

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 22 maja 2012 r.(1)

Sprawa C-165/11

Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky

przeciwko

Profitube spol. s r.o.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (Słowacja)]

Podatek od wartości dodanej – Towary pochodzące z państwa trzeciego i objęte procedurą zawieszającą w składzie celnym w państwie członkowskim – Sprzedaż towarów przy utrzymaniu procedury zawieszającej – Dostawa towarów – Transakcja podlegająca opodatkowaniu

1. Jeżeli produkt zostaje wprowadzony na obszar Unii z wykorzystaniem procedury zawieszającej przewidzianej w przepisach celnych, na przykład w celu jego przetworzenia, a następnie powrotnego wywozu do państwa trzeciego, produkt ten nie nabywa statusu towaru wspólnotowego. W konsekwencji z punktu widzenia przepisów celnych nie jest wymagana żadna należność celna. Co natomiast dzieje się, kiedy produkt taki, znajdujący się w składzie celnym, zostaje sprzedany przez przedsiębiorstwo z siedzibą w Unii innemu przedsiębiorstwu z siedzibą w Unii, przy czym fizycznie pozostaje w tym samym miejscu, a z prawnego punktu widzenia pozostaje objęty procedurą zawieszającą? W szczególności czy od takiej transakcji kupna-sprzedaży zapłaćcie podlega podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”)?

Zasadniczo z takim problemem Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) zwraca się w swych pytaniach prejudycjalnych do Trybunału.

I – Kontekst prawny

A – Przepisy celne

2. Pojęcie obszaru celnego Unii zdefiniowane jest w art. 3 kodeksu celnego(2). W szczególności w rozumieniu tego przepisu obszar celny obejmuje terytoria wszystkich państw członkowskich, z wyjątkiem miejsc wyraźnie wskazanych w samym przepisie.

3. W art. 84 kodeksu celnego wyliczone są „procedury zawieszające”: wśród nich występują w szczególności procedura składu celnego i procedura uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszki. Zgodnie z odpowiednio art. 98 i art. 114 kodeksu celnego procedury te

pozwalaj? na wprowadzenie na obszar celny Unii towarów niewspólnotowych bez uiszczania nale?no?ci celnych. Procedura sk?adu celnego ma na celu sk?adowanie towarów, za? procedura uszlachetniania czynnego ich przetworzenie.

4. Zgodnie z art. 98 ust. 2 kodeksu celnego „sk?adem celnym jest ka?de miejsce uznane przez organy celne i podlegaj?ce ich kontroli, w którym towary mog? by? sk?adowane zgodnie z ustalonymi warunkami”.

B – Przepisy w zakresie podatku VAT

5. W okresie zaistnienia okoliczno?ci faktycznych post?powania przed s?dem krajowym, które wyst?pi?y w latach 2005–2006, maj?cymi zastosowanie przepisami w zakresie podatku VAT by?y przepisy zawarte w szóstej dyrektywie(3).

6. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega:

„1) dostawa towarów lub us?ug ?wiadczona [?wiadczenie us?ug dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze];

2) przywóz towarów”.

7. Zgodnie z art. 5 ust. 1 „dostawa towaru” oznacza „przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

8. Terytorium Unii dla celów stosowania szóstej dyrektywy zdefiniowane jest w jej art. 3. Obejmuje ono terytorium pa?stw cz?onkowskich, z wyj?tkiem miejsc wyra?nie wskazanych w tym samym przepisie.

9. Artyku? 16 szóstej dyrektywy reguluje pewne kwestie dotycz?ce zwolnie? z podatku. W szczególno?ci przepis ten, zmieniony – z wykorzystaniem osobliwej techniki prawodawczej – przez art. 28c(4), przewiduje, co nast?puje:

„1. Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych pa?stwo cz?onkowskie mo?e, z zastrze?eniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmowa? szczególne ?rodki maj?ce na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z nast?puj?cych transakcji:

[...]

B. dostawy towarów z zamiarem:

[...]

c) obj?cia procedur? sk?adu celnego lub procedur? uszlachetniania czynnego;

[...]

