaju działalności;

5. wycofania z powodu upływu okresu przydatności określonego zgodnie z wymogami prawa;

6. wycofania środków trwałych, jeżeli ich wartość księgowa netto jest niższa niż 10 % ich pierwotnej wartości”.

10 Artykuł 79 ust. 3 i art. 80 ust. 2 ZDDS w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2017 r. (zwanym dalej „ZDDS we wcześniejszym brzmieniu”) zawierały przepisy podobne do przepisów przytoczonych, odpowiednio, w pkt 8 i 9 niniejszego wyroku.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 BTK jest spółką prawa bułgarskiego prowadzącą działalność w dziedzinie telekomunikacji. Jest ona podatnikiem VAT w zakresie swojej działalności, która polega w

szczególnie na świadczeniu usług telekomunikacyjnych. Na potrzeby swojej działalności nabywa różne dobra inwestycyjne oraz, w celu ich odsprzedaży, telefony komórkowe i inne urządzenia niezbędne lub pomocnicze dla korzystania ze świadczonych przez siebie usług. VAT zapłacony w związku z tymi zakupami podlega odliczeniu.

12 W okresie między październikiem 2014 r. a grudniem 2017 r. BTK wycofała różne towary, takie jak urządzenia, wyposażenie lub sprzęt uznany za niezdalny do użytku lub sprzedaży z różnych powodów, w tym z powodu zużycia, wadliwości, przestarzałości lub nieprzydatności. Owo wycofanie zostało dokonane zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi. Polegało ono konkretnie na wykreśleniu z bilansu spółki danych towarów. Następnie niektóre z tych towarów zostały sprzedane jako odpady przedsiębiorstwom trzecim będącym podatnikami, a inne zostały zniszczone lub zutylizowane.

13 Wspomniane czynności wycofania doprowadziły do korekty obejmującej zwrot odliczonego VAT w odniesieniu do odnośnych towarów. Korekty te zostały dokonane na podstawie art. 79 ust. 3 ZDDS we wcześniejszym brzmieniu w latach 2014–2016 i na podstawie art. 79 ust. 1 ZDDS od dnia 1 stycznia 2017 r.

14 W dniu 18 stycznia 2019 r. BTK złożyła wniosek o zwrot kwot zapłaconych w ramach wspomnianych korekt. Wniosek ten dotyczył łącznej kwoty 1 304 090,54 BGN (lewów bułgarskich) (około 666 770 EUR). Podniosła ona przy tym, że art. 79 ust. 1 ZDDS jest niezgodny z art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, podobnie jak art. 79 ust. 3 ZDDS we wcześniejszym brzmieniu.

15 Ów wniosek o zwrot został oddalony decyzją generalnego inspektora podatkowego przy dyrekcji terytorialnej krajowej agencji przychodów skarbowych – „Duzi podatnicy i ubezpieczyciele”, przyjętą w dniu 5 grudnia 2019 r. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją dyrektora dyrekcji ds. odwołań i praktyk podatkowych oraz praktyk w dziedzinie zabezpieczenia społecznego w Sofii z dnia 18 lutego 2020 r.

16 Podobnie skarga wniesiona przez BTK na tę ostatnią decyzję do Administrativen sad Sofia grad (sądu administracyjnego miasta Sofia, Bułgaria) została oddalona wyrokiem z dnia 18 maja 2021 r. Sąd ten stwierdził, że wycofanie towarów mogło być przedmiotem korekty zgodnie z art. 80 ust. 2 ZDDS tylko wtedy, gdy spełniony jest jeden z warunków przewidzianych w tym przepisie, co nie miało miejsca.

17 Od tego wyroku wniesiono odwołanie do Varhoven administrativen sad (najwyższego sądu administracyjnego, Bułgaria), który jest sądem odwołańczym.

