

Sprawa C-621/19

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

20 sierpnia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Republika Słowacka)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

16 kwietnia 2019 r.

Strona skarżąca:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Druga strona postępowania:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Przedmiot postępowania głównego

Wspólny system podatku od wartości dodanej – Wykładnia dyrektywy 2006/112/WE – Artykuł 167 i art. 168 lit. e) – Prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej – Odmowa – Przesłanka dotycząca prawa własności do przywożonych towarów lub prawa do rozporządzania takimi towarami jak właściciel – Przesłanka dotycząca korzystania z przywożonych towarów do celów podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika w postaci sprzedaży takich towarów na terytorium kraju, dostawy do innego państwa członkowskiego lub wywozu do państwa trzeciego – Konieczność spełnienia przesłanki dotyczącej bezpośredniego i ścisłego związku między towarami zakupionymi a transakcjami objętymi podatkiem należnym.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 167 i art. 168 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE [z dnia 28 listopada 2006 r.] w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej, który podatnik zobowiązany jest zapłacić od towarów przywożonych, jest uzależnione od prawa własności towarów przywożonych lub od prawa do rozporządzania takimi towarami jak właściciel?
- 2) Czy art. 168 lit. e) dyrektywy 2006/112/WE [...] należy interpretować w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej, który podatnik jest zobowiązany zapłacić za towary przywożone, powstaje, tylko jeżeli towary przywożone są wykorzystywane na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika w postaci sprzedaży takich towarów na terytorium kraju, dostawy do innego państwa członkowskiego lub wywozu do państwa trzeciego?
- 3) Czy w powyższych okolicznościach spełniona jest przesłanka dotycząca bezpośredniego i ścisłego związku między zakupionymi towarami a transakcjami objętymi podatkiem należnym, a dokładniej, czy w niniejszej sprawie możliwe jest zastosowanie tradycyjnej interpretacji prawa do odliczenia, opartej na bezpośrednim i ścisłym związku między zakupionymi towarami a transakcjami objętymi podatkiem należnym w odniesieniu do składników kosztów, które nie powstały w związku z towarami, a zatem nie mogły zostać odzwierciedlone w cenie świadczenia objętego podatkiem należnym?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej: art. 167 i art. 168 lit. e)

Przywołane przepisy prawa krajowego

Ustawa nr 222/2004 o podatku od wartości dodanej, wraz z późniejszymi zmianami (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; zwana dalej „ustawą o VAT”)

Paragraf 2 ust. 1 lit. d)

„Podatkowi podlegają:

- a) odpłatna dostawa towarów,
- b) odpłatne świadczenie usługi (zwane dalej „świadczeniem usługi”) na terytorium kraju przez podatnika,

- c) odpłatny zakup towarów na terytorium kraju z innego państwa członkowskiego Wspólnot Europejskich (zwanego dalej „państwem członkowskim”),
- d) przywóz towarów na terytorium kraju.

Paragraf 3 ust. 1

Podatnikiem jest każda osoba, która prowadzi samodzielną działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, niezależnie od celu lub wyników tej działalności.

Paragraf 3 ust. 2

Pod pojęciem działalności gospodarczej (zwanej dalej „działalnością gospodarczą”) należy rozumieć każdą działalność, z której uzyskiwany jest dochód i która obejmuje działalność producentów, handlowców i usługodawców, w tym górnictwo, budownictwo i rolnictwo, działalność wykonywaną jako wolny zawód zgodnie z przepisami szczególnymi, twórczą działalność intelektualną i działalność sportową. Pod pojęciem działalności gospodarczej należy również rozumieć wykorzystanie dóbr materialnych lub niematerialnych w celu uzyskania z nich dochodu; jeżeli dobra należą do wspólności majątkowej małżonków, uznaje się, że ich wykorzystanie w celu uzyskania dochodu z tytułu działalności gospodarczej przypada w równych częściach dla każdego małżonka, chyba że małżonkowie uzgodnią inaczej.

