

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 14 czerwca 2012 r.(1)

Sprawa C-234/11

TEC Chaskowo AD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Ob?awane i uprawnienie na izpy?nenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Naciona?nata agencija za prichodite

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Administratiwen syd Warna (Bu?garia)]

Przepisy podatkowe – Podatek od warto?ci dodanej – Artyku?y 185 i 187 dyrektywy 2006/112/WE – Korekta odliczenia VAT ze wzgl?du na wyburzenie budowli

I – Wprowadzenie

1. Znamienne? cech? wsp?ólnego systemu podatku od warto?ci dodanej Unii Europejskiej jest odliczenie podatku VAT. W drodze tego odliczenia zwalnia si? od ci??aru podatku czynno?ci ka?dego przedsi?biorcy dokonane na wcze?niejszym etapie obrotu, jednak co do zasady tylko wówczas, gdy podlegaj? one opodatkowaniu na p?źniejszym etapie obrotu. Trybuna? opisuje to w nast?puj?cy sposób: odliczenie podatku naliczonego zwi?zane jest z poborem podatku nale?nego(2).

2. Jednak co si? stanie w sytuacji, gdy ten zwi?zek mi?dzy czynno?ciami dokonanymi na wcze?niejszym i p?źniejszym etapie obrotu zostanie przerwany? Przyk?adowo przedsi?biorca nie mo?e zby? kupionego towaru, poniewa? spali? si? magazyn lub wszystkie towary zosta?y skradzione.

3. Powy?sze kwestie reguluj? przepisy prawa Unii dotycz?ce korekty odliczenia podatku VAT, które stanowi? przedmiot niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Przy tym nie chodzi tu na szcz??cie o tak nieprzyjemne wydarzenia, jak po?ar lub kradzie?. W niniejszej sprawie przedsi?biorca sam przeje?? inicjatyw? i w celu wzniesienia nowej zabudowy wyburzy? kilka swoich budowli. Obecnie do Trybuna?u nale?y ocena, czy w takim przypadku konieczne jest dokonanie korekty pierwotnego odliczenia podatku VAT.

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii*

4. Prawo Unii reguluje podatek od wartości dodanej w odniesieniu do okresu mającego znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(3) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

5. Przepisy tytułu X rozdziału 1 tej dyrektywy dotyczą „źródła i zakresu prawa do odliczenia”. Artykuł 168 dyrektywy VAT określa w tym celu między innymi następujące przesłanki:

„Jeżeli towary [...] 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 [...] które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6. Tytuł X rozdział 5 dyrektywy VAT w art. 184–192 określa przepisy dotyczące „korekt[y] odliczeń”. Artykuł 184 stanowi przy tym ogólnie, co następuje:

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

7. Artykuł 185 zawiera następujące przesłanki korekty szczególnej:

„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 obniżki 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”.

8. W odniesieniu do korekty odliczeń w przypadku dóbr inwestycyjnych dyrektywa VAT określa w art. 187–191 przepisy szczególne. Fragment art. 187 ma następującą treść:

„1. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta obejmuje okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wytworzone.

[...]

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne, okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta], może być przedłużony do 20 lat.

2. Roczna korekta dokonywana jest włącznie w odniesieniu do jednej piątej VAT należnego na te dobra inwestycyjne lub, w przypadku gdy okres korekty został przedłużony, w odniesieniu do odpowiedniej części ułamkowej.

Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, dokonywana jest z uwzględnieniem zmian w

zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte [...]”.

9. Ponadto art. 19 dyrektywy VAT zawiera następujące uregulowanie szczególne dotyczące skutków podatkowych wniesienia aportu:

„W przypadku przekazania [...] jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawny przekazującego”.

B – Prawo bułgarskie

10. Republika Bułgarii transponowała dyrektywę VAT w drodze Zakonu za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „bułgarską ustawą o podatku VAT”).

11. Artykuł 79 bułgarskiej ustawy o podatku VAT w następujący sposób reguluje korektę wstępnego odliczenia:

„[...]”

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 na podstawie ust. 1 i 3 należy dokonać w okresie podatkowym, w którym nastąpiły odpowiednie okoliczności [...]

[...]

6. Niezależnie od ust. 1 i 3, od towarów i usług stanowiących dobra inwestycyjne [...] od podatnika należy jest kwota podatku, której wysokość oblicza się na podstawie formuły [...]”.

