

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 4 października 2012 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia – Korekta – Kradzież towaru

W sprawie C-550/11

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwien syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 24 października 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2011 r., w postępowaniu:

PIGI – Pawleta Dimowa ET

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obchawane i uprawnienie na izpylnenieto”, gr. Warna pri Centrałno uprawnienie na Nacjonalnata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: J. Malenovský, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca) i E. Juhász, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na Direkcija „Obchawane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centrałno uprawnienie na Nacjonalnata agencija za prichodite przez S. Zlatew, działających w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa i J. Atanasowa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i D. Rusanowa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, 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. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką PIGI – Pawleta Dimowa ET (zwaną dalej „spółką PIGI”) a Dyrektorem na Dyrekcję „Obchodową i uprawnienie na izpylnienieto” – Warna pri Centrałno uprawnienie na Nacionałnata agencija za prichodite (dyrektorem urzędu skarbowego w Warnie, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie korekty odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy stanowi:

„[Podatek] 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 [ceny]”.

4 Zgodnie z art. 168 dyrektywy:

„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 [podatku] VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) [podatku] 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;

[...]”.

5 Zgodnie z art. 184 dyrektywy wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującego podatnikowi.

6 Artykuł 185 dyrektywy jest sformułowany następująco:

„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 [utruty] lub kradzieży w całości oraz w przypadku towarów przeznaczonych do przekazywania jako prezenty o małej wartości i próbki [...].

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

7 Zgodnie z art. 186 dyrektywy państwa członkowskie określają zasady stosowania jej art. 184 i 185.

Prawo bułgarskie

8 Republika Bułgarii dokonała transpozycji dyrektywy w Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawie o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

9 Korekty odliczeń podatku VAT unormowane są w szczególności w art. 79 ustawy o podatku VAT, który stanowi:

„[...]

3. W razie zniszczenia, niedoboru lub wybrakowania towaru albo w razie zmiany przeznaczenia towaru w sposób uniemożliwiający odliczenie naliczonego podatku VAT podatnik, który odliczył w całości lub w części podatek VAT naliczony przy produkcji, nabyciu, otrzymaniu lub przywozie towarów jest zobowiązany do zapłaty podatku w wysokości odpowiadającej odliczonej kwocie podatku VAT.

4. Korekty [...] dokonuje się w okresie podatkowym, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku dokonania korekty, i odnotowuje się w protokole [...].

[...]

6. [...] podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od towarów lub usług stanowiących dobra inwestycyjne zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [...]”.

10 Artykuł 80 ustawy o podatku VAT ustanawia następujące ograniczenia obowiązku dokonania korekty:

„[...]

2. Korekty na podstawie art. 79 ust. 3 nie dokonuje się w następujących przypadkach:

1) zniszczenie, niedobór lub wybrakowanie spowodowane działaniem siły wyższej, a także zniszczenia produktów akcyzowych i podlegających kontroli administracyjnej zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym i o składowach podatkowych;

2) zniszczenie, niedobór lub wybrakowanie spowodowane awarią lub wypadkiem, jeżeli zainteresowany może udowodnić, że nie ponosi za to zdarzenie winy;

[...]

4) wady techniczne w granicach tolerancji określonych w dokumentacji technicznej dotyczącej określonego rodzaju działania;

5) wybrakowanie z powodu upływu okresu przydatności dokonanego zgodnie z przepisami prawa;

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

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 PIGI, jednoosobowa spółka prawa bułgarskiego, reprezentowana przez P. Dimowa, prowadzi działalność w zakresie produkcji i obrotu produktami rolnymi, produkcji i sprzedaży napojów alkoholowych i bezalkoholowych oraz obrotu artykułami spożywczymi.

12 Wskutek kontroli dotyczącej okresu od dnia 1 sierpnia 2005 r. do dnia 30 września 2010 r. wydział przychodów urzędu skarbowego w Warnie w październiku 2010 r. nakazał korektę

podatku VAT do zapłaty za styczeń 2007 r. Korekta została potwierdzona decyzją podatkową z dnia 14 stycznia 2011 r., nakazującą spółce PIGI zapłacić kwoty 1283,43 BGN tytułem podatku VAT za wskazany okres oraz 656,04 BGN tytułem odsetek.

