Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 listopada 2012 r.*

Szósta dyrektywa VAT — Stosowanie — Wspólnotowy kodeks celny — Towary pochodzące z państwa trzeciego objęte procedurą składu celnego na terytorium państwa członkowskiego — Przetworzenie towarów w ramach procedury uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń — Sprzedaż towarów i ponowne objęcie procedurą składu celnego — Pozostawanie towarów w tym samym składzie celnym podczas wszystkich procesów i transakcji — Dostawa towarów dokonana odpłatnie na terytorium kraju — Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT

W sprawie C-165/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Najvyšší súd Slovenskej republiky (Słowacja) postanowieniem z dnia 22 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 kwietnia 2011 r., w postępowaniu:

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

przeciwko

Profitube spol. s r.o.,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits, J.J. Kasel i M. Safjan (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky przez V. Paňka, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Profitube spol. s r.o. przez M. Čižmárika, advokát,

— w imieniu rządu słowackiego przez B. Ricziovą, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka i J. Vláčila działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: słowacki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i P. Pecha, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 maja 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1), zmienionego rozporządzeniem (WE) nr 648/2005 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 kwietnia 2005 r. (Dz.U. L 117, s. 13) (zwanego dalej „kodeksem celnym"), oraz 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), zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (dyrekcją ds. podatków Republiki Słowackiej, zwaną dalej „Daňové riaditeľstvo") a spółką Profitube spol. s r.o. (zwaną dalej „Profitube") z siedzibą w Koszycach (Słowacja) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") dotyczącego sprzedaży towarów pochodzących z państwa trzeciego i umieszczonych w składzie celnym położonym na terytorium Republiki Słowackiej, objętych procedurą składu celnego, a następnie procedurą uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń.

Ramy prawne

Prawo Unii

Kodeks celny

3 Kodeks celny został uchylony i zastąpiony rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 450/2008 z dnia 23 kwietnia 2008 r. ustanawiającym Wspólnotowy kodeks celny (zmodernizowany kodeks celny) (Dz.U. L 145, s. 1). Jednakże biorąc pod uwagę czas wystąpienia okoliczności faktycznych sporu przed sądem odsyłającym, zastosowanie w tym sporze ma kodeks celny.

4 Artykuł 3 kodeksu celnego stanowił:

„1. Obszar celny Wspólnoty obejmuje:

[...]

— terytorium Republiki Słowackiej,

[...]

3. Do obszaru celnego Wspólnoty włączone są morza terytorialne, morskie wody wewnętrzne oraz przestrzeń powietrzna państw członkowskich i terytoriów określonych w ust. 2, z wyjątkiem mórz terytorialnych, morskich wód wewnętrznych i przestrzeni powietrznej terytoriów, które nie są częścią obszaru celnego Wspólnoty zgodnie z ust. 1.".

5 Artykuł 84 ust. 1 kodeksu celnego miał następujące brzmienie:

„Dla art. 85–90:

a) gdy używa się określenia »procedura zawieszająca«, odnosi się ono w przypadku towarów niewspólnotowych do następujących procedur:

[...]

— składu celnego;

— uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń;

[...]”.

6 Artykuł 98 ust. 1 i 2 kodeksu celnego przewidywał:

„1. Procedura składu celnego pozwala na składowanie w składzie celnym:

a) towarów niewspólnotowych, które w czasie tego składowania nie podlegają należnościom celnym przywozowym ani środkom polityki handlowej;

[...]

2. Składem celnym jest każde miejsce uznane przez organy celne i podlegające ich kontroli, w którym towary mogą być składowane zgodnie z ustalonymi warunkami”.

7 Artykuł 99 akapity pierwszy i drugi kodeksu celnego stanowił:

„Skład celny może być składem publicznym lub składem prywatnym.

— »Skład publiczny« oznacza skład celny, z którego może korzystać każda osoba w celu składowania towarów;

— »skład prywatny« oznacza skład celny przeznaczony do składowania towarów przez prowadzącego skład”.