Paragraf 21 ust. 1

W przypadku przywozu towarów podatek staje się wymagalny:

- a) wraz z objęciem towarów procedurą celną dopuszczenia do obrotu,
- b) wraz z objęciem towarów procedurą celną uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych,
- c) wraz z zakończeniem procedury celnej odprawy czasowej,
- d) w przypadku ponownego przywozu towarów wraz z objęciem towarów procedurą celną dopuszczenia do obrotu, po objęciu procedurą celną uszlachetnienia biernego;
- e) wraz z nielegalnym przywozem towarów;
- f) wraz z usunięciem towarów spod dozoru celnego;
- g) w innych przypadkach, w których dług celny powstaje przy przywozie towarów.

Paragraf 49 ust. 2 lit. d)

Podatnik może odliczyć od podatku, który jest zobowiązany zapłacić podatek od towarów i usług, które wykorzystuje do dostawy towarów i świadczenia usług jako podatnik, z wyjątkami, o których mowa w ust. 3 i 7. Podatnik może odliczyć podatek, jeżeli został on zapłacony organowi podatkowemu przy przywozie towarów na terytorium kraju.

Paragraf 51 ust. 1 lit. d)

Podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia zgodnie z § 49, jeżeli w momencie odliczenia podatku zgodnie z § 49 ust. 2 lit. d) posiada dokument importowy potwierdzony przez organ celny, w którym podatnik jest wskazany jako odbiorca lub importer.

Paragraf 69 ust. 8

W przypadku przywozu towarów zobowiązanymi do zapłaty podatku jest osoba będąca dłużnikiem zgodnie z przepisami celnymi lub odbiorca towarów, jeżeli w chwili przywozu, zgodnie z przepisami celnymi, dłużnikiem jest zagraniczna osoba lub podmiot posiadający zezwolenie jednolite w rozumieniu przepisów szczególnych wydane przez organ celny innego państwa członkowskiego i dłużnik ten nie wykorzystuje przywożonych towarów do celów swojej działalności gospodarczej.

Ustawa nr 511/1992 o wymiarze podatków i opłat oraz o zmianie systemu lokalnych organów podatkowych, wraz z późniejszymi zmianami (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov)

Paragraf 44 ust. 6 lit. b) pkt 1

W przypadku kontroli podatkowej lub ponownej kontroli podatkowej podatnika organ podatkowy wydaje dodatkową decyzję podatkową w ciągu piętnastu dni od zakończenia kontroli (§ 15 ust. 13), jeżeli podatek ustalony w wyniku kontroli podatkowej różni się od podatku wskazanego w deklaracji podatkowej lub w dodatkowej deklaracji podatkowej albo w zgłoszeniu lub w dodatkowym zgłoszeniu, lub jeżeli podatek ustalony w wyniku ponownej kontroli podatkowej różni się od podatku ustalonego przez organ podatkowy w wyniku kontroli podatkowej lub jeśli różni się od różnicy podatku w dodatkowej decyzji podatkowej.

Orzecznictwo Trybunału przywołane przez sąd odsyłający

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Zwięzłe przedstawianie okoliczności faktycznych i postępowania