18 Sąd ten wyjaśnia, że wycofanie towarów polega na wykreśleniu ich z bilansu i że pojęcie to jest interpretowane w prawie bułgarskim jako odnoszące się do aktywów lub towarów w magazynach, które stały się nieużyteczne lub nienadające się do użytku, do jakiego były przeznaczone, z powodu fizycznego zużycia lub uszkodzenia lub jeżeli są przestarzałe i nie mogą być już używane lub sprzedane. Stwierdza on zasadniczo, że wykładnia ta oznacza wyczerpanie potencjału gospodarczego danych towarów w trakcie ich wykorzystywania w ramach działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Dokonuje on w tym zakresie porównania z sytuacją, w której towary lub usługi zostały w całości zużyte w ramach działalności gospodarczej podatnika, w której to sytuacji, jak uważa, zgodnie z orzecznictwem Trybunału wyłączenie tych towarów lub usług z majątku podatnika nie oznacza zmiany czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT.

19 Następnie sąd odwołańczy zauważa, że art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT zawiera wyczerpujący wykaz przypadków, które, z zastrzeżeniem akapitu drugiego tego ustępu,

nie powinny powodować korekty odliczonego VAT, i wskazuje, że jego zdaniem przypadki te odpowiadają sytuacjom, w których towar nie może być dalej wykorzystywany przez podatnika do kolejnych dostaw ze względu na zdarzenia niezależne od jego woli. Podkreśla on, że wyjątek od dokonywania korekty w takich przypadkach zmierza do uniknięcia tego, aby podatnik poniósł dodatkowo stratę podatkową oprócz straty gospodarczej.

20 W tym kontekście sąd odsyłający uważa, że zgodnie z prawem skarżonej przed nim decyzji, a zatem rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu, wymaga wyjaśnienia niektórych pojęć, o których mowa w art. 185 dyrektywy VAT.

21 Sąd ten zastanawia się przede wszystkim nad ewentualnym wpływem okoliczności, że w niniejszym przypadku wycofane towary zostały następnie sprzedane jako odpady w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, lecz nienależących do zakresu zwykłej działalności gospodarczej BTK wykonywanej w charakterze podatnika. Sąd ten zastanawia się następnie, czy wycofanie stanowi zmianę elementów uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, jeżeli dane towary zostały następnie zniszczone lub usunięte, z wyłączeniem jakiegokolwiek wykorzystania w ramach transakcji zwolnionych z podatku lub nieobjętych zakresem stosowania VAT. Wreszcie, zakładając, że wycofanie może stanowić „zagubienie” w rozumieniu art. 185 ust. 2 akapit pierwszy wspomnianej dyrektywy, sąd ten zastanawia się, czy w takiej sytuacji istotnym czynnikiem jest to, że towar został obiektywnie zniszczony, czy też konieczne jest ponadto, by wynikało to ze zdarzeń niezależnych od woli podatnika, których nie mógł on przewidzieć ani im zapobiec.

22 W tych okolicznościach Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 185 ust. 1 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towarów w rozumieniu wyksięgowania aktywów lub zapasów z bilansu podatnika na tej podstawie, że nie przewiduje się już ich gospodarczego wykorzystania (ponieważ na przykład zostały zużyte, są wadliwe, nieodpowiednie lub nie mogą być wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem), stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w związku z już zapłaconym VAT od zakupu towarów, która nastąpiła po złożeniu deklaracji [VAT] zgodnie z ZDDS i która w związku z tym rodzi obowiązek korekty odliczenia, w sytuacji gdy wycofane towary zostały następnie sprzedane [w ramach] opodatkowanej dostawy]

2) Czy art. 185 ust. 1 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towarów w rozumieniu [wskazanym w pytaniu pierwszym] stanowi zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia w związku z już zapłaconym VAT od zakupu towarów, która nastąpiła po złożeniu deklaracji [VAT] i która w związku z tym rodzi obowiązek korekty odliczenia, w sytuacji gdy wycofane towary zostały następnie zniszczone lub zutylizowane, a fakt ten został należyście udokumentowany lub potwierdzony?

3) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, drugie lub na oba pytania: czy art. 185 ust. 2 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towarów w okolicznościach opisanych powyżej stanowi należyście udokumentowany lub potwierdzony przypadek zniszczenia lub zagubienia towaru, który nie powoduje powstania obowiązku korekty odliczenia VAT naliczonego przy zakupie towarów?

4) Czy art. 185 ust. 2 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w należyście udokumentowanych lub potwierdzonych przypadkach zniszczenia lub zagubienia towaru można nie dokonywać korekty odliczenia tylko wtedy, gdy zniszczenie lub zagubienie zostało spowodowane zdarzeniami pozostającymi poza kontrolą podatnika, których nie mógł on

przewidzie? ani unikn???

5) W razie udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, drugie lub na oba pytania: czy art. 185 ust. 1 dyrektywy [VAT] stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu takiemu jak art. 79 ust. 3 ZDDS [we wcześniejszym brzmieniu] i art. 79 ust. 1 ZDDS [...], który przewiduje obowiązek korekty odliczenia VAT naliczonego w przypadku wycofania towarów, nawet jeżeli towary te zostały następnie sprzedane w ramach opodatkowanej dostawy [...] lub jeżeli zostały one zniszczone lub zutylizowane, a okoliczność ta została należyście udokumentowana lub potwierdzona?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Tytułem wstępnym należy przypomnieć, że zasady korekty wstępnie odliczonego VAT przewidziane w art. 187–191 dyrektywy VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, takich jak niektóre towary, które zostały wycofane przez BTK, nie mają wpływu na odpowiedź na wspomniane pytania. Te ostatnie dotyczą bowiem powstania obowiązku korekty, a nie sposobów dokonywania ewentualnej korekty. Z kolei to art. 184–186 dyrektywy VAT ustanawiają system mający zastosowanie w odniesieniu do powstania ewentualnego prawa organu podatkowego do dokonania korekty od podatnika, w tym także jeżeli chodzi o korektę odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie pytania pierwszego

24 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towaru, który zdaniem podatnika stał się nieużyteczny w ramach zwykłej działalności gospodarczej, a następnie sprzedaż tego towaru jako odpadu, która to sprzedaż została opodatkowana VAT, stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia” w rozumieniu tego przepisu.

25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że przewidziany w art. 184–186 dyrektywy VAT mechanizm korekty stanowi integralną część systemu odliczeń VAT ustanowionego w tej dyrektywie (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Jeżeli chodzi o ów system, to z art. 168 dyrektywy VAT wynika ponadto, że w sytuacji gdy podatnik, działający w takim charakterze w chwili nabycia towaru, używa go w ramach dalszych opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT należnego lub zapłaconego za ten towar (zob. podobnie wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Wspomniany system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciążącego VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność obciążeń podatkowych całej działalności gospodarczej, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu VAT (zob. wyrok z dnia 17 października 2018 r., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Następnie, jeżeli chodzi o ewentualny wpływ na owe odliczenia zdarzeń, które nastąpiły po ich dokonaniu, to należy przypomnieć, że to zamierzone wykorzystanie towarów lub usług decyduje o zakresie pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony, oraz o zakresie ewentualnych korekt w kolejnych okresach (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2020 r., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W ten sposób zasady przewidziane w dyrektywie w dziedzinie korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność VAT, z tym skutkiem, że transakcje dokonane na wcześniejszym etapie obrotu nadal będą uprawniały do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim są do świadczeń opodatkowanych takim podatkiem. Za pomocą tych zasad dyrektywa ta ma na celu utrzymanie przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy odliczeniem VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu a wykorzystaniem danych towarów lub usług do własnych opodatkowanych transakcji (wyrok z dnia 10 października 2013 r., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wreszcie w odniesieniu do powstania ewentualnego obowiązku korekty dokonanego odliczenia VAT naliczonego art. 185 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasadę, zgodnie z którą obowiązek ten powstaje między innymi wtedy, gdy zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty tego odliczenia nastąpiła po złożeniu deklaracji VAT.

