



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 29 marca 2012 r.*

Podatek VAT — Szósta dyrektywa — Artykuł 17 ust. 2 lit. b) — Opodatkowanie towarów sprowadzanych z państw trzecich — Uregulowania krajowe — Prawo do odliczenia podatku VAT w przywozie — Warunki — Rzeczywista zapłata podatku VAT przez podatnika

W sprawie C-414/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 30 lipca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 sierpnia 2010 r., w postępowaniu:

Véleclair SA

przeciwko

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits i J.J. Kasel (sprawozdawca), sędziowie,
rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Šereš, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 października 2011 r.,
rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Véleclair SA przez É. Arcila, adwokata,
- w imieniu rządu francuskiego przez N. Rouam i G. de Bergues'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego i T. Henzega, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez S. Jaulino, L. Inesa Fernandes i R. Camposa Lairesi, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię, C. Soulay i F. Dintilhaca, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 listopada 2011 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady 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. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między półką Véclair SA a ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (ministrem budżetu, rachunkowości publicznej i reformy państwa) w przedmiocie uregulowań krajowych uzależniających korzystanie z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w przywozie od rzeczywistej zapłaty tego podatku przez podatnika.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

- 3 Artykuł 10 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:
„a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej;
b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony. [...]”.
- 4 Artykuł 10 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy dodaje:

„2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

[...]

Na zasadzie odstępstwa od powyższych przepisów, państwa członkowskie mogą postanowić, że podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji lub dla niektórych kategorii podatników:

- nie później niż z datą wystawienia faktury lub dokumentu uznawany za fakturę, lub
- nie później niż w momencie pobrania ceny, lub
- w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za fakturę nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego.

3. Z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe, a podatek staje się wymagalny. W przypadku gdy towary z chwilą ich wprowadzenia na obszar Wspólnoty zostają objęte jedną z regulacji określonych w art. 7 ust. 3, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami.

Jednakże w przypadku gdy przywożone towary podlegają opłatom celnym, opłatom rolnym lub opłatom o równoważnym skutku w ramach wspólnej polityki, zdarzenie podatkowe ma miejsce, a podatek staje się wymagalny z chwilą zaistnienia zdarzenia odnoszącego się do tych opłat wspólnotowych, a opłaty te stają się wymagalne.

W przypadkach gdy przywożone towary nie podlegają żadnym z tych opłat wspólnotowych, państwa członkowskie w odniesieniu do zdarzenia podatkowego oraz wymagalności podatku mogą stosować obowiązujące przepisy celne”.

5 Artykuł 17 ust. 1 i ust. 2 szóstej dyrektywy stwierdza:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

- a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;
- b) podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od towarów przywożonych;

[...]”.

6 Artykuł 18 ust. 1 lit. b) i art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy przewidują:

„1. W celu wykonania prawa do odliczeń, podatnik musi:

[...]

- b) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. b), posiadać dokument przywozowy określający go jako odbiorcę lub importera oraz określający kwotę należnego podatku lub pozwalający na jego wyliczenie;

[...]

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]”.

7 Artykuł 21 pkt 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są:

[...]

- 2) w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowiązane przez państwa członkowskie, do których towary są przywożone”.

Uregulowania krajowe

8 Artykuł 271 pkt II ust. 1 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) stanowi:

„W zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu i pod warunkiem że czynności te dają prawo do odliczenia, podatnicy mogą odliczyć:

[...]

b) podatek pobrany przy przywozie.

[...]”.

9 Artykuł 291 pkt I ust. 2 lit. a) CGI dodaje:

„Za przywóz towaru uznaje się:

a) wprowadzenie na terytorium Francji towaru pochodzącego lub przywiezionego z państwa lub terytorium nienależącego do Wspólnoty Europejskiej, niedopuszczonego do swobodnego obrotu [...]”.

10 Artykuł 293 A ust. 1 CGI stanowi:

„W przywozie zdarzenie podatkowe następuje i podatek staje się wymagalny, z chwilą gdy towar uznaje się za przywieziony w rozumieniu art. 291 pkt I ust. 2.

[...]

Podatek powinien zostać zapłacony przez osobę wskazaną jako rzeczywisty odbiorca towaru w dokumencie przywozowym.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

11 W latach 1992–1995 spółka Véleclair sprowadzała rowery, deklarując je jako pochodzące z Wietnamu. Francuskie organy celne natomiast uznały, że rowery te pochodzą w rzeczywistości z Chin i wszczęły postępowanie z tytułu poświadczenia nieprawdy co do pochodzenia towaru. W jego wyniku spółka Véleclair została zobowiązana do zapłaty należności celnych oraz ceł antydumpingowych w kwocie prawie 4 mln EUR, opodatkowanych dodatkowo podatkiem VAT w kwocie 735 437 EUR.