- 1 Niniejsza skarga została wniesiona w ramach postępowania między spółką handlową Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (dyrekcją administracji skarbowej Republiki Słowackiej), dotyczącego odmowy uznania prawa skarżącej do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zgodnie z § 51 ust. 1 lit. d) ustawy nr 222/2004.
- 2 Decyzjami z dnia 18 lipca 2011 r. Daňový úrad Bratislava (urząd skarbowy w Bratysławie; zwany dalej „urzędem skarbowym” lub „organem podatkowym”) odmówił skarżącej prawa do odliczenia VAT za okres podatkowy od lutego do grudnia 2008 r. Różnica w opodatkowaniu we wskazanym okresie podatkowym wynosi łącznie 198 322,25 EUR.
- 3 Skarżąca, jako odbiorca i zgłaszający, dokonała przywozu towarów ze Szwajcarii, Hongkongu i Chin do Republiki Słowackiej w celu ich przepakowania. Wraz z dopuszczeniem towarów do obrotu podatek stał się wymagalny w stosunku do skarżącej zgodnie z § 21 ust. 1 lit. a) ustawy nr 222/2004. Po przepakowaniu towary zostały wywiezione lub dostarczone z terytorium Republiki Słowackiej do państwa trzeciego, a usługi przepakowania zostały zafakturowane na zleceniodawcę. Towary pozostawały przez cały czas własnością zleceniodawców zagranicznych.
- 4 Skarżąca zapłaciła podatek i powołała się na prawo do odliczenia zgodnie z § 51 ust. 1 lit. d) ustawy nr 222/2004. Urząd skarbowy uzasadnił odmowę odliczenia zapłaconego podatku, zarzucając naruszenie przez skarżącą § 49 ust. 2 i § 51 ust. 1 lit. d) wspomnianej ustawy. Po pierwsze, skarżąca nie była właścicielką przywożonych towarów ani nie była uprawniona do korzystania z towarów jak właściciel, ponadto koszty poniesione na towary nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z jej działalnością gospodarczą, a skarżąca nie poniosła kosztów na zakup towarów, które następnie zostały uwzględnione w cenie transakcji objętych podatkiem należnym, a wreszcie skarżąca nie wykorzystwała przywożonych towarów w celu dostawy własnych towarów lub usług: nie sprzedała przywożonych towarów na terytorium kraju, nie dostarczyła ich do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, ani nie wywiozła ich do państwa trzeciego, w związku z czym nie wykorzystwała towarów do celów swojej działalności gospodarczej jako podatnik.
- 5 Wspomniane wyżej decyzje urzędu skarbowego wydane w pierwszej instancji zostały utrzymane w mocy przez drugą stronę postępowania decyzjami z dnia 13 października 2011 r.
- 6 Skarga skarżącej została oddalona wyrokiem Krajský súd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie, Słowacja; zwanego dalej „sądem okręgowym”) z dnia 20 czerwca 2012 r.

- 7 Następnie wyrok sądu okręgowego został zmieniony wyrokiem Najvyšší súd Slovenskej republiky (sądu najwyższego Republiki Słowackiej, zwanego dalej „sądem najwyższym”), sygn. akt 3Sžf/78-88/2012, z dnia 15 stycznia 2013 r. w ten sposób, że stwierdzono nieważność decyzji drugiej strony postępowania oraz decyzji organu administracji pierwszej instancji, a sprawa została skierowana do ponownego rozpoznania. W wyroku tym sąd najwyższy wyjaśnił, że skarżąca działała prawidłowo, gdy powołała się na prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do sumy podatku, którą była zobowiązana zapłacić za przywożone towary. Związek z działalnością gospodarczą wynikał bowiem z faktu, że bez dokonania przywozu towarów skarżąca nie mogłaby świadczyć zamówionych w związku z tymi towarami usług. Urząd skarbowy i druga strona postępowania działali niezgodnie z prawem, gdy bez żadnego uzasadnienia prawnego postawili skarżącej tzw. warunek niemożliwy do spełnienia. Skarżąca mogła świadczyć usługi przepakowania towarów nawet bez prawa własności do nich, ponieważ żaden przepis prawa tego nie zakazywał. W przeciwnym razie doszłoby do naruszenia zasady neutralności.
- 8 Wydając nowe decyzje z dnia 16 stycznia 2014 r. i potwierdzając okoliczności faktyczne, urząd skarbowy ponownie, z tych samych co wcześniej powodów nie uznał prawa skarżącej do odliczenia podatku za okres podatkowy od lutego do grudnia 2008 r. na kwotę 198 322,25 EUR. Urząd skarbowy powtórzył swoją dotychczasową argumentację i rozszerzył ją w oparciu o wnioski z 94 posiedzenia „Komitetu ds. VAT” z dnia 19 października 2011 r., z których wynika, iż osoba zobowiązana do zapłaty podatku przy przywozie towarów nie jest uprawniona do odliczenia zapłaconego podatku, jeżeli nie nabyła prawa do korzystania z towarów jak właściciel oraz jeżeli koszty poniesione na towary nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z jej działalnością gospodarczą. Urząd skarbowy powołał się również na wyroki Trybunału: C-98/98, Midland Bank plc.; C-408/98, Abbey National; C-465/03, Kretztechnik.
- 9 Skarżąca wniosła skargi od decyzji urzędu skarbowego z dnia 16 stycznia 2014 r., w których podniosła, że prawo własności, w szczególności przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, jako przesłanka wynikająca z posiedzenia „Komitetu ds. VAT”, dotyczy wyłącznie dostawy towarów do nabywcy. Ponadto skarżąca podniosła, że wyrażenie „korzysta w celu dostarczania towarów i świadczenia usług”, zawarte w § 49 ust. 2 ustawy nr 222/2004, należy interpretować w świetle § 3 ust. 3 tej ustawy, tak aby odliczenie podatku było uzależnione od zakresu wykorzystania towarów w celu prowadzenia działalności gospodarczej podatnika. W celu wykonywania swojej podstawowej działalności gospodarczej skarżąca przywiozła towary, których w rzeczywistości nie odsprzedała dalej, lecz skorzystała z nich wyłącznie do prowadzenia swojej podstawowej działalności gospodarczej, to znaczy do usług w zakresie przepakowania towarów.
- 10 Decyzjami z dnia 7 kwietnia 2014 r. druga strona postępowania utrzymała w mocy decyzje urzędu skarbowego z dnia 16 stycznia 2014 r. W szczególności przyjęła ona uzasadnienie przedstawione przez wspomniany urząd skarbowy w