31 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że dane towary zostały ostatecznie sprzedane przez podatnika w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu. W związku z tym należy stwierdzić, że została spełniona przesłanka umożliwiająca zastosowanie i utrzymanie prawa do odliczenia zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 27 niniejszego wyroku, a mianowicie że towary te zostały wykorzystane w ramach działalności gospodarczej podlegającej VAT. To zastosowanie i utrzymanie są ponadto konieczne dla zapewnienia neutralności podatkowej, która stanowi cel, do którego dąży wspólny system VAT poprzez system odliczeń.

32 W tym względzie bez znaczenia jest to, że sprzedaż odpadów nie należy do zwykłej działalności gospodarczej podatnika dokonującej takiej sprzedaży lub że wartość wytworzenia danych towarów zostaje obniżona w stosunku do ich pierwotnej wartości ze względu na to, że są one sprzedawane jako odpady lub że z tego samego powodu zmienia się ich pierwotny charakter.

33 Zgodnie bowiem z orzecznictwem przypomnianym w pkt 27 niniejszego wyroku jeżeli towary są wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej podlegającej VAT, to system odliczenia dotyczy wszelkiej działalności gospodarczej podatnika, bez względu na jej cel lub rezultaty. Należy ponadto zauważyć, że Trybunał, aby uznać, iż nie trzeba było dokonywać korekty odliczeń, uwzględnił już fakt, że odpady pochodzące z nieruchomości nabytych w ramach systemu odliczenia VAT, a następnie częściowo zburzonych, zostały odsprzedane w ramach opodatkowanych transakcji podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 18 października 2012 r., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, pkt 35).

34 W związku z tym takie okoliczności nie mogą prowadzić do zerwania przejrzystości i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu danych towarów a ich wykorzystaniem do transakcji opodatkowanych w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 29 niniejszego wyroku.

35 Ze wszystkich tych rozważań wynika, że art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towaru, który zdaniem podatnika stał się nieużyteczny w ramach jego zwykłej działalności gospodarczej, a następnie sprzedaż tego towaru jako odpadu, która to

sprzedaż zostaje opodatkowana VAT, nie stanowi „zmiany czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

36 Poprzez pytanie drugie oraz pytania trzecie i czwarte, które w zakresie, w jakim dotyczą one towarów zniszczonych, należy zbadać przede wszystkim, czy art. 185 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wycofanie towaru, który zdaniem podatnika stał się nieużyteczny w ramach jego zwykłej działalności gospodarczej, po którym to wycofaniu nastąpiło dobrowolne zniszczenie tego towaru, stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia” w rozumieniu ust. 1 tego artykułu, a jeżeli tak, to czy wycofanie wspomnianego towaru w takich okolicznościach stanowi „należyte udokumentowane lub uzasadnione zniszczenie” lub „należyte udokumentowane lub uzasadnione zagubienie” w rozumieniu ust. 2 tego artykułu, mimo że nie jest to zdarzenie niezależne od woli tego podatnika, którego nie mógł on przewidzieć ani mu zapobiec.

37 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że zniszczenie towaru powoduje nieuchronnie utratę jakiegokolwiek możliwości wykorzystania go w ramach opodatkowanych transakcji (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 października 2012 r., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, pkt 35).

38 W związku z tym okoliczności ta prowadzi do przerwania ciągłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia VAT naliczonego a wykorzystaniem danego dobra do transakcji opodatkowanych, o którym mowa w orzecznictwie przypomnianym w pkt 29 niniejszego wyroku, a zatem stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia” w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT. Potwierdza to zresztą wymienienie w ust. 2 tego artykułu zniszczenia wśród możliwych wyjątków od obowiązku korekty.