8 Artykuł 114 ust. 1 i ust. 2 lit. a) kodeksu celnego miał następujące brzmienie:

„1. Bez uszczerbku dla art. 115 procedura uszlachetniania czynnego pozwala na poddanie na obszarze celnym Wspólnoty jednemu lub większej liczbie procesów uszlachetniania:

a) towarów niewspólnotowych przeznaczonych do powrotnego wywozu poza obszar celny Wspólnoty w postaci produktów kompensacyjnych, bez obciążania tych towarów należnościami celnymi przywozowymi ani stosowania wobec nich środków polityki handlowej;

[...]

2. Niżej wymienione określenia oznaczają:

a) system zawieszeń: procedurę uszlachetniania czynnego w formie przewidzianej w ust. 1 lit. a)”.

Szósta dyrektywa

9 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Jednakże biorąc pod uwagę czas wystąpienia okoliczności faktycznych sporu przed sądem odsyłającym, zastosowanie w tym sporze ma szósta dyrektywa.

10 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewidywał:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów”.

11 Artykuł 3 ust. 1–3 szóstej dyrektywy stanowił:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy:

— »terytorium państwa członkowskiego« oznacza terytorium kraju określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,

— »Wspólnota« oraz »terytorium Wspólnoty« oznacza terytorium państw członkowskich określone w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w ust. 2 i 3,

— »terytorium trzecie« oraz »państwo trzecie« oznacza każde terytorium inne niż terytorium określone w ust. 2 i 3 jako terytorium państwa członkowskiego.

2. Do celów niniejszej dyrektywy »terytorium kraju« oznacza obszar, na którym stosuje się [odpowiada zakresowi stosowania traktatu WE, który jest] określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. [299 WE].

3. Następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich nie stanowią części terytorium kraju:

— Republika Federalna Niemiec:

Wyspa Helgoland,

terytorium Büsingen,

— Królestwo Hiszpanii:

Ceuta,

Melilla;

— Republika Włoska:

Livigno,

Campione d’Italia,

włoska część jeziora Lugano.

Następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich również nie stanowią części terytorium kraju:

— Królestwo Hiszpanii:

Wyspy Kanaryjskie,

— Republika Francuska:

departamenty zamorskie,

— Republika Grecka:

Άγιο Όπος (Góra Athos)".

12 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „dostawa towaru" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

13 Artykuł 7 ust. 1–3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowił:

„1. »Przywóz towaru« oznacza:

a) wprowadzenie do Wspólnoty towarów, które nie spełniają warunków określonych w art. [23 WE i 24 WE] lub też – w przypadku gdy są objęte przepisami [traktatu EWWiS] – nie znajdują się w swobodnym obrocie;

b) wprowadzenie do Wspólnoty towarów z terytoriów państw trzecich, innych niż towary objęte lit. a).

2. Miejscem przywozu towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary po wprowadzeniu do Wspólnoty.

3. Bez względu na ust. 2, w przypadku gdy towary określone w ust. 1 lit. a) zostają po ich wprowadzeniu do Wspólnoty objęte jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 (B) lit. a), b), c) i d) [,] regulacją dotyczącą czasowego wwozu przy całkowitym zwolnieniu od opłat przywozowych lub objęte procedurą wysyłkową, miejscem przywozu takich towarów jest państwo członkowskie, na którego terytorium towary te przestają podlegać takim regulacjom".

14 Zgodnie z art. 10 ust. 1–3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy:

1.

a) »Zdarzenie podatkowe [powodujące powstanie obowiązku podatkowego]« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [wymagalności podatku].

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.2.

Zdarzenie podatkowe [powodujące powstanie obowiązku podatkowego] ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

[...]3. Z chwilą przywozu towarów ma miejsce zdarzenie podatkowe [powodujące powstanie obowiązku podatkowego], 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 [powodujące powstanie obowiązku podatkowego] ma miejsce, a podatek staje się wymagalny jedynie wówczas, gdy towary przestają być objęte tymi regulacjami".

15 Artykuł 16 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Szczególne zwolnienia związane z międzynarodowym przepływem towarów", w brzmieniu wynikającym z jej art. 28c (E) pkt 1, stanowił:

„Bez uszczerbku dla innych wspólnotowych przepisów podatkowych państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, podejmować szczególne środki mające na celu zwolnienie wszystkich lub niektórych z następujących transakcji, pod warunkiem że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku [VAT] należnego [podlegającego zapłacie] w momencie ustania uregulowań dotyczących sytuacji określonych w pkt A–E odpowiada kwocie podatku, który byłby należny [podlegałby zapłacie], gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju:

[...]