13 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym oświadczył wskazanemu wydziałowi, że utracił towary, których dotyczy korekta podatku (produkty paczkowane oraz papierosy), wskutek kradzieży z pomieszczenia spółki w dniu 3 stycznia 2007 r. Zgodnie z księgami rachunkowymi spółki PIGI wartość skradzionych towarów wynosi 6417,16 BGN.

14 Zawiadomienie o kradzieży dokonanej przez nieznaną sprawcę zostało złożone na komisariacie policji w mieście Dobricz. Postanowieniem z dnia 26 marca 2007 r. prokuratura w Dobriczu zawiesiła dochodzenie z powodu niewykrycia sprawcy. Akta sprawy zostały zwrócone policji w celu kontynuowania śledztwa.

15 Wydział przychodów urzędu skarbowego w Warnie uznał jednak, że zgodnie z art. 79 ust. 3 ustawy o podatku VAT spółka PIGI jest zobowiązana do zapłaty za okres, w którym nastąpiła kradzież towarów, podatku VAT w wysokości równej kwocie odliczonego podatku. Powołał się on na określone w art. 80 ustawy o podatku VAT sytuacje, w których podatnik nie jest zobowiązany do dokonania korekty odliczenia podatku naliczonego od utraconych towarów. Wśród nich wymienione jest działanie się wyśzej. Wydział przychodów urzędu skarbowego w Warnie stwierdził jednak konieczność korekty z tego względu, że skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym jest zobowiązany zapłacić podatek VAT w wysokości równej podatkowi odliczonemu przy nabyciu utraconych towarów.

16 Spółka PIGI odwołała się od tej decyzji w trybie administracyjnym, argumentując, że towary zniknęły wskutek kradzieży, co stanowi działanie się wyśzej, którego nie można było przewidzieć. W związku z tym nie było obowiązku dokonywania korekty.

17 Decyzją z dnia 22 marca 2011 r. organ podatkowy oddalił odwołanie, uznawszy, że kradzież towarów nie zwalnia z obowiązku korekty odliczenia naliczonego podatku VAT.

18 Spółka PIGI wniosła skargę na tę decyzję do sądu krajowego. Skarżący utrzymuje w szczególności, że w sytuacji gdy towary zniknęły wskutek kradzieży, organ podatkowy nie powinien stosować przepisów o korekcie odliczenia naliczonego podatku VAT. Spółka PIGI podkreśla, że był to przypadek działania się wyśzej, którego nie mogła przewidzieć ani któremu nie mogła przeciwdziałać.

19 W tych okolicznościach Administratiwen syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W jakich przypadkach należy przyjąć, że nastąpiła należyte udokumentowana lub potwierdzona kradzież w rozumieniu art. 185 ust. 2 [dyrektywy] i czy wymagane jest przy tym, aby to samo?? sprawcy [kradzieży] została ustalona lub aby został on już prawomocnie skazany?

2) W zależności od odpowiedzi na pytanie pierwsze: czy pojęcie »należyte udokumentowanej lub potwierdzonej kradzieży« w rozumieniu art. 185 ust. 2 [dyrektywy] obejmuje przypadek, taki jak badany w postępowaniu przed sądem krajowym, w którym przeciwko osobie nieznaną wszczęto postępowanie przygotowawcze w sprawie kradzieży, za okoliczność ta nie jest kwestionowana przez organ podatkowy i na tej podstawie przyjmuje się, że niedobór [towarów] powstał?

3) Czy w świetle art. 185 ust. 2 [dyrektywy] dopuszczalny jest przepis prawa krajowego taki jak art. 79 ust. 3 i art. 80 ust. 2 ustawy o podatku VAT, jak również praktyka podatkowa taka jak badana w postępowaniu przed sądem krajowym, wedle których odliczenie od podatku dokonane

przy zakupie skradzionych póŹniej dóbr musi zostaŹ skorygowane, w sytuacji gdy paŹstwo nie skorzystaŹo z przyznanej mu moŹliwoŹci umieszczenia w przepisach prawa unormowania przewidujŹcego wyraŹnie korektŹ odliczenia w wypadku kradzieŹy”.

