



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 czerwca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 401 – Zasada neutralności podatkowej – Zakup przez przedsiębiorstwo od osób fizycznych przedmiotów z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych w celu odsprzedaży – Podatek od przeniesienia własności

W sprawie C-185/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowieniem z dnia 7 lutego 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 marca 2018 r., w postępowaniu:

Oro Efectivo SL

przeciwko

Diputación Foral de Bizkaia,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: C. Toader, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Oro Efectivo SL przez K. Caminosa Garcíę, A. Landetę Calvo, abogados, i A. Rodrígueza Muñoza,
- w imieniu Diputación Foral de Bizkaia przez M.F. Ortiza de Apodacę Garcíę, procurador, i M. Barrenę Ezcurreę, abogada,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez Garcíę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitę, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: hiszpański.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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”) oraz zasady neutralności podatkowej.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Oro Efectivo SL a Diputación Foral de Bizkaia (radą prowincji Bizkaia, Hiszpania) dotyczącego odmowy odliczenia podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

- 3 Artykuł 33 ust. 1 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. 1991, L 376, s. 1), (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogą być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

Dyrektywa VAT

- 4 Z dniem 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą VAT. Motywy 4 i 7 dyrektywy VAT stanowią:

„(4) Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym.

[...]

(7) Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji”.

5 Artykuł 401 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic”.

Prawo hiszpańskie

6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy krajowe mające znaczenie w sprawie zawarte są w art. 7 i 8 Norma foral 3/1989 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ustawy regionalnej Kraju Basków nr 3/1989 w sprawie podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego) z dnia 21 marca 1989 r. (dla roku podatkowego 2010), a także w art. 9 i 10 Norma foral 1/2011 del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ustawy regionalnej Kraju Basków nr 1/2011 w sprawie podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego) z dnia 24 marca 2011 r. (dla lat podatkowych 2011 i 2012). Przepisy te są identyczne jak te zawarte w art. 7 i 8 Real Decreto Legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (królewskiego dekretu ustawodawczego nr 1/1993 o przyjęciu tekstu jednolitego ustawy o podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego) z dnia 24 września 1993 r. (BOE nr 251 z dnia 20 października 1993 r.). W postanowieniu odsyłającym odnośne fragmenty tych przepisów zostały streszczone w następujący sposób:

„[...]

- transakcjami przeniesienia własności podlegającymi opodatkowaniu są odpłatne transakcje przeniesienia własności dokonywane w ramach czynności prawnych *inter vivos*, których przedmiotem są wszelkiego rodzaju rzeczy i prawa stanowiące mienie osób fizycznych lub prawnych;
- odpłatnego przeniesienia własności nie stanowią przywołane wyżej transakcje »dokonywane przez przedsiębiorców lub osoby prowadzące działalność zawodową w ramach wykonywania przez nich działalności gospodarczej lub zawodowej, które w każdym przypadku stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług podlegające opodatkowaniu [VAT]«;
- zobowiązanym jako podatnik do zapłaty tego podatku, niezależnie od odmiennych ustaleń stron, przy przeniesieniu własności wszelkich rzeczy lub praw jest »ich nabywca«”.

7 Zgodnie z art. 4 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy nr 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 listopada 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r.) transakcje podlegające opodatkowaniu VAT nie podlegają podatkowi od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego z tytułu odpłatnego przeniesienia własności.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 8 W ramach działalności, której przedmiot stanowi kupno, sprzedaż, import i eksport surowców, kamieni szlachetnych oraz metali szlachetnych, Oro Efectivo nabywa od osób fizycznych przedmioty z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych i odsprzedaje je, w celu ich przetworzenia i późniejszego ponownego wprowadzenia do obrotu handlowego, innym przedsiębiorstwom wytwarzającym sztabki lub inne przedmioty z metali szlachetnych.
- 9 Hacienda Foral de Bizkaia (organ podatkowy prowincji Bizkaia, Hiszpania) uznał, że zakupy przedmiotów ze złota i innych metali dokonywane przez stronę skarżącą w postępowaniu głównym od osób fizycznych w latach 2010–2012 podlegały opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego.
- 10 Oro Efectivo zaskarżyła decyzję tego organu podatkowego przed Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (sądem administracyjno-gospodarczym prowincji Bizkaia, Hiszpania), podnosząc, że szereg sądów krajowych wydało orzeczenia, z których wynikało, że te transakcje zakupu nie powinny podlegać podatkowi od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego. Ponadto, jej zdaniem, transakcje zakupu będące przedmiotem postępowania głównego zostały dokonane w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Spółka ta podniosła również, że pobór tego podatku prowadzi, z naruszeniem zasady neutralności podatkowej, do podwójnego opodatkowania, gdyż z tytułu tych zakupów został już naliczony VAT.
- 11 Orzeczeniem z dnia 18 czerwca 2015 r. Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (sąd administracyjno-gospodarczy prowincji Bizkaia, Hiszpania) oddalił tę skargę.
- 12 Oro Efectivo wniosła odwołanie od tego orzeczenia do Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (sądu najwyższego Kraju Basków, Hiszpania). Odwołanie to zostało oddalone wyrokiem z dnia 13 września 2016 r.
- 13 Oro Efectivo wniosła od tego wyroku skargę kasacyjną do Tribunal Supremo (sądu najwyższego, Hiszpania).
- 14 Sąd ten uznaje, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy w szczególności od zakresu zasady neutralności podatkowej, w interpretacji przyjętej przez Trybunał.
- 15 Sąd ten zastanawia się przy tym nad kwestią, czy uregulowanie, które wymaga od przedsiębiorstwa zapłaty podatku pośredniego, innego niż VAT, w postaci podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego z tytułu nabycia przez to przedsiębiorstwo od osób fizycznych ruchomości, takich jak złoto, srebro lub biżuteria, w sytuacji gdy są one przeznaczone do celów działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, które ponadto dokonuje transakcji podlegających VAT przy ponownym wprowadzeniu tych ruchomości do obrotu handlowego, bez możliwości odliczenia w ramach tych transakcji, kwoty zapłaconej z tytułu tego podatku przy początkowym nabyciu tychże ruchomości jest zgodne z dyrektywą VAT oraz zasadą neutralności podatkowej.

