

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 16 maja 2013 r.(*)

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 66 lit. a)–c) –
Świadczenie usług transportowych i spedycyjnych – Wymagalność – Dzień otrzymania
zapłaty, nie później niż 30. dnia po wykonaniu usługi – Wcześniejsze wystawienie faktury

W sprawie C-169/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z
dnia 4 stycznia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 kwietnia 2012 r., w
postępowaniu:

TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: M. Berger, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. przez Z. Modzelewskiego i M. Militz, doradców podatkowych,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara i B. Majczyń, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Hottiaux i C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 66 lit. a)–c) 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), zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. (Dz.U. L 14, s. 7, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką TNT”) a Ministrem Finansów w przedmiocie określenia momentu, z którym podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) staje się wymagalny.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT:

„Pojęcia »zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego« i »wymagalności VAT« powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze

zmiany wspólnego systemu VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

5 Zgodnie z art. 64 omawianej dyrektywy:

„1. W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą.

2. [...]

Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym, dostawy towarów i świadczenie usług, dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok”.

6 Artykuł 65 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

7 Artykuł 66 dyrektywy VAT stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

[...]”.

8 Zgodnie z art. 167 tej dyrektywy:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

9 Na mocy dyrektywy Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. L 189, s. 1) w dyrektywie 2006/112 wprowadzono nowy art. 167a z terminem transpozycji przez państwa członkowskie do dnia 31 grudnia 2012 r. Jest on sformułowany następująco:

„Państwa członkowskie mogą postanowić w ramach fakultatywnego systemu, że prawo do odliczenia przysługujące podatnikowi, którego VAT staje się wymagalny wyłącznie zgodnie z art. 66 lit. b), zostaje odroczone do czasu zapłacenia VAT od dostarczonych mu towarów lub wykonanych na jego rzecz usług swemu dostawcy lub usługodawcy.

Państwa członkowskie stosujące system fakultatywny, o którym mowa w akapicie pierwszym, ustalają dla podatników korzystających z tego systemu na ich terytorium próg na podstawie rocznego obrotu podatnika, obliczony zgodnie z art. 288. Próg ten nie może przekroczyć 500 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą podnieść ten próg do 2 000 000 EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej po zasięgnięciu opinii Komitetu ds. VAT. Wymóg zasięgnięcia opinii Komitetu ds. VAT nie dotyczy jednak państw członkowskich, które w dniu 31 grudnia 2012 r. stosowały próg przekraczający 500 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej.

Państwa członkowskie przekazują Komitetowi ds. VAT informacje na temat krajowych środków ustawodawczych przyjętych na mocy akapitu pierwszego”.

Uregulowania prawa polskiego

10 Zgodnie z art. 19 ust. 1, ust. 4 i ust. 13 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”):

„1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2–21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

[...]

4. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

[...]

13. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

[...]

2) otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania usług:

a) transportu osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami,

b) spedycyjnych i przeładunkowych,

c) w portach morskich i handlowych,

d) budowlanych lub budowlano-montażowych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej TNT, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, z siedzibą w Warszawie (Polska), świadczy usługi pocztowe, transportowe i spedycyjne.

12 Spółka TNT wystawia faktury VAT swoim klientom raz w tygodniu. W wypadku niektórych klientów, odbiorców licznych świadczeń, faktury wystawiane są z uzgodnioną częstotliwością. Faktury obejmują wszystkie usługi wykonane dla określonego klienta w konkretnym okresie rozliczeniowym. Termin płatności należności stwierdzonych fakturą jest zazwyczaj wyznaczony na datę o 7, 14 lub 21 dni późniejszą od daty wystawienia faktury. Spółka uwzględnia obrót wynikający z każdej faktury w okresie rozliczeniowym, w którym została ona wystawiona.

13 W związku z tym spółka TNT nie dzieli usług objętych fakturą na usługi pocztowe z jednej strony, a usługi transportowe i spedycyjne z drugiej, w celu ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Ponieważ faktury wystawiane są najpóźniej w ostatnich dniach okresu rozliczeniowego, podatek z tytułu usług wykonanych w określonym miesiącu jest ujmowany w rejestrach i deklaracji z tytułu podatku VAT składanej za miesiąc wykonania usługi.

14 W związku z powyższym stanem faktycznym spółka zwróciła się do Ministra Finansów o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa w dziedzinie podatku VAT, a konkretnie w kwestii, czy na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT ma prawo uwzględniać obrót w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura, mimo że w okresie tym nie otrzymała zapłaty, ani też nie upłynęło 30 dni od wykonania świadczenia, a w razie odpowiedzi przeczącej, czy ma prawo uznawać za moment powstania obowiązku podatkowego dzień wystawienia faktury zgodnie z art. 19 ust. 4 ustawy o podatku VAT, z pominięciem wymogów art. 19 ust. 13 pkt 2 tej ustawy, który jest jej zdaniem sprzeczny z art. 66 dyrektywy VAT.