12. Co się tyczy odstępstw od korekty odliczenia, art. 80 bułgarskiej ustawy o podatku VAT stanowi między innymi, co następuje:

„[...]”

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

1) zniszczenie, niedobór lub brak spowodowane przez siłę wyższą [...];

2) zniszczenie, niedobór lub brak spowodowane przez awarie lub wypadki, co do których osoba może wykazać, że nie zostały przez nią zawinione;

[...]”.

13. Ponadto art. 10 bułgarskiej ustawy o podatku VAT określa w zakresie podatku VAT następujące skutki wynikające z wniesienia aportu:

„1. Dostawą towaru lub świadczeniem usługi nie jest dostawa lub usługa na rzecz podmiotu przejmującego dokonana przez osobę będącą 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”.

III – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

14. W postępowaniu przed sądem krajowym toczy się spór dotyczący wysokości ciążącego na TEC Chaskowo AD, spółce prawa bułgarskiego (zwanej dalej „podatnikiem”), długu w zakresie podatku VAT za okres od stycznia do lutego 2010 r.

15. W sierpniu 2008 r. podjęto uchwałę o podwyższeniu kapitału podatnika poprzez wniesienie aportu. W skład aportu wchodziły między innymi trzy budowle służące wytwarzaniu energii – wieża chłodząca, komin oraz inna budowla – które zostały wyburzone przez podatnika w styczniu i w lutym 2010 r. Wyburzenie miało na celu realizację planu służącego odbudowie i modernizacji ciepłowni na danej nieruchomości. Z tego powodu wydobyty wskutek wyburzenia został sprzedany, a transakcja ta podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

16. Wyżej wymienione budowle przed wniesieniem ich jako aport stanowiły własność Finans inżyniering AD (zwanej dalej „Finans inżyniering”). Spółka ta nabyła je w kwietniu 2008 r. od gminy Chaskowo i z tego tytułu skorzystała z prawa odliczenia podatku VAT. W odniesieniu do wyburzonych pozostałości budowli odliczono kwotę w wysokości około 1,5 mln lewów (zwanych dalej „BGN”), co odpowiada kwocie około 767 000 EUR.

17. Bułgarskie organy podatkowe stoją na stanowisku, że ze względu na wyburzenie budowli powyższe odliczenie podlega częściowej korekcie zgodnie z art. 79 ust. 3 i 6 bułgarskiej ustawy o podatku VAT. Organ administracji podatkowej wydał decyzję podatkową, zgodnie z którą na podatnika jako następcę prawnego Finans inżyniering nałożony został obowiązek zapłaty częściowej kwoty podatku VAT w wysokości około 1,3 mln BGN za miesiące styczeń i luty 2010 r.

18. Do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie w przedmiocie skargi podatnika wniesionej na powyższą decyzję. W tym celu sąd zwraca się do Trybunału z wnioskiem o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania:

„1) Jak należy interpretować pojęcie »zniszczenie własności« w rozumieniu art. 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112 i czy dla celów korekty podatku odliczonego przy nabyciu majątku mają znaczenie motywy 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 określaniu kwoty odliczenia w rozumieniu art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112?

3) Czy art. 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112 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 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym takim jak art. 79 ust. 3 ustawy o podatku VAT oraz art. 80 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku VAT, które przewidują korektę wykorzystanego odliczenia w przypadkach zniszczenia majątku, przy którego nabyciu dokonano całkowitej zapłaty kwoty podstawowej i naliczonego podatku, a niedokonanie korekty odliczenia uzależnienia od innej przesłanki niż zapłata?

5) Czy art. 185 ust. 2 dyrektywy 2006/112 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 służy do realizacji transakcji uprawniających do odliczenia?”.

IV – Ocena prawna

19. Pytania prejudycjalne zostały postawione w takim kontekście, że zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 10 ust. 2 bułgarskiej ustawy o podatku VAT podatnik, którego odliczenie objęto korektą, jest następcą prawnym Finans inżyniering, która skorzystała z prawa do wstępnego odliczenia podatku VAT. Ten stan prawny przyjmuję za podstawę oceny niniejszych pytań prejudycjalnych.