W przedmiocie pytaŹ prejudycjalnych

20 WystŹpujŹc z pytaniami prejudycjalnymi, które trzeba rozpatrywaŹ ??cznie, sŹd krajowy dŹŹy w istocie do ustalenia, czy art. 185 ust. 2 dyrektywy naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stoi on na przeszkodzie stosowaniu podobnych krajowych przepisów podatkowych jak zawarte w art. 79 i 80 ustawy o podatku VAT, które wymagajŹ w razie stwierdzenia niedoboru towarów podlegajŹcych opodatkowaniu podatkiem VAT korekty odliczenia tego podatku dokonanego w chwili nabycia owych towarów, w sytuacji gdy podatnik padŹ ofiarŹ kradzieŹy, a jej sprawca nie zostaŹ wykryty.

21 OdpowiadajŹc na postawione pytania, naleŹy przypomnieŹ, Źe ustanowiony w dyrektywie system odliczeŹ ma na celu caŹkowite uwolnienie przedsiŹbiorcy od ciŹŹaru podatku VAT naleŹnego bŹdŹ zapŹaconego w ramach caŹej prowadzonej przez niego dziaŹalnoŹci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem caŹkowitŹ neutralnoŹŹ obciŹŹeŹ podatkowych w stosunku do dziaŹalnoŹci gospodarczej, bez wzglŹdu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem Źe ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyrok z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 KŹub, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Z art. 168 dyrektywy wynika ponadto, Źe w sytuacji gdy podatnik, dziaŹajŹcy w takim charakterze w chwili nabycia towaru, uŹywa go w ramach dalszych transakcji opodatkowanych, jest on uprawniony do odliczenia podatku VAT naleŹnego lub zapŹaconego za ten towar. Prawo do odliczenia powstaje w chwili powstania obowiŹzku podatkowego w zakresie podatku podlegajŹcego odliczeniu lub w chwili dostawy towaru (zob. ww. wyrok w sprawie KŹub, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W zwiŹzku z powyŹszym decydujŹcym kryterium powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT jest rzeczywisty lub zamierzony sposób uŹytkowania nabytych towarów lub usŹug. Ten sposób uŹytkowania determinuje bowiem prawo podatnika do dokonanego pierwotnie odliczenia oraz zakres ewentualnych korekt, jakie muszŹ nastŹpiŹ na podstawie art. 185–187 dyrektywy (zob. 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).

24 Mechanizm korekty przewidziany w tych artykuŹach dyrektywy stanowi integralnŹ czŹŹŹ systemu odliczeŹ podatku VAT ustanowionego w dyrektywie.

25 NaleŹy w tej kwestii podkreŹliŹ, Źe zasady przewidziane w dyrektywie w zakresie korekty majŹ na celu zwiŹkszenie stopnia dokŹadnoŹci odliczeŹ w sposób zapewniajŹcy neutralnoŹŹ podatku VAT z tym skutkiem, Źe transakcje dokonane we wczeŹniejszym stadium obrotu nadal bŹdŹ uprawniaŹ do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim sŹuŹŹ do ŹwiadczeŹ objŹtych takim podatkiem. Zasady te majŹ wiŹc na celu wprowadzenie ŹcisŹego i bezpoŹredniego zwiŹzku miŹdzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a przeznaczeniem towarów lub usŹug, których to odliczenie dotyczy, do celów dalszych transakcji opodatkowanych (zob. ww. wyrok w sprawie Centralan Property, pkt 57).

26 W odniesieniu do powstania obowiŹzku korekty dokonanego odliczenia podatku VAT art. 185 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasadŹ, zgodnie z którŹ obowiŹzek ten powstaje miŹdzy innymi wtedy, gdy po zŹoŹeniu deklaracji VAT nastŹpiŹa zmiana czynników determinujŹcych wysokoŹŹ odliczenia.

27 Trzeba zauważyć, że towar skradziony nie może następnie zostać wykorzystany przez podatnika w ramach dalszych transakcji opodatkowanych, w związku z czym kradzież powoduje zmianę tych czynników, pociągając za sobą co do zasady konieczność korekty dokonanego odliczenia podatku VAT.

28 Jednakże w drodze odstąpienia od zasady określonej w art. 185 ust. 1 ten sam artykuł w ust. 2 akapit pierwszy stanowi, że korekty nie dokonuje się między innymi w przypadku „należycie udokumentowanej kradzieży”. Zgodnie z akapitem drugim tego przepisu odstąpienie to ma charakter fakultatywny.

