

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 19 grudnia 2012 r. (*)

Podatki – Podatek VAT – Druga dyrektywa 67/228/EWG – Artykuł 8 lit. a) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Dostawa towarów – Podstawa opodatkowania – Prowizje wypłacone przez przedsiębiorstwo sprzedaży wysyłkowej swoim agentom – Zakupy dokonywane przez osoby trzecie – Obniżenie ceny po nastąpieniu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego – Bezpośrednia skuteczność

W sprawie C-310/11

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 26 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

Grattan plc

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Rosas, prezydenci obowiązki prezesa drugiej izby, U. Løhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev (sprawozdawca), C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 lipca 2012 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Grattan plc przez H. Stone, solicitor, P. Lasoka, QC, i R. Haynes, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, E. Jenkinson i L. Seeborutha, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw

państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą”) i pkt 13 załącznika A do tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółką Grattan plc (zwaną dalej „spółką Grattan”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (zwanymi dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w kwocie odpowiadającej prowizjom wypłaconym osobom określonym jako „agenci” z tytułu towarów zamawianych za ich pośrednictwem w latach 1973–1977.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artykuł 5 drugiej dyrektywy stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jako właściciel.

2. Następujące zdarzenia należy również uznawać za dostawę w rozumieniu ust. 1:

[...]

c) przeniesienie własności towarów w drodze umowy przewidującej zapłatę prowizji od nabycia lub sprzedaży;

[...]

5. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy. [...]” [tę umaczenie nieoficjalne, podobnie jak pozostałych cytatów z tej dyrektywy poniżej].

4 Punkt 8 w załączniku A do drugiej dyrektywy wyjaśnia, że „przez »powstanie obowiązku podatkowego« należy rozumieć powstanie zobowiązania do zapłaty podatku”.

5 Artykuł 8 lit. a) drugiej dyrektywy stanowi:

„Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług wszystko, co stanowi wynagrodzenie za dostawę towaru lub świadczenie usługi, wraz z kosztami i podatkami, z wyjątkiem samego podatku [VAT] [...]”.

6 Wyrażenie „wynagrodzenie” było zdefiniowane w pkt 13 załącznika A do dyrektywy jako oznaczające:

„[...] każde świadczenie otrzymane w zamian za dostawę towaru lub świadczenie usługi, w tym koszty dodatkowe (opakowania, transportu, ubezpieczenia itd.), to jest nie tylko otrzymane kwoty, lecz również, na przykład, wartość towarów otrzymanych w zamian [...]”.

7 Artykuł 11 cz. IV A 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), która zastąpiła drugą dyrektywę od 1978 r., stanowi we właściwym zakresie, co następuje:

„1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]

3. Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

a) obniżek cen poprzez skonto dla przedpłaconych;

b) obniżek cen i rabatów dostępnych klientowi oraz uwzględnianych w momencie dostawy;

[...]”.

8 Artykuł 11 członek 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„W przypadku anulowania, odmowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub tego w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżona na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

Jednakże w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, państwa członkowskie mogą uchylić się od zastosowania niniejszej zasady”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

9 W okresie gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy głównej, w właściwym przepisem prawa krajowego był art. 10 ust. 2 Finance Act 1972 (ustawy finansowej z 1972 r.), który stanowi, co następuje:

„Jeżeli dostawa dokonywana jest za zapłatę ceny w pieniądzu, wartość dostawy powiększonej o należny podatek odpowiada tej cenie”.

10 First-tier Tribunal (Tax Chamber) zwraca uwagę, że w ustawodawstwie krajowym brak był przepisów przewidujących obniżenie a posteriori wartości dostawy z powodu obniżenia ceny lub odliczenia mających miejsce po dokonaniu dostawy.

11 Z dniem 1 stycznia 1978 r. państwa członkowskie miały obowiązek dostosować „swoje obecne systemy podatku [VAT]” zgodnie z przepisami szóstej dyrektywy.

Postępowanie przed sądem odsyłającym i pytanie prejudycjalne

12 Spółka Grattan jest członkiem reprezentującym grupę podatników podatku VAT złożoną z spółek, które w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym prowadziły przedsiębiorstwa sprzedaży wysyłkowej (zwane dalej „przedsiębiorstwami”). Przedsiębiorstwa te korzystały z usług agentów wynagradzanych za pomoc w prowizji, między innymi od zakupów dokonywanych przez osoby trzecie (zwanych dalej „zakupami osób trzecich”), to jest konsumentów (zwanych dalej „klientami pośrednimi”), którym agenci przesyłały katalogi poszczególnych przedsiębiorstw. Agenci przekazywali zamówienia klientów pośrednich telefonicznie do central telefonicznych przedsiębiorstw lub przysyłały formularze zamówienia. Zwykle zamówione towary były przekazywane agentom w celu dostarczenia klientom pośrednim. Agent pobierał zapłatę za towar od klientów pośrednich i przekazywał ją okresowo

przedsiębiorstwu.