39 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o znaczenie i zakres pojęć „zniszczenia” i „utruty” w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, to w braku definicji należy je ustalić zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu w szczególności kontekstu, w którym są one użyte (zob. podobnie wyrok z dnia 22 kwietnia 2021 r., Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W języku potocznym pojęcie „zniszczenia” oznacza działanie mające na celu istotną zmianę przedmiotu, spowodowanie jego zniknięcia poprzez jego zburzenie, unicestwienie. Pojęcie „zagubienia”, jeżeli dotyczy ono rzeczy, oznacza z kolei fakt pozbawienia kogoś rzeczy, w odniesieniu do której miał on prawo własności lub prawo korzystania. Wynika z tego, że zagubienie towaru nie może wynikać z dobrowolnego działania jego właściciela lub posiadacza, podczas gdy nie jest to wykluczone w przypadku zniszczenia.

41 Jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisują się wyjątki przewidziane w art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, i ich cel, należy stwierdzić, że przepis przewidujący podobne wyjątki był wcześniej zawarty w art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych. – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1). Prace przygotowawcze dotyczące tego ostatniego przepisu wskazują, że prawodawca wspólnotowy uznał za konieczne ograniczenie za pomocą tych wyjątków obowiązku korekty w przypadku zniknięcia towaru, od którego odliczono naliczony VAT, do przypadków nieuzasadnionego zniknięcia, tak aby uniknąć sytuacji, w której strata o charakterze podatkowym mogłaby doliczyć się do straty ekonomicznej w razie przedstawienia dowodu na zniszczenie, zagubienie lub kradzież.

42 Z tych wskazówek wynika, że w sytuacji zniszczenia, zagubienia lub kradzieży, o których

mowa w art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, odpowiadaj? przypadkom poniesionej straty gospodarczej, ale równie? i to, ?e zaistnienie tych przypadków powinno zosta? prawid?owo udowodnione lub uzasadnione na podstawie akapitu pierwszego tego przepisu.

43 W niniejszej sprawie, poniewa? zniszczenie danych towarów wynika?o tu z dzia?ania podatnika, nale?y uzna?, ?e chodzi o „zniszczenie”, a nie o „zagubienie” w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT.

44 Ponadto ani z brzmienia tego przepisu, ani z prac przygotowawczych, które mo?na uzna? za maj?ce znaczenie dla niniejszej sprawy, nie wynika, ?e zniszczenie dobra musi by? ca?kowicie niezale?ne od woli podatnika. Jak bowiem wskazano w pkt 40 niniejszego wyroku, nie mo?na wykluczy?, ?e w niektórych przypadkach wspomniane zniszczenie zak?ada dobrowoln? interwencj? tego podatnika.

45 Jest tak w szczególno?ci w przypadku zniszczenia towaru, o którym zadecydowano w nast?pstwie stwierdzenia, ?e towar ten sta? si? niezdalny do wykorzystania w ramach zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej podatnika. W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e uwzgl?dnienie rzeczywisto?ci gospodarczej i handlowej stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jednak?e aby zniszczenie towaru stanowi?cego cz??? maj?tku podatnika mog?o zosta? obj?te art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT, musi ono zosta? nale?ycie udowodnione lub uzasadnione, i uwzgl?dnione mo?e zosta? jedynie zniszczenie towaru, o którym zadecydowano ze wzgl?du na obiektywn? utrat? u?yteczno?ci przez ten towar w ramach zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, czego zweryfikowanie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

47 Co wi?cej, w zakresie, w jakim s?d odsy?aj?cy powo?uje si? równie? na fakt, ?e niektóre towary, których dotycz? korekty b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, zosta?y „zutylizowane”, powinien on równie? zbada?, czy okoliczno?ci, których konkretnie dotyczy to poj?cie, odpowiadaj? nieodwracalnemu znikni?ciu tych towarów. Nale?y zatem uzna?, ?e sposoby zutylizowania towaru takie jak jego sk?adowanie na sk?adowisku skutkuj? jego „zniszczeniem” w rozumieniu art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, je?eli prowadz? one konkretnie do nieodwracalnego znikni?cia tego towaru.