20. Niemniej jednak wydaje mi się, że konieczne należy wskazać, iż art. 19 dyrektywy VAT pozwala państwowym członkowskim na powyższy sposób uregulowania następstwa prawnego tylko w przypadku przekazania całości lub części aktywów. W przedmiocie przepisu art. 5 ust. 8 szóstej dyrektywy(4) jako przepisu poprzedzającego powyższy przepis Trybunał stwierdził, że należy tu rozumieć jedynie przekazanie przedsiębiorstwa lub jego autonomicznej części, skądające się na przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa zdolną prowadzić autonomiczną działalność gospodarczą, lecz *nie* oznacza zwykłego zbycia towarów(5). Z informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nie wynika, czy powyższe przesłanki są spełnione w postępowaniu przed sądem krajowym. Z tego względu w razie konieczności do sądu krajowego należy ocena, czy w postępowaniu przed tym sądem art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 10 ust. 2 ustawy o podatku VAT można stosować w zgodzie z art. 19 dyrektywy VAT.

21. W przedmiocie wykadni art. 185 dyrektywy VAT sąd krajowy skierował piąte pytanie. W moim przekonaniu rozsądne jest, aby poniższe badanie tych pytań nastąpiło w zmienionej kolejności uwzględniającej systematykę rzeczono przepisu. Ponadto w przedmiocie wykadni dyrektywy VAT błąd powoływa się na orzecznictwo Trybunału w przedmiocie szóstej dyrektywy, której obowiązuje obecnie dyrektywa VAT zasadniczo miała jedynie nadać nowe brzmienie.

A – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: stosowanie mechanizmu korekty

22. Konstrukcja art. 185 dyrektywy VAT sugeruje, aby w pierwszej kolejności udzielić odpowiedzi na pytanie drugie dotyczące pierwszego ustępu tego przepisu, a tym samym zasadniczej możliwości stosowania mechanizmu korekty. Poprzez to pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawidłowo wykazane zniszczenie dóbr gospodarczych wyłącznie w celu utworzenia nowych, nowocześniejszych dóbr o tym samym przeznaczeniu stanowi co do zasady przypadek korekty odliczenia.

1. Szczególny system w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych

23. W celu udzielenia odpowiedzi na niniejsze pytanie należy na wstępie wskazać, że w odniesieniu do korekty odliczenia istnieje szczególny system korekty dotyczący dóbr inwestycyjnych(6) określony w art. 187–191 dyrektywy VAT. Za dobra inwestycyjne w rozumieniu tych przepisów należy uznać dobra, z których korzysta się długotrwale przy amortyzacji ich kosztów nabycia(7). Budowlę są klasycznym przykładem takiego dobra inwestycyjnego, a zatem w niniejszym przypadku powołane przepisy znajdują zastosowanie.

24. Artykuł 187 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje roczną korektę odliczenia podatku VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Akapit drugi tego przepisu uzależnia tę korektę od „zmian w zakresie prawa do odliczenia, które nastąpiły w kolejnych latach, w stosunku do prawa, które obowiązywało w roku, w którym towary zostały nabyte [...]”. Zatem prawo do odliczenia określa się na nowo za każdym bieżącym rokiem okresu korekty. W przypadku, gdy w danym roku prawo to nie przysuguje, zgodnie z art. 187 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT korekcie, a tym samym zwrotowi, podlega jedna piąta VAT nałożonego w danym roku nabycia. Oceny tej dokonuje się corocznie do upływu okresu korekty.

25. To coroczne ustalenie prawa do odliczenia określonego w art. 187 ust. 2 dyrektywy VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych w okresie korekty spełnia przesłanki określone w dotyczących korekty przepisach art. 185 ust. 1 i art. 184 dyrektywy. W obu przypadkach dla stosowania korekty konieczna jest późniejsza zmiana pierwotnie przyznanego odliczenia bądź czynników mających znaczenie dla ustalenia kwoty odliczenia. W tym celu określa się późniejsze prawo do odliczenia. Z tego względu nie ma znaczenia to, czy art. 187 stanowi samoistną podstawę stosowania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, czy też uzależnia stosowanie korekty od spełnienia przesłanek korekty określonych w art. 185 ust. 1 lub w art. 184 dyrektywy VAT. W każdym razie, aby co do zasady można było zastosować mechanizm korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, musi nastąpić późniejsza zmiana prawa do odliczenia.