pierwszej instancji, powołując się na wnioski wynikające z posiedzenia „Komitetu ds. VAT”.

- 11 Spór zawisł następnie przed sądem okręgowym, który stwierdził nieważność decyzji drugiej strony postępowania z dnia 7 kwietnia 2014 r. W dalszej kolejności odwołanie od orzeczenia tego sądu zostało wniesione do sądu najwyższego Republiki Słowackiej, który ostatecznie oddalił wniosek o ocenę zgodności z prawem decyzji drugiej strony postępowania, uwzględniając natomiast wnioski prawne urzędu skarbowego i drugiej strony postępowania. Jednakże ze względu na to, iż sąd najwyższy oddalił wniosek skarżącej o wystąpienie z odesłaniem prejudycjalnym do Trybunału, akta sprawy zostały przekazane do Ústavný súd Slovenskej republiky (trybunału konstytucyjnego Republiki Słowackiej), który w związku z tym stwierdził naruszenie podstawowych praw skarżącej do skutecznej i bezstronnej ochrony sądowej.

Zasadnicze argumenty stron

- 12 Skarżąca twierdzi, że przysługuje jej prawo do odliczenia VAT, ponieważ prawo własności, w szczególności przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, dotyczy wyłącznie dostawy towarów do nabywcy. Skarżąca nie była nabywcą, dlatego nie można zastosować powyższej przesłanki do jej przypadku. W chwili przywozu towarów wymagalność podatku i prawo do odliczenia nie były uwarunkowane wystąpieniem prawa własności lub prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Towary zostały przywiezione w celu prowadzenia podstawowej działalności gospodarczej skarżącej.
- 13 Druga strona postępowania twierdzi, że w przypadku przywozu towarów jedną z przesłanek dochodzenia prawa do odliczenia VAT jest nabycie prawa własności lub prawa do rozporządzania wspomnianymi towarami jak właściciel, a także istnienie bezpośredniego i ścisłego związku z działalnością gospodarczą, powstanie kosztów w związku z zakupem towarów, i ich wykorzystanie w celu dostawy towarów lub świadczenia usług w ramach prowadzenia działalności gospodarczej.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 14 Zasadnicze pytanie w niniejszym postępowaniu dotyczy tego, czy w sytuacji, w której skarżąca otrzymała towary przywiezione na terytorium Republiki Słowackiej w celu ich przechowania i przepakowania, wraz z dopuszczeniem towarów do obrotu stała się ona dłużnikiem z tytułu podatku w rozumieniu ustawy nr 222/2004, oraz czy w sytuacji gdy po przechowaniu i przepakowaniu tych towarów, wysłała je ona do państwa trzeciego lub do innych państw członkowskich, czy skarżąca ta nabyła następnie, na podstawie wystawionej faktury, prawo do odliczenia VAT zgodnie z wyżej wymienioną ustawą.
- 15 W wyroku, sygn. akt 3SŽf/78-88/2012, sąd najwyższy stwierdził, że podatek stał się wymagalny wobec skarżącej z tytułu przywozu towarów, a nie na podstawie

