

62010CJ0414

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. Ferey, 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. Henzego, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, działającego w charakterze pełnomocnika,

—
w imieniu rządu portugalskiego przez S. Jaulino, L. Inesa Fernandes i R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,

—
w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchi, C. Soulay i F. Dintilhaca, działających w charakterze pełnomocników,

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 spółką Véleclair SA a ministrem 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 odroczone. [...]”.

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 odstąpienia 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

Artyku? 18 ust. 1 lit. b) i art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduj?:

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

[...]

b)

w odniesieniu do odlicze? okre?lonych w art. 17 ust. 2 lit. b), posiada? dokument przywozowy okre?laj?cy go jako odbiorc? lub importera oraz okre?laj?cy kwot? nale?nego podatku lub pozwalaj?cy na jego wyliczenie;

[...]

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odj?cie od ca?kowitej kwoty nale?nego podatku od warto?ci dodanej za dany okres rozliczeniowy ca?kowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie zaistnia?o prawo do odliczenia i mo?e by? wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]”.

7

Artyku? 21 pkt 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Zobowi?zanymi do zap?aty podatku od warto?ci dodanej s?:

[...]

2)

w przywozie: osoba lub osoby wskazane lub uznane za zobowi?zane przez pa?stwa cz?onkowskie, do których towary s? przywo?one”.

Uregulowania krajowe

8

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

„W zakresie w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane na potrzeby czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu i pod warunkiem ?e czynno?ci te daj? prawo do odliczenia, podatnicy mog? odliczy?:

[...]

b)

podatek pobrany przy przywozie.

[...].

9

Artyku? 291 pkt I ust. 2 lit. a) CGI dodaje:

„Za przywóz towaru uznaje si?:

a)

wprowadzenie na terytorium Francji towaru pochodz?cego lub przywiezionego z pa?stwa lub terytorium nienale??cego do Wspólnoty Europejskiej, niedopuszczonego do swobodnego obrotu [...].

10

Artyku? 293 A ust. 1 CGI stanowi:

„W przywozie zdarzenie podatkowe nast?puje i podatek staje si? wymagalny, z chwil? gdy towar uznaje si? za przywieziony w rozumieniu art. 291 pkt I ust. 2.

[...]

Podatek powinien zosta? zap?acony przez osob? wskazan? jako rzeczywisty odbiorca towaru w dokumencie przywozowym.

[...].

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

11

W latach 1992–1995 spółka Véleclair sprowadza?a rowery, deklaruj?c je jako pochodz?ce z Wietnamu. Francuskie organy celne natomiast uzna?y, ?e rowery te pochodz? w rzeczywisto?ci z Chin i wszcz??y post?powanie z tytu?u po?wiadczenia nieprawdy co do pochodzenia towaru. W jego wyniku spółka Véleclair zosta?a zobowi?zana do zap?aty nale?no?ci celnych oraz ce? antydumpingowych w kwocie prawie 4 mln EUR, opodatkowanych dodatkowo podatkiem VAT w kwocie 735437 EUR.

12

Spółka Véleclair nie ui?ci?a tego podatku, o czym organy celne poinformowa?y organy podatkowe, którym przys?ugiwa?a z tego tytu?u wierzytelno?? od spółki. Postanowieniem s?du z dnia 12 lutego 1999 r. stwierdzone zosta?o przedawnienie owej wierzytelno?ci, z tego powodu ?e nie zosta?a ona ostatecznie zg?oszona w terminie dwunastu miesi?cy od og?oszenia o wszcz?ciu post?powania naprawczego wobec spółki Véleclair. Postanowienie to zosta?o utrzymane w mocy ostatecznym wyrokiem Cour de cassation (s?du kasacyjnego) z dnia 8 lipca 2003 r.

13

Spółka Véleclair wnios?a o zwrot kwoty 723503,37 EUR, odpowiadaj?cej jej prawu do odliczenia podatku VAT, jakie jej zdaniem przys?ugiwa?o jej na dzie? 31 grudnia 1997 r. z tytu?u podwy?szenia podatku VAT w przywozie w zwi?zku z na?o?eniem op?at 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 Orléanie). 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 państwowym członkowskim uzależnić 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 art. 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 przysuguje prawo do odliczenia podatku VAT „należnego lub zapłaconego” od dostarczanych im towarów, wyraźnie wskazuje, że przysugując 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, zatem, jeżeli podatnik jest zobowiązany zapłacić kwotę podatku VAT, który zamierza odliczyć jako podatek naliczony.

21

Trzeba dodać, po pierwsze, że gdy ustawodawca Unii Europejskiej zamierza uzależnić prawo do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zapłaty tego podatku, mógłby zrobić to w sposób wyrażony, 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 tak wykładni 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 integraln? cz??ci? mechanizmu podatku VAT i przys?uguje w sposób natychmiastowy w odniesieniu do wszelkich op?at obci??aj?cych transakcje dokonane na wcze?niejszym etapie (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach po??czonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb. Orz. s. I-6161, pkt 47).

28

Powy?sza wyk?adnia pozwala ponadto w najwi?kszym zakresie zapewni? poszanowanie zasady neutralno?ci podatkowej.

29

Nale?y w tej kwestii przypomnie?, ?e system odlicze? ma na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawach po??czonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

30

Za? z powodów omówionych szczegółowo przez rzecznika generalnego w pkt 39–42 opinii uzale?nienie prawa do odliczenia podatku VAT w przywozie od uprzedniej rzeczywistej zap?aty tego podatku powodowa?oby bezzasadne finansowe obci??enie przez pewien czas podatnika, czemu system odlicze? ma w?a?nie za zadanie zapobiega?.

31

Wyk?adni tej nie podwa?a argument, zgodnie z którym w razie braku uprzedniej rzeczywistej zap?aty podatku VAT w przywozie istnia?oby niebezpiecze?stwo oszustw lub nadu?y? w dziedzinie podatku VAT.

32

Po pierwsze bowiem, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, zwalczanie oszustw, uchylania si? od opodatkowania oraz ewentualnych nadu?y? jest celem uznanym i wspieranym przez szóst? dyrektyw?. Do podmiotu ubiegaj?cego si? o odliczenie podatku VAT nale?y udowodnienie spe?nienia wymaganych do tego warunków, a organ podatkowy, stwierdziwszy, i? prawo do odliczenia jest wykorzystywane w sposób bezprawny, mo?e za??da? ze skutkiem retroaktywnym zwrotu odliczonej kwoty. Zadaniem s?du krajowego jest ponadto odmówi? prawa do odliczenia w razie stwierdzenia na podstawie obiektywnych przes?anek wynikaj?cych z akt sprawy, i? odliczenie to mia?oby charakter bezpodstawny (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawach po??czonych Kittel i Recolta Recycling, pkt 54, 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

33

Nast?pnie nie mo?na zasadnie utrzymywa?, ?e przywóz stanowi transakcj?, w odniesieniu do której istnieje podwy?szone ryzyko oszustwa lub nadu?y?. Przywóz towarów jest bowiem operacj? fizyczn?, potwierdzon? i mo?liw? do zweryfikowania przez w?a?ciwe organy przez obecno?? owych towarów na cle.

34

Wreszcie okoliczności, iż podatnik zobowiązany do zapłaty podatku VAT w przywozie jest jednocześnie uprawnionym do odliczenia tego podatku również nie wydaje się zwikszać niebezpieczeństwa oszustwa lub nadużyć w dziedzinie podatku VAT. Przeciwnie, jak wskazuje Komisja Europejska, okoliczności, 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 motywem 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 czego 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

(*) Język postępowania: francuski.