D. dostawy towarów i [?wiadczenia] us?ug dokonywane:

a) w miejscach wyszczególnionych w pkt B lit. a), b), c) i d) i w dalszym ci?gu uzale?nione od sytuacji tam okre?lonych;

[...]”.

10. Zasadniczo wi?c art. 16 szóstej dyrektywy pozwala pa?stwom cz?onkowskim na zwolnienie z podatku VAT sprzeda?y towaru, który podlega procedurze celnej z systemem zawiesze? i po

sprzedaży pozostaje objęty tak? procedur?.

II – Okoliczno?ci faktyczne, post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

11. Post?powanie przed s?dem krajowym dotyczy pewnych pó?produktów stalowych (zwojów) przywo?onych z Ukrainy na rachunek s?owackiej spółki Profitube i obj?tych w S?owacji procedur? zawieszaj?c?. Dok?adniej rzecz ujmuj?c, towary zosta?y najpierw obj?te procedur? sk?adu celnego, a nast?pnie w celu przetworzenia ich w kszta?towniki stalowe procedur? uszlachetniania czynnego.

12. Nast?pnie towary te, bez opuszczania miejsca, w którym si? znajdowa?y, zosta?y sprzedane przez spółk? Profitube s?owackiej spółce MERCURIUS i ponownie obj?te procedur? sk?adu celnego.

13. S?owackie organy podatkowe za??da?y zap?aty podatku VAT dotycz?cego sprzedaży dokonanej przez spółk? Profitube spółce MERCURIUS, uznaj?c transakcj? dla celów podatku VAT za zwyk?? dostaw? towarów podlegaj?c? podatkowi.

14. Spółka Profitube zaskarży?a do s?du decyzj? organów celnych, podnosz?c, ?e skoro omawiane towary nie s? uwa?ane za towary wspólnotowe w rozumieniu prawa celnego, to nie mog? one równie? by? obj?te zakresem stosowania przepisów o podatku VAT.

15. Skarga Profitube zosta?a uwzgl?dniona w pierwszej instancji przez Krajský súd (s?d regionalny) w Bratys?awie, który stwierdzi? niewa?no?? decyzji organów podatkowych. W drugiej instancji Najvyšší súd, b?d?cy s?dem odsy?aj?cym w niniejszej sprawie, zaj?? przeciwnie stanowisko, uznaj?c, ?e transakcja podlega?a podatkowi VAT.

16. Spółka Profitube wnios?a jednak skarg? przed Ústavný súd [s?d konstytucyjny], który uchyli? orzeczenie wydane przez Najvyšší súd i z powrotem odes?a? do niego spraw?. Jak twierdzi w szczególno?ci Ústavný súd Najvyšší súd nie uwzgl?dni? w odpowiedni sposób pewnych przepisów prawa s?owackiego przewiduj?cych pierwsze?stwo uregulowa? celnych przed uregulowaniami z zakresu podatku VAT.

17. W tych okoliczno?ciach Najvyšší súd postanowi? zawiesi? post?powanie i przed?o?y? Trybuna?owi Sprawiedliwo?ci nast?puj?ce pytania prejudycjalne:

„1) Czy w sytuacji, w której w latach 2005 i 2006, kiedy to do publicznego sk?adu celnego w pa?stwie cz?onkowskim Unii Europejskiej przez importera z tego pa?stwa cz?onkowskiego przywo?one by?y towary pochodz?ce z pa?stwa nienale??cego do Unii Europejskiej (Ukrainy), które nast?pnie by?y przetwarzane w tym sk?adzie celnym w procedurze uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawiesz?, i w której produkt ko?cowy zamiast zosta? natychmiast wywieziony zgodnie z art. 114 rozporz?dzenia EWG nr 2913/92, zosta? sprzedany w tym samym sk?adzie przez podmiot, który dokona? jego przetworzenia, innej spółce z rzeczono?ego pa?stwa cz?onkowskiego, która nie wprowadzi?a go do swobodnego obrotu ze wspomnianego sk?adu celnego, lecz nast?pnie obj??a ponownie procedur? sk?adu celnego, do wspomnianej sprzedaży towarów w tym samym sk?adzie celnym maj? zastosowanie wci?? jedynie wspólnotowe przepisy celne lub te? czy wraz z omawian? sprzeda?? towarów sytuacja prawna uleg?a zmianie, tak i? wspomniana transakcja podlega szóstej dyrektywie Rady z dnia 17 maja 1977 r. 77/388/EWG, czyli dla celów systemu podatku od warto?ci dodanej w rozumieniu szóstej dyrektywy publiczny sk?ad celny po?o?ony na terytorium jednego z pa?stw cz?onkowskich mo?na uzna? za cz??? obszaru Wspólnoty, a dok?adniej terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego w rozumieniu definicji zawartej w art. 3 szóstej dyrektywy?