B. dostawy towarów z zamiarem:

[...]

c) objęcia procedurą składu celnego lub procedurą uszlachetniania czynnego;

[...]

Miejscami określonymi w lit. a), b), c) i d) są miejsca w rozumieniu obowiązujących wspólnotowych przepisów celnych;

[...]

D. dostawy towarów i usług dokonywane:

a) w miejscach wyszczególnionych w pkt B lit. a), b), c) i d) i w dalszym ciągu uzależnione od sytuacji tam określonych;

b) w miejscach wyszczególnionych w pkt B lit. e) i w dalszym ciągu uzależnione, na terytorium kraju, od sytuacji tam określonej.

W przypadku korzystania z możliwości przewidzianej w lit. a) dla transakcji dokonywanych w składach celnych państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić ustalenie uregulowań o składach innych niż skład celny, pozwalających na stosowanie przepisów zawartych w lit. b) do takich samych transakcji dotyczących towarów wymienionych w załączniku J, które są dokonywane w takich składach, innych niż składy celne.

[...]".

Prawo krajowe

16 Według art. 46 ust. 1 konstytucji Republiki Słowackiej każdy może dochodzić swych praw w sposób zgodny z ustawą przed niezawisłym i bezstronnym sądem.

17 Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty [ustawa nr 222/2004 o podatku od wartości dodanej (nr 1/2004 Z.z), zwana dalej „ustawą o podatku VAT”] z dnia 6 kwietnia 2004 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy przed sądem odsyłającym, dokonuje transpozycji szóstej dyrektywy do słowackiego porządku prawnego.

18 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) wspomnianej ustawy przewiduje, że odpłatna dostawa towarów dokonana na terytorium kraju przez podatnika podlega podatkowi VAT.

19 Artykuł 2 ust. 2 lit. a) tej ustawy stanowi, że dla celów podatku VAT terytorium kraju oznacza terytorium Republiki Słowackiej.

20 Artykuł 8 ust.1 lit. a) ustawy o podatku VAT stanowi, że dostawa towaru oznacza dostawę dobra materialnego powodującą zmianę prawa własności.

21 Zgodnie z art. 12 rzeczonej ustawy przywóz towarów oznacza wprowadzenie towarów pochodzących z terytorium państwa trzeciego na obszar Unii Europejskiej, a przy przywozie towarów na terytorium kraju do podatku stosuje się przepisy celne, chyba że ustawa ta stanowi inaczej.

22 Zgodnie z art. 13 ust. 1 lit. a) tej samej ustawy miejscem dostawy towarów, jeżeli dostawa wiąże się z wysyłką lub przewozem towarów, jest miejsce, w którym towar znajduje się w chwili rozpoczęcia wysyłki lub przewozu do nabywcy, z zastrzeżeniem wyjątku wskazanego w ust. 1 lit. b) tego artykułu, w ust. 2 tego artykułu i w art. 14 tej ustawy.

23 Artykuł 18 ust. 2 ustawy o podatku VAT stanowi, że jeżeli przywieziony towar w momencie wprowadzenia na obszar Unii jest składowany czasowo, umieszczony w wolnym obszarze celnym lub w składzie wolnocłowym, objęty procedurą składu celnego, procedurą uszlachetniania czynnego, procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub gdy jest dopuszczony na morze terytorialne, miejscem przywozu jest państwo członkowskie, w którym przestają obowiązywać te środki celne.

24 Artykuł 19 ust. 1 rzeczonej ustawy przewiduje, że podatek VAT staje się wymagalny w dniu dostawy towarów, którym jest dzień uzyskania przez nabywcę prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel.

25 Artykuł 69 ust. 1 tej samej ustawy stanowi, że podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi na terytorium kraju jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

26 Z postanowienia odsyłającego i z uwag przedłożonych Trybunałowi wynika, że Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (urząd podatkowy dla niektórych podatników, zwany dalej „Daňový úrad”) przeprowadził kontrolę podatkową spółki Profitube w zakresie podatku VAT za lipiec, sierpień, wrzesień i październik 2005 r. oraz za styczeń, luty, kwiecień, maj i grudzień 2006 r.