- 16 W tych okolicznościach Tribunal Supremo (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy dyrektywa [VAT] oraz zawarta w niej zasada neutralności podatkowej, a także orzecznictwo [Trybunału] dotyczące wykładni tej dyrektywy, stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, zgodnie z którym państwo członkowskie może żądać zapłaty przez przedsiębiorcę lub osobę prowadzącą działalność zawodową podatku pośredniego, innego niż [VAT], z tytułu nabycia od osoby fizycznej rzeczy ruchomej (dokładnie rzecz biorąc złota, srebra lub biżuterii), jeżeli:

- nabyta rzecz jest przeznaczona do przetworzenia i następnie zbycia w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez tego przedsiębiorcę,
- ponowne wprowadzenie nabytej rzeczy do obrotu handlowego zostanie dokonane w drodze czynności podlegającej VAT oraz
- uregulowanie obowiązujące w tym państwie członkowskim nie zezwala przedsiębiorcy lub osobie prowadzącej działalność zawodową na odliczenie w związku z tymi czynnościami kwot podatku zapłaconego z tytułu dokonania pierwszego opisanego wyżej nabycia?”.

Postępowanie przed Trybunałem

- 17 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wniósł o zastosowanie trybu przyspieszonego, zgodnie z art. 105 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem.
- 18 Wniosek ten został oddalony postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 30 kwietnia 2018 r., Oro Efectivo (C-185/18, niepublikowanym, EU:C:2018:298).

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 19 W swym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywa VAT oraz zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania krajowego takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, które obejmuje podatkiem pośrednim obciążającym przeniesienie własności, innym niż VAT, nabycie przez przedsiębiorstwo od osób fizycznych przedmiotów z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych, w sytuacji gdy są one wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, które w celu ich późniejszego przetworzenia i ponownego wprowadzenia do obrotu handlowego, odsprzedaje je przedsiębiorstwom wytwarzającym sztabki lub inne przedmioty z metali szlachetnych.
- 20 Należy w tym zakresie przypomnieć, że na mocy art. 401 dyrektywy VAT jej przepisy nie uniemożliwiają utrzymywania lub wprowadzania przez państwo członkowskie podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic. Jako że prawo Unii dopuszcza tym samym istnienie konkurencyjnych reżimów opodatkowania, podatki takie mogą być pobierane również w sytuacji, gdy ich pobieranie może prowadzić do kumulacji z podatkiem VAT w odniesieniu do tej samej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 marca 2014 r., Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, pkt 28; a także z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 26).