13 Agenci otrzymywali prowizję w wysokości 10% kwot wpłaconych przedsiębiorstwom, zarówno od ich własnych zakupów towarów z katalogu wysyłkowego, jak od zakupów osób trzecich. Prowizja była księgowana jako kredyt na rachunku agenta w księgach przedsiębiorstwa i agent mógł ją pobrać na różne sposoby:

- wypłacić w formie czeku;
- rozliczyć w ramach należności na koncie, obniżyć swoje zobowiązania wobec przedsiębiorstwa z tytułu towarów, jakie od niego nabył;
- zapłacić czynnikiem lub całością należności za nowe towary nabywane od przedsiębiorstwa.

14 W razie wypłaty prowizji w formie czeku lub zaliczenia na poczet istniejących już należności agenta była ona określana jako zapłacona „w pieniądzu”. Jeżeli prowizja służyła do pokrycia należności za nowe towary, była określana jako pobrana w towarach”. Spór w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji, gdy prowizja była wypłacona „w pieniądzu”.

15 Przedsiębiorstwa płaciły podatek VAT od całości ceny katalogowej, wliczając w to kwotę prowizji dla agentów. Spółka Grattan zwróciła się do organu podatkowego o zwrot kwoty podatku VAT odpowiadającej tej prowizji, twierdząc, że stanowiła ona zwrot powodujący obniżenie wynagrodzenia, czyli podstawy opodatkowania dostaw towarów dokonywanych przez przedsiębiorstwa na rzecz agentów. Organ podatkowy dokonał zwrotu podatku VAT od prowizji, z wyjątkiem prowizji wypłaconych w pieniądzu z tytułu zakupów osób trzecich w okresie od 1973 r. do dnia 1 stycznia 1978 r.

16 Spółka Grattan podnosi przed sądem odsyłającym argument, iż prowizje od zakupów osób trzecich wypłacone w pieniądzu stanowiły upusty cenowe (jeżeli prowizja była pobierana w chwili dostawy) lub zwrot części ceny zapłaconej przez agenta za towary nabywane przez niego od spółki (jeżeli prowizja była pobierana po dokonaniu dostawy). W związku z tym wynagrodzenie, czyli podstawa opodatkowania, powinna zostać obniżona. Wynika to z art. 11 czynnika C ust. 1 szóstej dyrektywy, a przed 1978 r. – z art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy i pkt 13 załącznika A do tej dyrektywy, a także, w każdym razie, z zasady neutralności podatkowej obowiązującej przed 1978 r.

17 Organ podatkowy twierdzi, że druga dyrektywa nie wymagała od państw członkowskich wprowadzenia przepisów o obniżeniu ze skutkiem wstecznym podstawy opodatkowania po dokonaniu dostawy, jak to przewiduje art. 11 czynnika C ust. 1 szóstej dyrektywy. Ponadto art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy nie jest wystarczająco precyzyjny, by uznać go za bezpośrednio skuteczny. Organ podatkowy argumentuje, że między prowizjami z tytułu zakupów osób trzecich a prowizjami z tytułu towarów nabywanych przez agentów z katalogu wysyłkowego istnieją istotne różnice.

18 W związku z powyższym First-tier Tribunal (Tax Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w okresie przed 1 stycznia 1978 r. podatnikowi przys?ugiwa?o na podstawie art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy lub zasady neutralno?ci podatkowej i równego traktowania bezpo?rednio skuteczne prawo do uznania za obni?on?, ze skutkiem retroaktywnym, podstawy opodatkowania, w sytuacji gdy po dokonaniu tej dostawy jej odbiorca otrzyma? od dostawcy kwot?, któr? mógł pobra? w pieni?dzu lub zaliczy? na poczet nale?no?ci, jakie ma wobec dostawcy z tytu?u dokonanych ju? dostaw towarów?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Wyst?puj?c z pytaniem prejudycjalnym, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e uprawnia on podatnika do uznania a posteriori podstawy opodatkowania dostawy towarów za obni?on?, je?eli po dokonaniu owej dostawy agent otrzyma? od dostawcy kredyt, który postanowi? pobra? w pieni?dzu lub zaliczy? na poczet swoich nale?no?ci na rzecz dostawcy za dokonane ju? dostawy.