27 Kontrola podatkowa wykazała, że w kontrolowanym okresie spółka SSIM a.s. z siedzibą w Koszycach sprowadziła z Ukrainy półprodukty stalowe, a mianowicie zwoje walcowane na gorąco, które sprzedała spółce Profitube. Zwoje te, składowane w publicznym składzie celnym wykorzystywanym przez Profitube i położonym na terytorium Republiki Słowackiej, zostały objęte procedurą składu celnego w rozumieniu art. 98 kodeksu celnego.

28 Wspomniane zwoje walcowane na gorąco zostały następnie objęte procedurą uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń w rozumieniu art. 114 kodeksu celnego w celu przetworzenia ich w kształtowniki stalowe.

29 Profitube sprzedała te kształtowniki stalowe (zwane dalej „spornymi towarami") spółce Mercurius s.r.o. z siedzibą w Koszycach, zarejestrowanej jako podatnik podatku VAT (transakcja zwana dalej „sporną sprzedażą"). Sporne towary zostały ponownie objęte procedurą składu celnego. Profitube uznała, że sporna sprzedaż nie podlega podatkowi VAT.

30 Podczas wszystkich tych procesów i transakcji przeprowadzonych w latach podatkowych 2005 i 2006 sporne towary pozostawały w tym samym publicznym składzie celnym.

31 W decyzjach z dnia 27 czerwca 2006 r. Daňový úrad uznał, że z powodu nieuiszczenia podatku VAT od spornej sprzedaży Profitube naruszyła art. 69 ust. 1 ustawy o podatku VAT w związku z art. 2 ust. 1 lit. a) i z art. 2 lit. a), art. 8 ust. 1 lit. a), art. 13 ust. 1 lit. a) i art. 19 ust. 1 tej ustawy.

32 W tej kwestii Daňový úrad uznał, że w drodze sprzedaży towarów składowanych w publicznym składzie celnym położonym na terytorium Republiki Słowackiej Profitube dokonała dostawy towarów, która zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT podlega temu podatkowi.

33 W decyzjach z dnia 25 października 2007 r. Daňové riaditeľstvo potwierdziła decyzje Daňový úrad.

34 W wyroku z dnia 23 lipca 2008 r. Krajský súd v Bratislave (sąd regionalny w Bratysławie) uwzględnił skargę wniesioną przez Profitube na decyzje Daňové riaditeľstvo i odesłał sprawę do Daňové riaditeľstvo. Krajský súd v Bratislave stwierdził w szczególności, że towary pochodzące z państwa trzeciego podlegają podatkowi VAT pod warunkiem ich dopuszczenia do swobodnego obrotu.

35 W wyniku wniesienia przez Daňové riaditeľstvo apelacji od tego wyroku Najvyšší súd Slovenskej republiky (sąd najwyższy Republiki Słowackiej) w dniu 20 października 2009 r. zmienił wyrok Krajský súd v Bratislave, orzekając, że skład celny położony na terytorium państwa członkowskiego stanowi część tego terytorium pod względem prawnym. Daňové riaditeľstvo uznała więc zasadnie, że sporna sprzedaż stanowiła odpłatną dostawę towarów dokonaną na terytorium kraju w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku VAT. Co więcej, sporne towary nie były przedmiotem przywozu w rozumieniu art. 12 tej ustawy.

36 Profitube wniosła skargę kasacyjną od wyroku Najvyšší súd Slovenskej republiky do Ústavný súd Slovenskej republiky (sądu konstytucyjnego Republiki Słowackiej). W wyroku z dnia 27 października 2010 r. Ústavný súd Slovenskej republiky uchylił wyrok Najvyšší súd Slovenskej republiky i odesłał do niego sprawę w celu ponownego rozpatrzenia.

37 Ústavný súd Slovenskej republiky uznał, że Najvyšší súd Slovenskej republiky naruszył przysługujące spółce Profitube podstawowe prawo do ochrony sądowej w rozumieniu art. 46 ust. 1 konstytucji Republiki Słowackiej oraz jej prawo do rzetelnego procesu sądowego w rozumieniu art. 6 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. Sąd kasacyjny zaznaczył zwłaszcza, że Najvyšší súd Slovenskej republiky nie zbadał kwestii stosowania art. 12 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym w wypadku przywozu towarów przepisom celnym przysługuje pierwszeństwo względem tej ustawy.