26. Wprowadzając art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT – podobnie jak art. 185 ust. 1 lub art. 184 dyrektywy – nie określa *expressis verbis*, w jaki sposób należy ustalić późniejsze prawo do odliczenia przysługujące w każdym roku bieżącym okresu korekty. Tytuł X rozdział 1 dyrektywy VAT w art. 167 i nast. reguluje jedynie powstanie prawa do odliczenia, czyli prawo przysługujące w roku, w którym nabyto dobro inwestycyjne. Jednak w mojej ocenie w celu ustalenia prawa do odliczenia przysługującego w każdym roku bieżącym przepisy te należy stosować analogicznie.

27. W ramach takiego analogicznego stosowania mamy do czynienia z pewną modyfikacją oceny prawa do odliczenia. Artykuł 168 dyrektywy VAT określa taki warunek powstania tego prawa, aby nabyty przedmiot wykorzystywany był na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Jednakże w momencie powstania rzeczonych prawa co do zasady nie można stwierdzić, czy dane dobro inwestycyjne *rzeczywiście* będzie wykorzystywane na takie potrzeby. Zgodnie z art. 167 i 63 dyrektywy VAT prawo do odliczenia powstaje co do zasady już w momencie dostarczenia towaru podatnikowi(8). Rzeczywiste wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji musi nastąpić dopiero po dostarczeniu. Z tego względu zasadniczo decydujące znaczenie dla powstania prawa do odliczenia ma wyjątkowo oparty na obiektywnych przesłankach *zamiar* wykorzystania(9).

28. Natomiast w celu korekty odliczenia można a posteriori uwzględnić rzeczywiste wykorzystanie danego towaru. W dalszej kolejności na podstawie tej oceny a posteriori należy ustalić prawo do odliczenia w którymś z lat roku okresu korekty. Taki sposób postępowania uwzględni cel korekty odliczenia. W szczególności w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych nabytych przez podatnika należy zapewnić, aby odliczenie podatku naliczonego odzwierciedlało długoterminowe wykorzystanie dobra gospodarczego na potrzeby opodatkowanych transakcji(10).

2. Zmiana w zakresie prawa do odliczenia w styczniu i w lutym 2010 r.

29. Z powyższych względów w niniejszym przypadku należy dokonać korekty zgodnie z art. 187 ust. 2 dyrektywy VAT tylko wówczas, gdy wyburzenie budowli zmieniło prawo do odliczenia w styczniu i w lutym 2010 r. Zgodnie z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT miałyby to miejsce w przypadku, gdyby wskutek wyburzenia budowli te w styczniu i w lutym 2010 r. nie były już wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji.

a) Kryterium bezpośredniego i ścisłego związku

30. Nie po raz pierwszy Trybunał pochwycił uwagę kwestii, w którym momencie należy przyjąć wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji w rozumieniu rzeczoności przepisu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał stwierdza, że zasadniczo konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia(11).

31. Zgodnie z dotychczasowym utrwalonym orzecznictwem powyższy wymóg dotyczy zarówno towarów jak i usług, które podatnik nabył w ramach transakcji powodujących naliczenie podatku(12). Ostatnio w wyroku w sprawie Eon Aset Menidžmynt Trybunał stwierdził wprawdzie, że kryterium dotyczący wykorzystania na potrzeby transakcji powodujących naliczenie podatku zależy merytorycznie od tego, czy jej przedmiotem jest usługa, czy też dobro inwestycyjne, a jedynie w przypadku nabycia usługi wymaga dodatkowo, aby istniał bezpośredni i ścisły związek z transakcjami objętymi podatkiem należnym(13). Jednakże w mojej ocenie nie wiążą się to ze zmianami dotychczasowego orzecznictwa dotyczącego nabycia towarów. W powyższej sprawie Trybunał dokonał tego rozróżnienia wyrażenie w kontekście usług wykorzystywanych od samego początku na potrzeby po części zawodowe, a po części prywatne. W tym zakresie ze względu na powyższe orzecznictwo Trybunału istnieją okoliczności szczególne, które mogłyby prowadzić do powyższego rozróżnienia(14), jednak w niniejszej sprawie są one nieistotne.