20 Odpowiadaj?c na to pytanie, nale?y przypomnie?, ?e art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy stanowi?, i? podstaw? opodatkowania jest „w odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug wszystko, co stanowi wynagrodzenie za dostaw? towaru lub ?wiadczenie us?ugi, wraz z kosztami i podatkami, z wyj?tkiem samego podatku [VAT]”.

21 Wyra?enie „wynagrodzenie” zawarte w art. 8 lit. a) tej dyrektywy by?o zdefiniowane w pkt 13 za??cznika A jako „ka?de ?wiadczenie otrzymane w zamian za dostaw? towaru lub ?wiadczenie us?ugi, w tym koszty dodatkowe (opakowania, transportu, ubezpieczenia itd.), to jest nie tylko otrzymane kwoty, lecz równie?, na przyk?ad, warto?? towarów otrzymanych w zamian [...]”.

22 Trzeba przypomnie?, ?e pojecie „wynagrodzenia” jest elementem przepisu prawa Unii, który nie odsy?a do prawa pa?stw cz?onkowskich dla okre?lenia swojego znaczenia lub skutków. W zwi?zku z tym wyk?adnia tego pojecia nie nale?y do zakresu uznania poszczególnych pa?stw. Wynagrodzenie to ma charakter subiektywny, jako ?e podstaw? opodatkowania w przypadku ?wiadczenia us?ug jest rzeczywicie otrzymane wynagrodzenie, a nie warto?? oszacowana wed?ug kryteriów obiektywnych (wyrok z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. s. 445, pkt 9, 13).

23 Ustalenie, czy art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy nak?ada? na pa?stwa cz?onkowskie obowi?zek umo?liwienia zmiany wysoko?ci wynagrodzenia, a w zwi?zku z tym korekty podstawy opodatkowania po wyst?pieniu zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego, wymaga równie? analizy przepisów wspomnianej dyrektywy dotycz?cych naliczania, deklarowania i zap?aty podatku VAT. Okre?lenie podstawy opodatkowania wymaga bowiem ustalenia wynagrodzenia oraz zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego.

24 Nale?y w tej kwestii wskaza?, ?e art. 5 ust. 5 drugiej dyrektywy przewidywa?, i? „[o]bowi?zek podatkowy powstaje z chwil? dostawy”. „Powstanie obowi?zku podatkowego” by?o zdefiniowane w pkt 8 za??cznika A do tej dyrektywy jako „powstanie zobowi?zania do zap?aty podatku”.

25 Nale?y stwierdzi?, ?e ?aden z przepisów drugiej dyrektywy nie przewidywa? ustalenia na pó?niejszy termin momentu powstania obowi?zku podatkowego lub jego odroczenia w jakikolwiek inny sposób. Dyrektywa ta nie zawiera?a ponadto ?adnych przepisów przewiduj?cych zmian? powsta?ego ju? obowi?zku podatkowego.

26 Wobec powy?szego trzeba uzna?, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 41 opinii, ?e zgodnie w szczególnoci z art. 5 ust. 5 drugiej dyrektywy zobowi?zanie do zap?aty przez

podatnika podatku powstawa?o w wysoko?ci wynikaj?cej z podstawy opodatkowania okre?lonej w chwili dostawy.

27 Trzeba zatem stwierdzi?, ?e ani art. 8 lit. a), ani ?adnego innego przepisu drugiej dyrektywy nie mo?na interpretowa? w ten sposób, i? wymaga? on umo?liwienia korekty podstawy opodatkowania lub zap?aconego podatku po dokonaniu dostawy stanowi?cej zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego.

28 Je?li chodzi nast?pnie o zasad? neutralno?ci podatkowej, trzeba przypomnie?, ?e zasada ta, b?d?ca fundamentaln? zasad? wspólnego systemu podatku VAT, jest odzwierciedleniem w dziedzinie tego podatku ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 47). Zasada ta oznacza w szczególno?ci, ?e podatnicy nie powinni by? odmiennie traktowani w odniesieniu do podobnych ?wiadcze? znajduj?cych si? wobec siebie w konkurencji (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach po??czonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I-3617, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Zasada neutralno?ci podatkowej nie jest norm? prawa pierwotnego pozwalaj?c? samodzielnie okre?li? podstaw? opodatkowania w rozumieniu art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 Zimmermann, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo). Nie pozwala ona równie? skompensowa? braku w drugiej dyrektywie przepisu podobnego do art. 11 cz??? C ust. 1 szóstej dyrektywy.