2) Czy opisana powyżej sytuacja może na ocenić w świetle doktryny nadużycia prawa wypracowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej i dotyczącej stosowania szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax) w ten sposób, iż dokonując sprzedaży towarów w publicznym składzie celnym poświadczonym na terytorium Republiki Słowackiej skarżąca dokonała odpłatnej dostawy towarów na terytorium kraju?

3) Jeżeli na pierwsze pytanie zostanie udzielona odpowiedź twierdząca, mianowicie że omawiana transakcja jest objęta szóstą dyrektywą, to czy taka transakcja stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego:

a) związane z wymagalnością podatku w rozumieniu art. 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, jako że dostawa towarów miała miejsce w składzie celnym na terytorium Republiki Słowackiej, czy

b) jako że w następstwie przywozu towarów z państwa trzeciego (art. 10 ust. 3 szóstej dyrektywy) bądź podczas ich przebywania we wspomnianym składzie celnym procedura celna zakończyła się wraz ze sprzedażą składowanych towarów innej osobie z państwa członkowskiego?

4) Czy cele szóstej dyrektywy określone w jej preambule, a w szczególności cele GATT (WTO) są osiągnięte, gdy sprzedaż towarów przywiezionych z państwa trzeciego do składu celnego, a następnie tam przetworzonych i sprzedanych innej osobie z tego państwa członkowskiego w składzie celnym poświadczonym na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, nie podlega systemowi podatku od wartości dodanej w rzeczonym państwie członkowskim?”.

III – Analiza

A – *W przedmiocie obowiązku zapłaty podatku VAT (w szczególności w przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego)*

18. Ogólnie rzecz ujmując podatek VAT od towaru podlega zapłacie w przypadku przywozu lub dostawy tego towaru. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że nie doszło do przywozu, ponieważ towary, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, objęte są zawieszającą procedurą celną. W konsekwencji podstawę ewentualnego obowiązku zapłaty podatku VAT może stanowić jedynie wystąpienie „dostawy towarów” mającej cechy przewidziane w szóstej dyrektywie.

19. Dokładniej podatek VAT podlega zapłacie w przypadku dostawy towarów, zasadniczo gdy spełnione są łącznie trzy przesłanki. Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy transakcja musi, po pierwsze, stanowić odpłatną dostawę towarów i po drugie, dostawa musi być dokonana przez podatnika działającego w takim charakterze.

20. Po trzecie, transakcja musi zostać dokonana *na terytorium Unii* w rozumieniu art. 3 szóstej dyrektywy.

21. Ponieważ w niniejszej sprawie sąd krajowy nie ma wątpliwości co do wystąpienia dwóch pierwszych przesłanek, nie jest konieczne zatrzymywanie się nad nimi. Transakcji kupna-sprzedaży dokonała odpłatnie podatnik działający w takim charakterze i wiążąca się ona z przeniesieniem prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. Pytania prejudycjalne zmierzają natomiast do wyjaśnienia, czy spełniona została również trzecia przesłanka. Zgodnie z wykładnią, jakiej w postępowaniu przed sądem krajowym broni spółka skarżąca, towaru objętego procedurą zawieszającą, a więc towaru, który nie stał się towarem wspólnotowym w rozumieniu prawa celnego, dla celów podatku VAT nie należy uważyć za

znajdujący się na terytorium Unii. Wszystkie pozostałe podmioty, które przedstawiły uwagi w niniejszej sprawie, podniosły natomiast, że sprzedaż towaru przez spółkę Profitube spółce MERCURIUS stanowiła zwykłą transakcję gospodarczą podlegającą podatkowi VAT.