32. Ponadto przyjęty przez Trybunał wymóg istnienia bezpośredniego i ścisłego związku zakłada zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, że wydatki poniesione w związku z transakcjami powodującymi naliczenie podatku są wliczone odpowiednio w koszty poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym, czyli że muszą one być wliczone w ich cenę(15). Co więcej, Trybunał wyjaśnił, że dotyczy to również transakcji powodujących naliczenie podatku, które należą do kosztów ogólnych podatnika. W przypadku takich transakcji powodujących naliczenie podatku wymagany związek istnieje nie z określonymi transakcjami objętymi podatkiem należnym, lecz z całą działalnością gospodarczą podatnika, czyli z wszystkimi transakcjami objętymi podatkiem należnym(16).

33. Również te przyjęte przez Trybunał wymogi dotyczący powstania prawa do odliczenia wymagają pewnego dostosowania w ramach korekty odliczenia. Jak przedstawiłam powyżej(17), prawo do odliczenia w odniesieniu do któregoś z lat roku okresu korekty ustala się zgodnie z art. 187 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT co do zasady w oparciu o rzeczywiste wykorzystanie dobra inwestycyjnego. W takim przypadku postulowany przez Trybunał związek musi istnieć

między rzeczywistym wykorzystaniem dobra inwestycyjnego a transakcjami objętymi podatkiem należnym. Związek z transakcją powodujący naliczenie podatku, czyli z nabyciem dobra inwestycyjnego, ma znaczenie tylko w odniesieniu do powstania prawa do odliczenia, ponieważ w tym momencie dobro nie jest jeszcze rzeczywiście wykorzystywane.

34. Oczywiście jest, że te przyjęte przez Trybunał abstrakcyjne wymogi nie dają się z łatwością stosować w konkretnym przypadku. Już wcześniej Trybunał sam wskazał na to, że ze względu na różnorodność działań gospodarczej wymagany dla możliwości stosowania odliczenia związek między transakcjami powodującymi naliczenie podatku a transakcjami objętymi podatkiem należnym nie daje się w sposób abstrakcyjny bardziej precyzyjnie zdefiniować. Z tego względu co do zasady do sądów krajowych należy stosowanie w konkretnym przypadku kryterium bezpośredniego i pośredniego związku w odniesieniu do okoliczności faktycznych każdej sprawy, którą rozpoznaje(18).

b) Stosowanie w niniejszej sprawie

35. Niemniej przyjmuję możliwość stwierdzenia, że w przypadku takim jak niniejszy istnieje bezpośredni i pośredni związek między wykorzystaniem budowli w styczniu i w lutym 2010 r. a opodatkowanymi transakcjami objętymi podatkiem należnym.

36. Wynika to po pierwsze już z okoliczności, że złom wydobyty wskutek wyburzenia budowli został sprzedany w ramach transakcji objętej opodatkowaniem VAT. W tym zakresie z łatwością można stwierdzić istnienie bezpośredniego i pośredniego związku. Ponadto wydatki poniesione w związku z nabyciem budowli, której konstrukcja składa się m.in. z żelaza, bez wątpienia stanowi koszty ich sprzedaży. Dla takiej oceny nie ma znaczenia, że cena kupna wyburzonych budowli będzie wartością przypisaną im w ramach wniesienia jako aport w sposób oczywisty znacznie przewyższa kwotę uzyskaną ze sprzedaży złomu. Prawo do odliczenia jest bowiem niezależne od sukcesu gospodarczego podatnika.

37. Nie sprzeciwia się temu okoliczność, że poprzez wyburzenie budowli uległy „zniszczeniu”, jak formułuje to sąd krajowy. Wyburzenie budowli i wykorzystanie gospodarcze wydobytych przy tym elementów stanowi poniekąd zużycie towaru w procesie produkcyjnym podatnika. Jak podkreśla również Komisja, takie zużycie towaru z całą pewnością stanowi zwyczajną postać wykorzystania w rozumieniu art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. W związku z korektą odliczenia Trybunał rozstrzygnął odpowiednio, że zmiana czynników w rozumieniu obecnego art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT zachodzi w przypadku, gdy towary lub usługi zostały całkowicie zużyte w ramach działania gospodarczej(19).