38 W tych okolicznościach Najvyšší súd Slovenskej republiky postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy w sytuacji, w której w latach 2005 i 2006, kiedy to do publicznego składu celnego w państwie członkowskim Unii Europejskiej przez importera z tego państwa członkowskiego przywożone były towary pochodzące z państwa nienależącego do Unii Europejskiej (Ukrainy), które następnie były przetwarzane w tym składzie celnym w procedurze uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń i w której produkt końcowy, zamiast zostać natychmiast wywieziony zgodnie z art. 114 [kodeksu celnego], został sprzedany w tym samym składzie przez podmiot, który dokonał jego przetworzenia, innej spółce z rzeczonego państwa członkowskiego, która nie

wprowadziła go do swobodnego obrotu ze wspomnianego składu celnego, lecz następnie objęła ponownie procedurą składu celnego, do wspomnianej sprzedaży towarów w tym samym składzie celnym mają zastosowanie wciąż jedynie wspólnotowe przepisy celne lub też czy wraz z omawianą sprzedażą towarów sytuacja prawna uległa zmianie, tak iż wspomniana transakcja podlega [szóstej dyrektywie], czyli dla celów systemu podatku [VAT] w rozumieniu szóstej dyrektywy publiczny skład celny położony na terytorium jednego z państw członkowskich można uznać za część obszaru Wspólnoty, a dokładniej terytorium tego państwa członkowskiego w rozumieniu definicji zawartej w art. 3 szóstej dyrektywy?

2) Czy opisaną powyżej sytuację można oceniać 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 i in., Zb.Orz. s. I-1609] w ten sposób, iż dokonując sprzedaży towarów w publicznym składzie celnym położonym na terytorium Republiki Słowackiej, [Profitube] 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), podczas ich składowania 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 motywach, a w szczególności cele [Układu ogólnego w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (GATT)] [układ znajdujący się w załączniku 1A Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO) zatwierdzony decyzją Rady 94/800/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. dotyczącą zawarcia w imieniu Wspólnoty Europejskiej w dziedzinach wchodzących w zakres jej kompetencji, porozumień, będących wynikiem negocjacji wielostronnych w ramach Rundy Urugwajskiej (1986–1994) (Dz.U. L 336, s. 1)], 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 położonym na terytorium państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej, nie podlega systemowi podatku [VAT] w rzeczonym państwie członkowskim?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i trzeciego

39 W pytaniach pierwszym i trzecim, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy w sytuacji gdy towary pochodzące z państwa trzeciego zostały objęte procedurą składu celnego w państwie członkowskim, następnie przetworzone w ramach procedury uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń, po czym zostały sprzedane i ponownie objęte procedurą składu celnego, przy czym podczas tych wszystkich transakcji pozostawały w tym samym składzie celnym położonym na terytorium tego państwa członkowskiego, sprzedaż tych towarów podlega podatkowi VAT, a jeśli tak, to co jest zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego.

40 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy podatkowi VAT podlega przywóz towarów oraz dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

41 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy towary takie jak te, których dotyczy postępowanie główne, były przedmiotem przywozu w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

42 Zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy „przywóz towaru" oznacza wprowadzenie do Wspólnoty towaru, który nie spełnia warunków określonych w art. 23 WE i 24 WE.

43 Jeżeli chodzi o art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy, przepis ten precyzuje, że w wypadku gdy towar taki zostaje po jego wprowadzeniu do Wspólnoty objęty jednym z uregulowań określonych w art. 16 ust. 1 (B) lit. a), b), c) i d) tej dyrektywy, miejscem przywozu takiego towaru jest państwo członkowskie, na którego terytorium towar ten przestaje podlegać takim regulacjom.

44 W niniejszej sprawie sporne towary pochodzące z państwa trzeciego zostały objęte procedurą składu celnego w państwie członkowskim, następnie procedurą uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń, i zostały sprzedane, zanim ponownie objęto je procedurą składu celnego w tym samym państwie członkowskim.