48 Z ogó?u powy?szych rozwa?a? wynika, ?e art. 185 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wycofanie towaru, który podatnik uzna? za niemo?liwy do wykorzystania w ramach swej zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej, po którym to wycofaniu nast?pi?o dobrowolne zniszczenie tego towaru, stanowi „zmian? czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia” w rozumieniu ust. 1 tego artyku?u. Jednak?e taka sytuacja stanowi „zniszczenie” w rozumieniu ust. 2 akapit pierwszy tego artyku?u, niezale?nie od jego dobrowolnego charakteru, w zwi?zku z czym owa zmiana czynników uwzgl?dnianych przy okre?laniu kwoty odliczenia nie powoduje powstania obowi?zku dokonania korekty, o ile to zniszczenie jest prawid?owo udowodnione lub uzasadnione, a wspomniane dobro obiektywnie utraci?o wszelk? u?yteczno??? w ramach dzia?alno?ci gospodarczej podatnika. Prawid?owo udowodnione zutylizowanie towaru nale?y zrówna? z jego zniszczeniem, o ile wi???e si? ono konkretnie z nieodwracalnym znikni?ciem tego towaru.

W przedmiocie pytania pi?tego

49 Poprzez pytanie pi?te, zadane na wypadek udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytania pierwsze lub drugie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom prawa

krajowego przewiduj?cym korekt? VAT naliczonego przy nabyciu towaru, je?eli towar ten zostaje wycofany, poniewa? podatnik uzna?, ?e towar ten sta? si? niemo?liwy do wykorzystania w ramach jego zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od faktu, ?e nast?pnie towar ten by? przedmiotem sprzeda?y podlegaj?cej VAT lub zosta? zniszczony lub zutylizowany w sposób nale?y?cie udowodniony lub uzasadniony.

50 Z ostatniej cz??ci tego pytania interpretowanej w ?wietle postanowienia odsy?aj?cego, a w szczeg?lno?ci pyta? trzeciego i czwartego oraz okoliczno?ci sporu w post?powaniu g?ównym, wynika jednak, ?e s?d odsy?aj?cy odnosi si? konkretnie w niniejszym pytaniu do wymogu dokonania w takich okoliczno?ciach korekty odliczonego VAT z punktu widzenia nie tylko obowi?zku korekty ustanowionego w art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT, lecz równie? okre?lonych wy?tków od tego obowi?zku wymienionych w ust. 2 tego artyku?u, a zatem z punktu widzenia wszystkich postanowie? wspomnianego art. 185.

51 Ponadto z tych samych powodów nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na to pytanie jedynie w przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytanie pierwsze, dotycz?ce sprzeda?y wycofanych towarów jako odpadów, lub na pytanie drugie, dotycz?ce zniszczenia wycofanych towarów. Odpowied? na pytanie pi?te mo?e bowiem równie? mie? znaczenie w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdz?cej na jedno z tych dwóch pyta?.

52 W takich okoliczno?ciach do Trybuna?u nale?y przeformu?owanie przed?o?onego mu pytania w celu udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi, która umo?liwi mu rozstrzygni?cie zawis?ego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2021 r., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C?709/20, EU:C:2021:602, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W zwi?zku z tym nale?y uzna?, ?e poprzez pytanie pi?te s?d odsy?aj?cy d??y do ustalenia, czy art. 185 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom prawa krajowego, które przewiduj? korekt? VAT naliczonego przy nabyciu towaru, gdy towar ten zosta? wycofany, poniewa? podatnik uzna?, ?e towar ten sta? si? niemo?liwy do wykorzystania w ramach jego zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od okoliczno?ci, ?e nast?pnie towar ten by? przedmiotem sprzeda?y podlegaj?cej VAT lub zosta? zniszczony lub zutylizowany w sposób prawid?owo udowodniony lub uzasadniony.