38. Ponadto można przyjąć bezpośredni i pośredni związek między wyburzeniem budowli w styczniu i w lutym 2010 r. a opodatkowanymi późniejszymi usługami dostaw energii. Ma to znaczenie szczególnie z tego względu, że wyburzone budowle zostały nabyte najwidoczniej wspólnie z nieruchomością gruntową i innymi budowlami. Z kolei późniejsze nabycie tych nieruchomości stanowi niewątpliwie element cenotwórczy późniejszych usług dostaw energii wyprodukowanej na tej nieruchomości gruntowej. W tym zakresie zgadzam się z Komisją, że wyburzenie niektórych budowli nie zmienia w każdym razie w sytuacji, gdy – tak jak w niniejszym przypadku – stanowi ono element modernizacji ciepłowni. Nabycie i wyburzenie budowli są zatem ostatecznie celowi, jakim jest świadczenie usług dostawy energii, które z kolei stanowi opodatkowane transakcje objęte podatkiem należnym.

39. W pozostałym zakresie nieistotne jest to, czy odbudowa ciepłowni się powiodła i czy rzeczywiście świadczone są usługi dostawy energii. Zgodnie z orzecznictwem prawo do odliczenia istnieje co do zasady na etapie zakazania działania gospodarczej, która nigdy nie osiągnęła etapu dokonywania transakcji. Odliczenie dokonane w odniesieniu do czynności

przygotowawczych jest nadal zgodne z prawem, nawet jeżeli zamierzona działalność gospodarcza nie zaowocowała żadnymi transakcjami podlegającymi opodatkowaniu(20).

40. W związku z powyższym w niniejszym przypadku prawo do odliczenia w odniesieniu do wyburzonych budowli istnieje także w styczniu i w lutym 2010 r., czyli mechanizmu korekty nie stosuje się ex tunc. Pozwolił sobie wskazać, że w tym przypadku można twierdzić – w oparciu o analogiczne stosowanie art. 188 ust. 1 dyrektywy VAT – iż korekta odliczenia jest wykluczona również w odniesieniu do pozostałego okresu korekty.

3. Zniszczenie w rozumieniu art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT

41. Powyższego wniosku nie podważa okoliczność, iż art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT przewiduje, że korekty przewidzianej w ust. 1 tego przepisu nie dokonuje się „w przypadku należytego udokumentowanego lub potwierdzonego zniszczenia”. Z treści tego przepisu można by bowiem wywnioskować, że zgodnie z art. 185 ust. 1 dyrektywy VAT korekty dokonuje się co do zasady w przypadku zniszczenia danego towaru, w przeciwnym razie ust. 2 akapit pierwszy tego przepisu nie musiałby w tym względzie określać odstępstwa.

42. W tym miejscu nie wymaga rozstrzygnięcia kwestia, czy art. 185 dyrektywy VAT w ogóle znajduje zastosowanie do towarów stanowiących dobra inwestycyjne. Mogłoby to nasuwać wątpliwości, gdy w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych art. 187–191 dyrektywy VAT zawierają przepisy szczególne określające samodzielne przesłanki dokonania korekty, a art. 186 i 189 zawierają odpowiednio właściwe i merytorycznie odmienne upoważnienia do określania treści art. 184 i 185 b) d) art. 187 i 188 dyrektywy VAT.

43. W każdym razie pojęcie zniszczenia stosowane w art. 185 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT można interpretować w ten sposób, że obejmuje ono wyłącznie takie zniszczenie towarów, które dokonywane jest nie na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. W wypadku, gdy na przykład dany towar zostanie zniszczony przypadkowo lub na potrzeby prywatne podatnika, moim zdaniem co do zasady nie stosuje się mechanizmu korekty przewidzianego w art. 185 dyrektywy VAT.

4. Nadużycie

44. W końcu pragnę nawiązać do zarzutu nadużycia, który rzekł bułgarski i bułgarskie organy podatkowe podniosły w niniejszym przypadku co najmniej w sposób dorozumiany. Słuszne jest, że zwalczanie oszustw, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez Unię w dziedzinie podatku VAT(21). Zgodnie z orzecznictwem Trybunału organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym wydać zwrotu kwot odliczonych od podatku VAT, jeżeli podatnik działał tylko pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej(22). Ponadto podatnikowi można odmówić prawa do odliczenia, jeżeli transakcje prowadzące do odliczenia są praktykowane stanowiąc nadużycie. Warunkiem stwierdzenia takiej praktyki jest między innymi, że stosowanie przepisów dotyczących podatku VAT skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiego są te przepisy(23).