45 W konsekwencji towary te po ich wprowadzeniu do Wspólnoty zostały objęte dwiema procedurami wskazanymi w art. 16 ust. 1 (B) lit. c) szóstej dyrektywy.

46 Jako że w dniu spornej sprzedaży sporne towary nie przestały jeszcze podlegać tym procedurom, mimo iż zostały już fizycznie wprowadzone na obszar Unii, nie można uważać, że były one przedmiotem „przywozu" w rozumieniu art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-305/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-1213, pkt 41).

47 Okoliczność, że procedura celna, którą objęte były te towary, uległa zmianie, nie może nadać im statusu towarów przywiezionych, ponieważ obydwie omawiane procedury celne są wskazane w art. 7 ust. 3 szóstej dyrektywy.

48 W konsekwencji przy braku przywozu w okresie, kiedy miały miejsce okoliczności faktyczne sporu przed sądem odsyłającym, sporne towary nie podlegały podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 2 szóstej dyrektywy.

49 W tych okolicznościach w drugiej kolejności należy zbadać, czy sprzedaż towarów takich jak będące przedmiotem postępowania głównego stanowi odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

50 W tym zakresie należy, po pierwsze, zaznaczyć, że zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „dostawa towaru" oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. Trybunał w swym orzecznictwie wyjaśnia, że pojęcie to obejmuje każdą czynność przekazania dobra materialnego przez stronę, która nadaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania tym dobrem w taki sposób, jakby była jego właścicielem (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. s. I-285, pkt 7; a także z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 59).

51 Po drugie, „odpłatna" dostawa towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostarczonym towarem a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 12; a także z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09 Loyalty Management UK i Baxi Group, Zb.Orz. s. I-9187, pkt 51).

52 Po trzecie, dostawa towarów musi być dokonana przez podatnika „działającego w takim charakterze". Podatnik działa w takim charakterze, jeśli dokonuje transakcji w ramach swojej działalności podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 VSTR, pkt 49). W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że Profitube jest podatnikiem zarejestrowanym do celów podatku VAT.

53 W związku z tym sprzedaż taka jak sporna sprzedaż stanowi odpłatną dostawę towarów dokonaną przez podatnika działającego w takim charakterze. W sprawie przed sądem odsyłającym miejscem dostawy było miejsce, w którym towar znajdował się w dniu wspomnianej sprzedaży, czyli publiczny skład celny wykorzystywany przez spółkę Profitube, położony na terytorium Słowacji.

54 Po czwarte, sąd odsyłający dąży konkretnie do ustalenia, czy skład celny położony na terytorium państwa członkowskiego znajduje się „na terytorium kraju" w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

55 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 3 ust. 2 szóstej dyrektywy „terytorium kraju" odpowiada terytorialnemu zakresowi stosowania traktatu WE, który jest określony w odniesieniu do każdego państwa członkowskiego w art. 299 WE.

56 Artykuł 299 WE ust. 1 wymienia państwa członkowskie, do których stosuje się traktat WE, a jego następne ustępy zawierają szczególne postanowienia dotyczące pewnych terytoriów.

57 Natomiast art. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy w wyraźny sposób wyklucza pewne terytoria państw członkowskich z zakresu stosowania tej dyrektywy.

58 Żaden z przepisów wspomnianych w pkt 56 i 57 niniejszego wyroku ani żaden inny przepis szóstej dyrektywy nie przewiduje zaś, iż składy celne – niezależnie od tego, czy chodzi o składy publiczne, czy prywatne – nie znajdują się „na terytorium kraju", jeżeli są one położone na terytorium państwa członkowskiego w znaczeniu wskazanym w art. 3 ust. 1 szóstej dyrektywy. Również kodeks celny w ramach swojego zakresu stosowania nie przyznaje szczególnego statusu składom celnym.

59 W konsekwencji w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy skład celny znajduje się „na terytorium kraju", jeżeli jest położony na terytorium państwa członkowskiego.

60 Ponadto należy zaznaczyć, że art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy nie dokonuje rozróżnienia pomiędzy dostawami towarów wspólnotowych i innych. Wbrew zatem twierdzeniom spółki Profitube zawartym w jej uwagach na piśmie sama okoliczność, że przywóz spornych towarów nie miał miejsca, nie wyklucza, że doszło do dostawy na terytorium państwa członkowskiego.