12 Spółka Véleclair nie uiściła tego podatku, o czym organy celne poinformowały organy podatkowe, którym przysługiwała z tego tytułu wierzytelność od spółki. Postanowieniem sądu z dnia 12 lutego 1999 r. stwierdzone zostało przedawnienie owej wierzytelności, z tego powodu że nie została ona ostatecznie zgłoszona w terminie dwunastu miesięcy od ogłoszenia o wszczęciu postępowania naprawczego wobec spółki Véleclair. Postanowienie to zostało utrzymane w mocy ostatecznym wyrokiem Cour de cassation (sądu kasacyjnego) z dnia 8 lipca 2003 r.

13 Spółka Véleclair wniosła o zwrot kwoty 723 503,37 EUR, odpowiadającej jej prawu do odliczenia podatku VAT, jakie jej zdaniem przysługiwało jej na dzień 31 grudnia 1997 r. z tytułu podwyższenia podatku VAT w przywozie w związku z nałożeniem opłat celnych.

14 Organy podatkowe oddaliły wniosek, argumentując, że zgodnie z przepisami CGI prawo do odliczenia podatku VAT jest uzależnione od jego uprzedniej rzeczywistej zapłaty. Stanowisko organów podatkowych zostało utrzymane w pierwszej instancji przez tribunal administratif d’Orléans (sąd administracyjny w Orleanie). Apelacja wniesiona od tego wyroku do cour administrative d’appel de Nantes (administracyjny sąd apelacyjny w Nantes) również została oddalona, w związku z czym spółka Véleclair wniosła kasację do Conseil d’État (administracyjny sąd kasacyjny).

15 Przed tym sądem spółka Véleclair utrzymuje, że jej prawo do odliczenia nie może być uzależnione od uprzedniej rzeczywistej zapłaty podatku, z tytułu którego jest ona zobowiązana, ponieważ przepis art. 271 pkt II ust. 1 lit. b) CGI, zgodnie z którym prawo do odliczenia podatku VAT jest uzależnione od jego rzeczywistego pobrania przez organy podatkowe, a nie tylko od jego wymagalności, jest sprzeczny z przepisem art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy.

- 16 Wobec powyższego Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy pozwala państwu członkowskiemu na uzależnienie prawa do odliczenia podatku [VAT] – uwzględniając w szczególności niebezpieczeństwo oszustw podatkowych – od rzeczywistej zapłaty tego podatku przez podatnika, w przypadku gdy podatnik zobowiązany do zapłacenia podatku [VAT] od przywozu i podmiot uprawniony do dokonania odpowiedniego odliczenia, to – tak jak jest to we Francji – jedna i ta sama osoba?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 17 Wydając postanowienie w niniejszej sprawie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim uzależniać prawo do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku przez podatnika, w sytuacji gdy podatnik ten jest jednocześnie uprawnionym do odliczenia.
- 18 Odpowiedź na to pytanie wymaga przypomnienia w pierwszej kolejności, że zgodnie z brzmieniem 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT „należnego lub zapłaconego” od towarów podlegających przywozowi na terytorium kraju.
- 19 W związku z tym samo brzmienie tego przepisu, które powtarza sformułowanie art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT „należnego lub zapłaconego” od dostarczanych im towarów, wyraźnie wskazuje, że przysługujące podatnikowi prawo do odliczenia podatku odnosi się nie tylko do zapłaconego podatku VAT, lecz także do podatku należnego, to jest tego, który dopiero ma zostać zapłacony.
- 20 Jak wskazuje rzecznik generalny w pkt 56–58 opinii, wyrażenie „należny” oznacza bowiem wymagalne zobowiązanie podatkowe, zakłada zatem, iż podatnik jest zobowiązany zapłacić kwotę podatku VAT, którą zamierza odliczyć jako podatek naliczony.
- 21 Trzeba dodać, po pierwsze, że gdy ustawodawca Unii Europejskiej zamierzał uzależnić prawo do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku, mógłby zrobić to w sposób wyraźny, usuwając na przykład wyrażenie „należny” z art. 17 szóstej dyrektywy.
- 22 Po drugie, jak wynika z analizy art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy w związku z jej art. 10 ust. 3, powstanie prawa do odliczenia podatku VAT jest niezależne od tego, czy nastąpiła zapłata należnej ceny za towar lub towary podlegające przywozowi.
- 23 W związku z tym na gruncie art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku VAT w przywozie nie może być co do zasady uzależnione od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku.
- 24 Po drugie, należy stwierdzić, że taką wykładnię art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy potwierdzają inne przepisy tej dyrektywy.
- 25 Z jednej strony bowiem art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, gdzie – jak wskazano w pkt 19 niniejszego wyroku – również użyto sformułowania „należny lub zapłacony”, trzeba rozumieć w ten sposób, iż kwestia, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji dotyczących tych samych towarów został wpłacony na konto skarbu państwa, pozostaje bez znaczenia dla prawa podatnika do odliczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb. Orz. s. I-483, pkt 54).
- 26 Z drugiej strony, jak wskazuje rzecznik generalny w pkt 37 opinii, art. 18 dyrektywy, zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń”, przewiduje jedynie w ust. 1 lit. b), że jedynym obowiązkiem podatnika uzależniającym skorzystanie przez niego z prawa do odliczenia podatku VAT