- 21 Literalna wykładnia tego przepisu pozwala przyjąć, z uwagi na negatywną przesłankę zawartą w wyrażeniu „które nie mają charakteru podatków obrotowych”, że utrzymanie lub wprowadzenie przez państwo członkowskie podatków, ceł i należności jest dopuszczalne jedynie pod warunkiem, że nie są one tożsame z podatkiem obrotowym (wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 27).
- 22 O ile pojęcie „podatku obrotowego” nie jest zdefiniowane w art. 401 dyrektywy VAT ani w innym jej przepisie, o tyle należy przypomnieć, że przepis ów, o którego wykładnię wnosi sąd odsyłający, jest w istocie identyczny z art. 33 szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 28).
- 23 Otóż w sprawach zakończonych postanowieniem z dnia 27 listopada 2008 r., Renta (C-151/08, niepublikowanym, EU:C:2008:662) i wyrokiem z dnia 20 marca 2014 r., Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona (C-139/12, EU:C:2014:174), Trybunał zajął stanowisko w przedmiocie zgodności z art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy uregulowania krajowego dotyczącego podatku od odpłatnego przeniesienia własności, mającego cechy podobne do cech podatku będącego przedmiotem postępowania głównego. Trybunał, przypomniawszy wywodzące się z jego orzecznictwa cztery zasadnicze cechy VAT, jakimi są: powszechne stosowanie podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi, pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji oraz odliczenie od podatku należnego kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument, uznał, że taki podatek odróżnia się od VAT w sposób taki, że nie można zakwalifikować go jako podatku mającego charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy (postanowienie z dnia 27 listopada 2008 r., Renta, C-151/08, niepublikowane, EU:C:2008:662, pkt 32, 45; a także wyrok z dnia 20 marca 2014 r., Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, pkt 29).
- 24 W tym względzie Trybunał orzekł w szczególności, że podatek ten nie obciąża w sposób ogólny wszystkich transakcji, których przedmiotem są towary lub usługi, i nie jest pobierany w ramach procesu produkcji i dystrybucji przewidującego, że na każdym jego etapie mogą zostać odliczone od podatku kwoty zapłacone na wcześniejszych etapach tegoż procesu (zob. podobnie postanowienie z dnia 27 listopada 2008 r., Renta, C-151/08, niepublikowane, EU:C:2008:662, pkt 41, 43).
- 25 W aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi brak jest podstaw pozwalających stwierdzić, że kwestię tę należy analizować inaczej w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego. W związku z tym należy uznać, że ustalenia poczynione przez Trybunał w orzeczeniach, o których mowa w pkt 23 i 24 niniejszego wyroku, dotyczące art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy można odnieść do art. 401 dyrektywy VAT w niniejszej sprawie.
- 26 Wynika stąd, że podatek taki jak będący przedmiotem postępowania głównego nie może być uznany za mający charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 401 dyrektywy VAT.
- 27 Sąd odsyłający uważa ponadto, że jednoczesne zastosowanie podatku będącego przedmiotem postępowania głównego oraz wspólnego systemu VAT może naruszać zasadę neutralności podatkowej w zakresie VAT.
- 28 Co się tyczy tej zasady, przypomnianej w motywach 4 i 7 dyrektywy VAT należy zauważyć, że dla uniknięcia wyników niezgodnych z celem, jakim są równe zasady opodatkowania tej samej czynności niezależnie od państwa członkowskiego, w którym ma ona miejsce, jakiemu służy wspólny system VAT, porównanie cech charakterystycznych podatku takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym z cechami VAT powinno być dokonywane z uwzględnieniem tego celu. W tak określonych

ramach należy przykładać szczególną uwagę do wymogu, aby w każdym punkcie była zagwarantowana neutralność wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., Viking Motors i in., C-475/17, EU:C:2018:636, pkt 41).

- 29 Otóż, jak słusznie podkreśliła Komisja Europejska, zasada neutralności podatkowej w dziedzinie VAT zobowiązuje do zapewnienia tej neutralności jedynie w ramach owego zharmonizowanego systemu wprowadzonego dyrektywą VAT. Ponieważ w niniejszym przypadku chodzi o podatek niezharmonizowany w ramach tej dyrektywy, neutralność wspólnego systemu VAT nie może być naruszona (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 2013 r., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, pkt 57).
- 30 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę VAT oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, które obejmuje podatkiem pośrednim obciążającym przeniesienie własności, innym niż VAT, nabycie przez przedsiębiorstwo od osób fizycznych przedmiotów z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych, w sytuacji gdy są one wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, które w celu ich późniejszego przetworzenia i ponownego wprowadzenia do obrotu handlowego, odsprzedaje je przedsiębiorstwom wytwarzającym sztabki lub inne przedmioty z metali szlachetnych.

W przedmiocie kosztów

- 31 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania krajowego, takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, które obejmuje podatkiem pośrednim obciążającym przeniesienie własności, innym niż podatek od wartości dodanej, nabycie przez przedsiębiorstwo od osób fizycznych przedmiotów z wysoką zawartością złota lub innych metali szlachetnych, w sytuacji gdy są one wykorzystywane w ramach działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, które w celu ich późniejszego przetworzenia i ponownego wprowadzenia do obrotu handlowego, odsprzedaje je przedsiębiorstwom wytwarzającym sztabki lub inne przedmioty z metali szlachetnych.

Podpisy