22. Pytania zadane przez sąd krajowy można rozpatrywać łącznie, ponieważ dotyczą jednego problemu. Ponadto, jak zostanie wskazane poniżej, w wypadku udzielenia odpowiedzi, że szósta dyrektywa wymaga zapłaty podatku VAT, nie będzie konieczne udzielanie odpowiedzi na pytania drugie i czwarte.

23. Moje stanowisko jest właśnie takie. Moim zdaniem podatek VAT podlega zapłacie. W prawie Unii brak jest jakiegokolwiek przepisu pozwalającego na wyłączenie obowiązku zapłaty podatku w przypadku transakcji kupna-sprzedaży towarów objętych – i mających pozostać objętymi – zawieszającą procedurę celną.

24. Po pierwsze, należy zaznaczyć, że w rozumieniu prawa Unii przepisy celne i przepisy w dziedzinie podatku VAT stanowią dwa fundamentalnie odrębne zespoły przepisów. Nie znaczy to naturalnie, że nie ma między nimi wzajemnych stosunków: przykładowo art. 16 szóstej dyrektywy reguluje, jak wskazano, właśnie sytuację, w której zastosowanie muszą znaleźć zarówno przepisy celne, jak też przepisy z dziedziny podatku VAT. Jasne musi być jednak, że chodzi tu o dwie grupy przepisów, które mają z jednej strony ten sam rangę hierarchiczny jako przepisy prawa wtórnego – z uwagi na co jakiegokolwiek automatyczne pierwszeństwo jednej grupy wobec drugiej jest wykluczone – i które z drugiej strony realizują zupełnie różne cele. Okoliczność, iż dany towar korzysta z „uprzywilejowanej” procedury w ramach prawa celnego, nie oznacza, że musi on automatycznie korzystać z bardziej przychylnego traktowania dla celów podatku VAT i vice versa.

25. Po drugie, dla celów podatku VAT skąd celny niewątpliwie stanowi czyżby terytorium Unii. Szósta dyrektywa wyraźnie wskazuje czyżby terytoriów państw członkowskich, do których nie ma zastosowania system podatku VAT, przy czym brak wśród nich skądów celnych. Trybuna Sprawiedliwości miała już okazję zauważyć w ramach sprawy pod pewnymi względami podobnej do niniejszej sprawy, że dla celów podatku VAT skąd celny stanowi czyżby terytorium Unii(5). Ogólniej rzecz ujmując i jak wynika z orzecznictwa – ustanowiony w szóstej dyrektywie system „stosuje się w sposób bezwzględny i wiążący na całym terytorium krajowym państw członkowskich”(6).

26. W konsekwencji okoliczność, że towary będące przedmiotem dostawy w ramach niniejszej sprawy fizycznie znajdują się w skądzie celnym, nie ma znaczenia dla celów podatku VAT, tak samo jak nie ma znaczenia w tym względzie okoliczność, że wspomniane towary są objęte zawieszającą procedurę celną.

27. Co więcej, *również w dziedzinie prawa celnego skąd celny stanowi czyżby obszaru Unii*. Okoliczność, że towary znajdują się w skądach celnych mogą korzystać ze szczególnego statusu celnego, związana z tym, iż mogą być łatwo kontrolowane, nie zmienia okoliczności, że nie chodzi tu w żaden sposób o miejsca eksterytorialne: jak precyzuje art. 98 ust. 2 kodeksu celnego, stanowią one jedynie miejsca uznane przez organy celne, w których towary mogą być skądowane zgodnie z ustalonymi warunkami.