54 Tymczasem z uwagi na wszystkie rozwa?ania, które uzasadnia?y odpowiedzi na pytania od pierwszego do czwartego, przedstawione w pkt 35 i 48 niniejszego wyroku, takie przepisy krajowe s? niezgodne z art. 185 ust. 1 i art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT.

55 Ponadto zniszczenie towaru nie jest jednym z przypadków, w których art. 185 ust. 2 akapit drugi tej dyrektywy zezwala pa?stwowym cz?onkowskim na to, aby mimo wszystko wymaga? dokonania korekty odlicze?.

56 W konsekwencji na pytanie pi?te trzeba odpowiedzie?, i? art. 185 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom prawa krajowego przewiduj?cym korekt? VAT naliczonego przy nabyciu towaru, gdy towar ten zosta? wycofany, poniewa? podatnik uzna?, ?e towar ten sta? si? niemo?liwy do wykorzystania w ramach jego zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej, a nast?pnie towar ten albo by? przedmiotem sprzeda?y podlegaj?cej podatkowi VAT, albo zosta? zniszczony lub zutylizowany w sposób, który konkretnie oznacza jego nieodwracalne ustanie, o ile owo zniszczenie zostanie prawid?owo udowodnione lub uzasadnione, a towar ten obiektywnie utraci? wszelk? u?yteczno?? w ramach dzia?alno?ci gospodarczej podatnika.

W przedmiocie kosztów

57 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 Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewięta 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:

wycofanie towaru, który podatnik uważa za niemożliwy do wykorzystania w ramach swej zwykłej działalności gospodarczej, a następnie sprzedaż tego towaru jako odpadu, która to sprzedaż zostaje opodatkowana podatkiem od wartości dodanej (VAT), nie stanowi „zmiany czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia” w rozumieniu tego przepisu.

2) **Artykuł 185 dyrektywy 2006/112**

należy interpretować w ten sposób, że:

wycofanie towaru, który podatnik uważa za niemożliwy do wykorzystania w ramach swej zwykłej działalności gospodarczej, po którym to wycofaniu nastąpiło dobrowolne zniszczenie tego towaru, stanowi „zmianę czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia” w rozumieniu ust. 1 tego artykułu. Jednakże taka sytuacja stanowi „zniszczenie” w rozumieniu ust. 2 akapit pierwszy tego artykułu, niezależnie od jego dobrowolnego charakteru, w związku z czym owa zmiana czynników uwzględnianych przy określeniu kwoty odliczenia nie powoduje powstania obowiązku dokonania korekty, o ile to zniszczenie jest prawidłowo udowodnione lub uzasadnione, a wspomniane dobro obiektywnie utraciło wszelką użyteczność w ramach działalności gospodarczej podatnika. Prawidłowo udowodnione zutylizowanie towaru należy zrównać z jego zniszczeniem, o ile wiódłoby ono konkretnie z nieodwracalnym zniknięciem tego towaru.

3) **Artykuł 185 dyrektywy 2006/112**

należy interpretować w ten sposób, że:

sprzeciwia się on przepisom prawa krajowego przewidującym korektę VAT naliczonego przy nabyciu towaru, gdy towar ten zostaje wycofany, ponieważ podatnik uważa, że towar ten stał się niemożliwy do wykorzystania w ramach jego zwykłej działalności gospodarczej, a następnie towar ten albo był przedmiotem sprzedaży podlegającej podatkowi VAT, albo został zniszczony lub zutylizowany w sposób, który konkretnie oznacza jego nieodwracalne ustanie, o ile owo zniszczenie zostanie prawidłowo udowodnione lub uzasadnione, a towar ten obiektywnie utracił wszelką użyteczność w ramach działalności gospodarczej podatnika.

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.