30 Inny skutek tej zasady polega na tym, ?e kwota pobrana przez organ podatkowy z tytu?u podatku VAT powinna odpowiada? dok?adnie kwocie podatku VAT zadeklarowanej na fakturze i zap?aconej podatnikowi przez konsumenta (wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 Koninklijke Ahold, Zb.Orz. s. I-5097, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W sprawie g?ównej, jak wynika z akt przekazanych Trybuna?owi, klienci po?redni, jako ostateczni nabywcy towarów, p?acili za te towary cen? katalogow? i nie otrzymywali od spó?ek prowizji. Prowizje by?y bowiem wyp?acane agentom, a nie klientom po?rednim. W zwi?zku z tym, zgodnie z zasadami omówionymi w punkcie poprzedzaj?cym, nale?y uzna?, ?e wynagrodzenie za dostaw? odpowiada?o ca?o?ci ceny katalogowej bez obni?ki, cena ta stanowi?a zatem podstaw? opodatkowania.

32 Nale?y ponadto rozpatrzy? argument spó?ki Grattan, zgodnie z którym b??dne jest rozró?nianie sytuacji sprzed dnia 1 stycznia 1978 r. i sytuacji po tej dacie, jako ?e rozró?nienie to pomija ci?g?o?? systemu podatku VAT.

33 W tej kwestii nale?y podkre?li?, podobnie jak rzecznik generalny w pkt 49 i 50 opinii, ?e stopie? harmonizacji w drugiej i w szóstej dyrektywie by? nieporównywalny. W szczególno?ci zasada wspólnego systemu podatku VAT, wprowadzona na mocy pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych podatków obrotowych (Dz.U. L 71, s. 1301) w bardzo wielu kwestiach nie przewidywa?a wyczerpuj?cych uregulowa?, a zw?aszcza ujednoliconego sposobu okre?lania podstawy opodatkowania.

34 Jak Trybuna? stwierdzi? w pkt 12 wyroku z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81 Schul Douane Expeditieur, Rec. s. 1409, szósta dyrektywa dokona?a harmonizacji poj?? zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego, wymagalno?ci podatku oraz podstawy opodatkowania.

35 To w tym kontek?cie ustawodawca Unii ustanowi? przepis art. 11 cz??? C ust. 1 szóstej

dyrektywy, który nakazuje państwom członkowskim określić okoliczności, w jakich podstawa opodatkowania ulega obniżeniu ze skutkiem wstecznym. Przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie co do zasady do obniżenia podstawy opodatkowania zawsze, gdy po przeprowadzeniu transakcji podatnik nie otrzymał korzyści lub korzyści wynagrodzenia (zob. wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 16–18; z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99 Freemans, Rec. s. I-4167, pkt 33).

36 Jak wynika z pkt 25–27 niniejszego wyroku, odpowiednika tego przepisu nie było w drugiej dyrektywie. Ponadto okoliczności, że Rada Unii Europejskiej ustanowiła, poza art. 11 czwartej A szóstej dyrektywy, także jej art. 11 czwartej C ust. 1, potwierdza interpretację, zgodnie z którą przepisy art. 11 czwartej C szóstej dyrektywy nie wynikają w sposób konieczny z jej art. 11 czwartej A lub jego poprzednika, art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy.

37 Biorąc pod uwagę korzyści powyższych rozważań, trzeba na postawione pytanie odpowiedzieć, iż art. 8 lit. a) drugiej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie uprawnia on podatnika do uznania a posteriori podstawy opodatkowania dostawy towarów za obniżoną, jeżeli po dokonaniu owej dostawy agent otrzymał od dostawcy kredyt, który postanowił pobrać w pieniądzu lub zaliczyć na poczet swoich należności na rzecz dostawcy za dokonane już dostawy.

W przedmiocie kosztów

38 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 poniesione przez strony w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 8 lit. a) drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że nie uprawnia on podatnika do uznania a posteriori podstawy opodatkowania dostawy towarów za obniżoną, jeżeli po dokonaniu owej dostawy agent otrzymał od dostawcy kredyt, który postanowił pobrać w pieniądzu lub zaliczyć na poczet swoich należności na rzecz dostawcy za dokonane już dostawy.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.