28. W konsekwencji transakcja kupna-sprzedaży, taka jak ta rozpatrywana przez sąd krajowy, stanowi dostawę towarów, która ma miejsce na terytorium Unii i podlega obowiązkowi zapłaty podatku VAT.

29. Moim zdaniem art. 16 szóstej dyrektywy również potwierdza w jednoznaczny sposób, iż jest to prawidłowa wykładnia.

30. Jak wskazano już powyżej, przepis ten przewiduje bowiem, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku VAT pewne transakcje, wśród których również dostawy towarów objętych zawieszając procedurę celną, które po dostawie w dalszym ciągu pozostają objęte taką procedurą. Oznacza to, że państwa członkowskie mogą aby postanowić, iż transakcja kupna-sprzedaży taka jak ta omawiana w niniejszej sprawie jest zwolniona z podatku VAT(7). Oczywiście jest jednak, że jakkolwiek dyrektywa przewiduje, iż państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku VAT transakcje takie jak ta rozpatrywana, to w przypadku, w którym zwolnienia takiego nie przyznano, *podatek VAT będzie podlegał zapłacie*. Gdyby ogólna zasada nie była zapłata podatku, przewidywanie możliwości zwolnienia podatku VAT nie miałoby żadnego sensu. Innymi słowy szósta dyrektywa wychodzi z założenia, iż transakcja kupna-sprzedaży towaru objętego zawieszając procedurę celną zwykle podlega podatkowi VAT i może być zwolniona, jedynie jeżeli państwa członkowskie postanowią przyznać zwolnienie.

31. W niniejszej sprawie z uwag przedstawionych Trybunałowi wydaje się jasno wynikać, że Sądowca nie przyznał zwolnienia: sam rzeczą słownacki wyrażenie potwierdził to okoliczności. Do sądu krajowego należy jednak oczywiście ustalenie, czy istnieją ewentualne przepisy krajowe, które wprowadziły do prawa krajowego wyjątki, na jakie pozwala art. 16 szóstej dyrektywy.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

32. W świetle odpowiedzi, jakiej udzielenie proponuję na główne pytanie zadane przez sąd krajowy, nie ma potrzeby, aby Trybunał badał pytania drugie i czwarte, które sformułowano jedynie na wypadek gdyby Trybunał stwierdził, iż w przypadku takim jak niniejszy podatek VAT nie podlega zapłacie.

IV – Wnioski

33. W świetle przedstawionych uwag proponuję, aby na pytania zadane przez Najvyšší súd Slovenskej republiky Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Z zastrzeżeniem, że państwo członkowskie nie skorzystało z możliwości przyznania zwolnienia w rozumieniu art. 16 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, okoliczności, że transakcja kupna-sprzedaży dotyczy towarów objętych zawieszając procedurę celną lub znajdujących się w składowisku celnym, nie powoduje, iż sama transakcja kupna-sprzedaży nie podlega podatkowi od wartości dodanej.

1 – Język oryginału: włoski.

2 – Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), z późniejszymi zmianami.

3 – Szósta dyrektywa 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), z późniejszymi zmianami.

4 – Członek art. 28c, która stanowi modyfikację art. 16 została wprowadzona do tekstu dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s.

18).

5 – Wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-05/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-1213, pkt 40. Trybunał zauważył w tym wyroku, że możliwość zwolnienia, o których mowa w art. 16 szóstej dyrektywy, dotyczy „czynności dokonanych na terytorium kraju”.

6 – Wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 55.

7 – Pewne wątpliwości mogłyby zostać wysunięte w związku z twierdzeniem, iż wyjątek, o którym mowa w art. 16, powinien mieć zastosowanie jedynie w przypadku dostawy towarów, których status celny *pozostaje niezmienny* pomimo dostawy, podczas gdy w niniejszej sprawie w chwili dostawy towary przeszły z procedury uszlachetniania czynnego do procedury składu celnego. Uważam jednak, że taka wykładnia nie byłaby prawidłowa i że przejście z procedury zawieszającej do innej procedury nie stoi na przeszkodzie korzystaniu ze zwolnienia, o ile zostało ono przewidziane przez zainteresowane państwo członkowskie.