45. Jednakże w niniejszym przypadku Trybunał nie dysponuje żadnymi informacjami uzasadniającymi stwierdzenie nadużycia przepisów dotyczących podatku VAT. W ramach swej działalności gospodarczej podatnik podjął decyzje w zakresie inwestycji, a ich sensu co do zasady nie można podważać ze względu na przepisy dotyczące podatku VAT. W tych okolicznościach odliczenie podatku VAT z tytułu nabycia wyburzonych pozostałości budowli jest zgodne z utrwalonym orzecznictwem, w świetle którego system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłaconemu w

ramach prowadzonej przez niego działalno?ci gospodarczej(24).

46. Utrzymanie prawa do odliczenia w niniejszym przypadku jest te? zgodne z celami mechanizmu korekty. Zmierza on, po pierwsze, do unikni?cia przysporzenia bezpodstawnej korzy?ci gospodarczej na rzecz podatnika kosztem konsumenta ko?cowego(25). W niniejszym przypadku brak jest takiej korzy?ci, gdy? po wyburzeniu podatnik nie mo?e wykorzysta? budowli na potrzeby prywatne. Po drugie, poprzez mechanizm korekty nale?y zapewni? zwi?zek mi?dzy odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku nale?nego(26). Istnienie tego zwi?zku przedstawiam ju? powy?ej(27).

47. Odr?bn? kwesti? stanowi pytanie, czy w ramach wniesienia aportu ustalono w?a?ciw? warto?? budowli. Mo?na si? zastanawia?, czy w bilansie nale?y uj?? budowle o warto?ci oko?o 8,9 mln BGN, je?eli zostan? one wkr?tce wyburzone i prowadzi? to b?dzie do potrzeby dokonania odpowiednich odpis?w amortyzacyjnych. W tym wzgl?dzie chodzi tu co najwy?ej o problem z zakresu podatk?w od zysku.

48. Natomiast powy?sza kwestia nie ma znaczenia w zakresie podatku VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dla ustalenia wysoko?ci podstawy opodatkowania, a tym samym r?wnie? wysoko?ci odliczenia VAT, decyduj?ce jest ?wiadczenie wzajemne rzeczywi?cie otrzymane, a nie warto?? szacowana w oparciu o obiektywne kryteria(28). Zatem nawet je?eli podatnik naby? dany towar za obiektywnie zbyt wysok? cen?, to nie ma to wp?ywu na wysoko?? przys?uguj?cego mu odliczenia.

5. Wniosek cz??ciowy

49. Na drugie pytanie prejudycjalne skierowane przez s?d krajowy nale?y zatem odpowiedzie? w ten sposób, ?e zgodnie z art. 187 ust. 2 dyrektywy VAT zniszczenie d?br inwestycyjnych w celu utworzenia nowych, nowocze?niejszych d?br o tym samym przeznaczeniu nie prowadzi do korekty odliczenia, je?eli zniszczenie stanowi wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji w rozumieniu art. 168 dyrektywy.

B – W przedmiocie pytania czwartego: zgodnie?? uregulowania krajowego

50. Poprzez czwarte pytanie prejudycjalne s?d krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 185 dyrektywy VAT sprzeciwia si? przepisowi krajowemu, który przewiduje korekt? wykorzystanego odliczenia w przypadkach zniszczenia maj?tku, przy kt?rego nabyciu dokonano ca?kowitej zap?aty kwoty podstawowej i naliczonego podatku, a niedokonanie korekt odliczenia uzale?nia od innej przes?anki ni? zap?ata.

51. Z mojej odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne wynika, ?e zniszczenie dobra inwestycyjnego zgodnie z art. 187 ust. 2 dyrektywy VAT nie prowadzi do stosowania mechanizmu korekty, je?eli zniszczenie stanowi wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji w rozumieniu art. 168 dyrektywy. W zwi?zku z tym na czwarte pytanie prejudycjalne s?du krajowego nale?y udzieli? takiej odpowiedzi, ?e uregulowanie krajowe, kt?re w przypadkach zniszczenia d?br inwestycyjnych przewiduje korekt? odliczenia niezale?nie od jego wykorzystania na potrzeby transakcji opodatkowanych, jest niezgodne z art. 187 ust. 2 i art. 168 dyrektywy VAT.