29 Na tej podstawie państwa członkowskie mają prawo nakazać korektę dokonanego odliczenia podatku VAT w każdym przypadku kradzieży towaru uprawniając do odliczenia podatku VAT przy jego nabyciu, niezależnie od tego, czy okoliczności kradzieży zostały w pełni wyjaśnione.

30 W związku z powyższym, ponieważ Republika Bułgarii skorzystała z uprawnienia przewidzianego w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy, organ podatkowy nie był zobowiązany w sprawie przed sądem krajowym ustalić, czy kradzież, której sprawca nie został wykryty ani skazany, jest „należycie udokumentowana”. Zgodnie bowiem z powyższym przepisem krajowe ustawodawstwo podatkowe nakazuje korektę dokonanego odliczenia podatku VAT w razie kradzieży, niezależnie od szczególnych okoliczności tego zdarzenia.

31 W uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi podniesiono, że krajowe przepisy podatkowe mające zastosowanie w niniejszej sprawie nie posługują się wprost pojęciem „kradzieży”, lecz wskazują na „stwierdzenie niedoboru” jako powód powstania obowiązku korekty dokonanego odliczenia podatku VAT.

32 W tej kwestii trzeba zauważyć, że państwa członkowskie, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy, nie muszą posługiwać się w krajowych przepisach podatkowych terminologią identyczną do przyjętej w uprawniającym je do tego przepisie dyrektywy, pod warunkiem że użyta terminologia odpowiada celom, którym przepis ten służy.

33 Trybunał wyjaśnił już w tej materii, że państwa członkowskie, korzystając z uprawnień przewidzianych w dyrektywie, mają prawo posługiwać się takimi technikami legislacyjnymi, jaka jest ich zdaniem najbardziej odpowiednia. Mogą więc na przykład ograniczyć się do powtórzenia w przepisach krajowych sformułowania użytego w dyrektywie lub posłużyć się innym równoważnym wyrażeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 56).

34 Pojęcie „kradzieży” należy co do zasady do dziedziny prawa karnego, państwa członkowskie mają więc prawo posługiwać się terminami lepiej odpowiadającymi ich zdaniem ustawodawstwu podatkowemu służącemu wdrożeniu przepisu prawa Unii Europejskiej dotyczącego korekty w podatku VAT.

35 W związku z tym, ponieważ kradzież powoduje „niedobór” towaru, co uniemożliwia jego dalsze użytkowanie w celach związanych z dalszymi transakcjami opodatkowanymi, krajowe przepisy podatkowe i ich zastosowanie przez organ podatkowy należy uznać za właściwe wdrożenie art. 185 ust. 2 akapit drugi dyrektywy.

36 Jak wynika z uwag na piśmie przedstawionych Trybunałowi, na podstawie innych krajowych przepisów podatkowych nie przeprowadza się korekty dokonanego odliczenia podatku

VAT mi?dzy innymi w razie „utruty” towaru spowodowanej „dzia?aniem si?y wy?szej”. Wystarczy w tej kwestii zauwa?y?, ?e zgodnie z ustaleniami faktycznymi s?du krajowego taki przypadek nie zachodzi w niniejszej sprawie.

37 W zwi?zku z powy?szym trzeba na postawione pytania odpowiedzie?, i? art. 185 ust. 2 dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu podobnych krajowych przepisów podatkowych jak zawarte w art. 79 i 80 ustawy o podatku VAT, które wymagaj? w razie stwierdzenia niedoboru towarów podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT korekty odliczenia tego podatku dokonanego w chwili nabycia owych towarów, w sytuacji gdy podatnik pad? ofiar? kradzie?y, a jej sprawca nie zosta? wykryty.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 185 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu podobnych krajowych przepisów podatkowych jak zawarte w art. 79 i 80 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od warto?ci dodanej), które wymagaj? w razie stwierdzenia niedoboru towarów podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT korekty odliczenia tego podatku dokonanego w chwili nabycia owych towarów, w sytuacji gdy podatnik pad? ofiar? kradzie?y, a jej sprawca nie zosta? wykryty.

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.