dostawy towarów lub świadczenia usług, a zatem skarżąca działała prawidłowo, gdy od kwoty VAT, którą była zobowiązana zapłacić jako podatnik w związku z przywozem towarów na terytorium kraju, podniosła prawo do odliczenia podatku od sprzedaży towarów i świadczenia usług, tym bardziej że w niniejszej sprawie występuje związek z działalnością gospodarczą, bowiem bez rzeczywistego przywozu towarów do jej miejsca prowadzenia działalności skarżąca nie mogłaby wykonywać swojej działalności gospodarczej, to znaczy usługi przepakowywania towarów.

- 16 Jednakże w kolejnym wyroku dotyczącym rozpatrywanej dziedziny, sygn. akt 6Sżf/23/2016, sąd najwyższy, uznając wnioski wyrażone w pierwotnym wyroku, zgodnie z którymi podatek stał się wymagalny wobec skarżącej w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego dotyczącego objęcia towarów odpowiednią procedurą celną dopuszczenia do obrotu, wyciągnął jednak inny wniosek prawny w kwestii spełnienia przesłanek odliczenia VAT. W swoim orzeczeniu sąd najwyższy podkreślił, że przesłanką pełnego odliczenia VAT jest to, czy towary lub usługi są wykorzystywane do celów działalności gospodarczej podatnika. Jednocześnie sąd najwyższy zwrócił uwagę na fakt, że w chwili dochodzenia prawa do odliczenia podatku co do zasady musi istnieć bezpośredni związek między zakupionym pojedynczym towarem lub świadczeniem podlegającym opodatkowaniu (zakupionym towarem lub otrzymaną usługą) a dostarczonym towarem lub wyświadczoną usługą. Składniki kosztów muszą zatem zasadniczo powstać, zanim podatnik dokona transakcji podlegającej opodatkowaniu, której one dotyczą. W przypadku, gdy podatnik dochodzi prawa do pełnego odliczenia podatku, powinien on być w stanie wykazać bezpośredni i ścisły związek z podlegającą opodatkowaniu, dokonaną dostawą lub z podlegającym opodatkowaniu, dokonanym świadczeniem, w przypadku wystąpienia których prawo zezwala na odliczenie podatku.
- 17 W świetle powyższego sąd najwyższy stwierdził, że przesłanka, zgodnie z którą towar lub usługa zostały wykorzystane do celów działalności gospodarczej podatnika, nie została w ogóle spełniona, ani też nie została spełniona przesłanka bezpośredniego i ścisłego związku między transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym, ponieważ następnie skarżąca nie dostarczyła towarów. Skoro skarżąca nie była właścicielką, nie mogła zatem dokonać transakcji podlegającej opodatkowaniu, a jedynie przepakować towary i wywieźć je do państw trzecich określonych przez szwajcarską spółkę, która jest właścicielem towarów. Gdyby zapłacony podatek został zwrócony skarżącej, podatek nie zostałby zapłacony na terytorium kraju, ponieważ zagraniczny podmiot nie był zarejestrowany jako podatnik na terytorium kraju. Podatek, o którego odliczenie wniosła skarżąca, dotyczył towarów i nie był częścią usługi przepakowania tych towarów. Skarżąca zafakturowała na zagraniczny podmiot tylko wykonane usługi przepakowania towarów, a cena nie obejmowała kosztów nabycia towarów.
- 18 W związku z powyższym sąd najwyższy, biorąc pod uwagę wnioski trybunału konstytucyjnego Republiki Słowackiej wynikające z jego orzeczenia, sygn. akt II.

ÚS-381/2018-49, z dnia 11 października 2018 r., w którym stwierdził on m.in. naruszenie podstawowych praw strony postępowania z powodu braku wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości, uważa, że w celu dalszego kontynuowania postępowania głównego konieczne jest przedłożenie do Trybunału Sprawiedliwości wyżej wymienionych pytań prejudycjalnych, aby Trybunał dokonał wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii Europejskiej.

DOKUMENT ROBOCZY