C – W przedmiocie pozosta?ych pyta?

52. Na tle zaproponowanych przeze mnie odpowiedzi na drugie i czwarte pytania prejudycjalne skierowane przez s?d krajowy nie ma potrzeby udziela? odpowiedzi na pozosta?e pytania. Pierwsze, trzecie i pi?te pytanie prejudycjalne dotyczy wyk?adni art. 185 ust. 2 dyrektywy VAT okre?laj?cego odst?pstwa od obowi?zku dokonania korekty. W ramach post?powania przed

s?dem krajowym udzielenie odpowiedzi na te pytania ma ewidentnie znaczenie tylko wówczas, gdy mechanizm korekty co do zasady znajduje zastosowanie. Jednak?e, jak ju? przedstawi?am powy?ej(29), moim zdaniem nie ma takiej potrzeby.

V – Wnioski

53. W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Administratiwen syd Warna Trybuna? udzieli? nast?puj?cych odpowiedzi:

1) Artyku? 187 ust. 2 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zniszczenie dóbr inwestycyjnych w celu utworzenia nowych, nowocze?niejszych dóbr o tym samym przeznaczeniu nie prowadzi do korekty odliczenia, je?eli zniszczenie stanowi wykorzystanie na potrzeby opodatkowanych transakcji w rozumieniu art. 168 dyrektywy.

2) Uregulowanie krajowe, które w przypadkach zniszczenia dóbr inwestycyjnych przewiduje korekt? odliczenia niezale?nie od jego wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji, jest niezgodne z art. 187 ust. 2 i art. 168 dyrektywy VAT.

1 – J?zyk orygina?u: niemiecki.

2 – Wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24.

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

5 – Zobacz wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 40; z dnia 29 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 37; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawie C-444/10 Schriever, Zb.Orz. s. I-11071, pkt 24.

6 – Zobacz wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 55.

7 – Ibidem, pkt 55.

8 – Zobacz wyrok z dnia 22 marca 2012 r. w sprawie C-153/11 K?ub, pkt 36.

9 – Zobacz moja opinia z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-334/10 X, Zb.Orz. s. I-10205, pkt 81.

10 – Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Centralan Property, pkt 77.

11 – Zobacz wyroki: z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 19; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 24; z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 26; z dnia 27 wrze?nia 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 29; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 26; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 79; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 23; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie SKF, pkt 57.

- 12 – Zobacz w szczególności: ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 20; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie SKF, pkt 57.
- 13 – Zobacz wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menid?mynt, pkt 45, 46.
- 14 – Ibidem, pkt 53 i nast.; ww. w przypisie 9 moja opinia w sprawie X, pkt 23 i nast.
- 15 – Zobacz ww. w przypisie 11 wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 30; w sprawie Abbey National, pkt 28; w sprawie Cibo Participations, pkt 31; w sprawie Investrand, pkt 23; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie SKF, pkt 57, 60; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Eon Aset Menid?mynt, pkt 48.
- 16 – Zobacz ww. w przypisie 11 wyroki: w sprawie Midland Bank, pkt 31; w sprawie Abbey National, pkt 35; w sprawie Cibo Participations, pkt 33; w sprawie Investrand, pkt 24; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie SKF, pkt 58; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Eon Aset Menid?mynt, pkt 47.
- 17 – Zobacz pkt 27 i nast. powyżej.
- 18 – Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 25; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie SKF, pkt 63.
- 19 – Wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 91.
- 20 – Zobacz wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857, pkt 20; ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Fini H, pkt 22.
- 21 – Wyrok z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, Zb.Orz. s. I-10853, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 22 – Wyżej wymieniony w przypisie 8 wyrok w sprawie K?ub, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.
- 23 – Zobacz m.in. ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 74; ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Tanoarch, pkt 52.
- 24 – Zobacz m.in. wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie K?ub, pkt 35.
- 25 – Wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 35.
- 26 – Ibidem, pkt 36.
- 27 – Zobacz pkt 35 i nast. powyżej.
- 28 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. s. 445, pkt 13; z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska, pkt 27.
- 29 – Zobacz pkt 22 i nast. powyżej.