w przywozie jest posiadanie dokumentu stwierdzającego przywóz określający go jako odbiorcę lub importera oraz „określającego kwotę należnego podatku lub pozwalającego na jego wyliczenie”. Zatem nawet skorzystanie z prawa do odliczenia nie jest uzależnione od uprzedniej rzeczywistej zapłaty podatku VAT w przywozie.

- 27 Po trzecie, należy zaznaczyć, że powyższa wykładnia jest zgodna z celami szóstej dyrektywy, jako że pozwala zapewnić, iż prawo do odliczenia, które co do zasady nie może być ograniczane, pozostaje integralną częścią mechanizmu podatku VAT i przysługuje w sposób natychmiastowy w odniesieniu do wszelkich opłat obciążających transakcje dokonane na wcześniejszym etapie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb. Orz. s. I-6161, pkt 47).
- 28 Powyższa wykładnia pozwala ponadto w największym zakresie zapewnić poszanowanie zasady neutralności podatkowej.
- 29 Należy w tej kwestii przypomnieć, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Zaś z powodów omówionych szczegółowo przez rzecznika generalnego w pkt 39–42 opinii uzależnienie prawa do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku powodowałoby bezzasadne finansowe obciążenie przez pewien czas podatnika, czemu system odliczeń ma właśnie za zadanie zapobiegać.
- 31 Wykładni tej nie podważa argument, zgodnie z którym w razie braku uprzedniej rzeczywistej zapłaty podatku VAT w przywozie istniałoby niebezpieczeństwo oszustw lub nadużyć w dziedzinie podatku VAT.
- 32 Po pierwsze bowiem, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, zwalczanie oszustw, uchylania się od opodatkowania oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. Do podmiotu ubiegającego się o odliczenie podatku VAT należy udowodnienie spełnienia wymaganych do tego warunków, a organ podatkowy, stwierdziwszy, iż prawo do odliczenia jest wykorzystywane w sposób bezprawny, może zażądać ze skutkiem retroaktywnym zwrotu odliczonej kwoty. Zadaniem sądu krajowego jest ponadto odmówić prawa do odliczenia w razie stwierdzenia na podstawie obiektywnych przesłanek wynikających z akt sprawy, iż odliczenie to miałoby charakter bezpodstawny (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawach połączonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54, 55 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Następnie nie można zasadnie utrzymywać, że przywóz stanowi transakcję, w odniesieniu do której istnieje podwyższone ryzyko oszustwa lub nadużyć. Przywóz towarów jest bowiem operacją fizyczną, potwierdzoną i możliwą do zweryfikowania przez właściwe organy przez obecność owych towarów na cle.
- 34 Wreszcie okoliczność, iż podatnik zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przywozie jest jednocześnie uprawnionym do odliczenia tego podatku również nie wydaje się zwiększać niebezpieczeństwa oszustwa lub nadużyć w dziedzinie podatku VAT. Przeciwnie, jak wskazuje Komisja Europejska, okoliczność, iż ten sam podmiot jest jednocześnie zobowiązany z tytułu podatku VAT i uprawniony do jego odliczenia, upodabnia tę sytuację do systemu odwrotnego obciążenia podatkiem VAT przewidzianego w szóstej dyrektywie. Jak zaś ustawodawca Unii Europejskiej wskazał w motywie 42 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), system ten pozwala między innymi zwalczać oszustwa i unikanie opodatkowania stwierdzone przy niektórych rodzajach transakcji.

- 35 Wobec całości powyższych rozważań na pytanie prejudycjalne trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwom członkowskim uzależniać prawa do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku przez podatnika, w sytuacji gdy podatnik ten jest jednocześnie uprawnionym do odliczenia.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 17 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady 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 należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on państwom członkowskim uzależniać prawa do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku przez podatnika, w sytuacji gdy podatnik ten jest jednocześnie uprawnionym do odliczenia.

Podpisy