61 W świetle powyższego należy stwierdzić, że co do zasady sprzedaż taka jak sporna sprzedaż podlega podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, ponieważ zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu dostawy towarów zgodnie z art. 10 ust. 2 tej dyrektywy.

62 Niemniej jednak w art. 16 ust. 1 części B i D szóstej dyrektywy przewidziano w odniesieniu do wskazanych tam uregulowań, że państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku VAT dostawy towarów z zamiarem objęcia procedurą składu celnego lub procedurą uszlachetniania czynnego albo dostawy towarów w miejscach wyszczególnionych w pkt B lit. a), b), c) i d) i w dalszym ciągu uzależnione od sytuacji tam określonych, pod warunkiem że ich celem nie jest ostateczne zużycie lub konsumpcja i że kwota podatku VAT podlegającego zapłacie w momencie ustania uregulowań odpowiada kwocie podatku, który zostałby zapłacony, gdyby każda z tych transakcji została opodatkowana na terytorium kraju.

63 W konsekwencji państwa członkowskie mogą zwolnić pewne transakcje dokonane na terytorium kraju dotyczące towarów objętych uregulowaniami lub znajdujących się w sytuacjach przewidzianych we wspomnianym art. 16 ust. 1 części B i D, w tym procedurą składu celnego i uszlachetniania czynnego, albo transakcje dokonywane w składzie celnym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 40).

64 Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 29 i 30 opinii, art. 16 ust.1 szóstej dyrektywy w jasny sposób potwierdza wykładnię, zgodnie z którą dostawa towarów objętych zawieszającą procedurą celną dokonana odpłatnie przez podatnika w składzie celnym położonym na terytorium państwa członkowskiego zasadniczo podlega podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

65 W niniejszej sprawie, zgodnie z twierdzeniami skarżącej w postępowaniu głównym, państw członkowskich, które przedstawiły uwagi na piśmie, i Komisji Europejskiej, sporna sprzedaż podlega podatkowi VAT, chyba że Republika Słowacka skorzystała z przysługującej jej na mocy art. 16 ust. 1 tej dyrektywy możliwości zwolnienia tej transakcji z podatku VAT.

66 Do sądu krajowego należy ustalenie, czy Republika Słowacka skorzystała z tej możliwości.

67 Na pytania pierwsze i trzecie należy zatem odpowiedzieć, że w sytuacji gdy towary pochodzące z państwa trzeciego zostały objęte procedurą składu celnego w państwie członkowskim, następnie przetworzone w ramach procedury uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń, po czym zostały sprzedane i ponownie objęte procedurą składu celnego, przy czym podczas tych wszystkich procesów i transakcji pozostawały w tym samym składzie celnym położonym na terytorium tego państwa członkowskiego, sprzedaż tych towarów podlega podatkowi VAT na mocy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, chyba że wspomniane państwo członkowskie skorzystało z przysługującej mu na mocy art. 16 ust. 1 wskazanej dyrektywy możliwości zwolnienia tej transakcji z podatku VAT, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

W przedmiocie pytań drugiego i czwartego

68 W związku z odpowiedzią udzieloną na pytania pierwsze i trzecie nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na zadane przez sąd odsyłający pytania drugie i czwarte.

W przedmiocie kosztów

69 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 koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

W sytuacji gdy towary pochodzące z państwa trzeciego zostały objęte procedurą składu celnego w państwie członkowskim, następnie przetworzone w ramach procedury uszlachetniania czynnego z zastosowaniem systemu zawieszeń, po czym zostały sprzedane i ponownie objęte procedurą składu celnego, przy czym podczas tych wszystkich procesów i transakcji pozostawały w tym samym składzie celnym położonym na terytorium tego państwa członkowskiego, sprzedaż tych towarów podlega podatkowi od wartości dodanej na mocy art. 2 pkt 1 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, zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE

z dnia 26 kwietnia 2004 r., chyba że wspomniane państwo członkowskie skorzystało z przysługującej mu na mocy art. 16 ust. 1 wskazanej dyrektywy możliwości zwolnienia jej z podatku od wartości dodanej, czego ustalenie należy do sądu krajowego.

Podpisy