15 W interpretacji indywidualnej z dnia 14 grudnia 2009 r. Minister Finansów uznał stanowisko spółki TNT za nieprawidłowe. Zdaniem Ministra Finansów w odniesieniu do świadczonych przez spółkę usług pocztowych obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, określonych w art. 19 ust. 1 i 4 ustawy o podatku VAT. W odniesieniu do pozostałych usług (transportowych i spedycyjnych) moment powstania obowiązku podatkowego należy określać na podstawie art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT. Zdaniem tego organu podatek powinien być wykazany w rozliczeniu za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, a nie za miesiąc, w którym wystawiono fakturę dokumentującą wykonanie usługi.

16 Spółka TNT wniosła następnie skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Na poparcie skargi stwierdziła, że ma prawo w odniesieniu do wszystkich świadczonych usług, zarówno pocztowych, jak transportowych i spedycyjnych, uwzględniać obrót dla celów podatku VAT w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiła fakturę dokumentującą usługę, mimo że w okresie tym nie otrzymała zapłaty ani też nie upłynęło 30 dni od wykonania świadczenia.

17 Wyrokiem z dnia 30 września 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki TNT, która wniosła kasację do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

18 W skardze kasacyjnej spółka TNT zarzuca Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu błędną wykładnię art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a) i b) ustawy o podatku VAT poprzez nieuwzględnienie art. 63–66 dyrektywy VAT. Zdaniem spółki TNT art. 66 dyrektywy VAT przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w związku z określonym zdarzeniem, lecz nie później niż z chwilą otrzymania zapłaty. Natomiast przepisy krajowe nieprawidłowo stanowią, że to otrzymanie zapłaty powoduje powstanie zobowiązania podatkowego, obowiązek ten powstaje jednak w każdym razie w określonym czasie (30 dni) od dnia wykonania usługi.

19 Rozpatrując skargę kasacyjną, sąd odsyłający powziął wątpliwość w kwestii interpretacji art. 66 dyrektywy VAT i uznał, że zasadność zarzutów spółki TNT należy oceniać po dokonaniu wykładni tej dyrektywy.

20 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy unormowania wynikające z art. 66 lit. [a)–c]) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku wystawienia przez podatnika faktury dokumentującej usługę objętą dyspozycją przewidzianego w tym artykule uprawnienia dla państwa członkowskiego (odstępstwa od art. 63, 64 i 65 dyrektywy [VAT]), możliwe jest określenie wymagalności podatku (obowiązku podatkowego) w oparciu o art. 66 lit. b) dyrektywy [VAT] na dzień zapłaty, nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi?

2) Czy unormowania wynikające z art. 66 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one polskim przepisom krajowym przyjętym w art. 19 ust. 13 pkt 2 lit. a) i b) ustawy o podatku VAT stanowiącym, iż moment powstania obowiązku podatkowego (zdarzenie, z nastąpieniem którego podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji) dla usług transportowych i spedycyjnych następuje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż 30. dnia, licząc od dnia wykonania tych usług także wówczas, gdy zostaje wystawiona i doręczona nabywcy faktura najpóźniej w

ciągu 7 dni od wykonania usługi przewidująca późniejszy termin płatności, a nabywca usługi uprawniony jest do odliczenia podatku naliczonego za okres, w którym otrzymał fakturę, niezależnie od faktu zapłaty za usługę?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

21 Występując z tymi pytaniami, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 66 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek VAT w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

22 Należy przede wszystkim stwierdzić, że zgodnie z przepisami dyrektywy VAT podatek VAT staje się co do zasady wymagalny z chwilą wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Artykuł 63 dyrektywy odzwierciedla tę podstawową zasadę, stanowiąc, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

23 Artykuł 66 dyrektywy VAT upoważnia jednak państwa członkowskie do ustanowienia późniejszego momentu wymagalności podatku VAT niż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a mianowicie jednego z trzech następujących: najpóźniej z chwilą wystawienia faktury, najpóźniej z chwilą otrzymania zapłaty lub, w razie braku albo wystawienia faktury z opóźnieniem, w określonym terminie od wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

24 Artykuł 66 dyrektywy VAT, jako odstępstwo od zasady ustanowionej w jej art. 63, należy interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-19/12 Efir, pkt 31).

25 Okoliczność, że ustawodawca wytyczył obszerny zakres dopuszczalnych odstępstw, pozwala domniemywać, iż jego zamiarem było przyznanie państwom członkowskim daleko idącej swobody decyzyjnej (zob. wyrok z dnia 26 października 1995 r. w sprawie C-144/94 Italitica, Rec. s. I-3653, pkt 15). Nie można jednak z tego powodu uznać, iż państwa członkowskie mają prawo określić inny moment wymagalności podatku VAT niż jeden z przewidzianych w art. 66 lit. a)–c) dyrektywy VAT.

26 Tymczasem, po pierwsze, art. 19 ust. 13 pkt 2 ustawy o podatku VAT stanowi, że w odniesieniu do niektórych rodzajów transakcji, w tym usług transportowych i spedycyjnych, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi.

27 Po drugie, należy zauważyć, że zgodnie z art. 66 lit. b) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą postanowić, iż podatek VAT w odniesieniu do niektórych rodzajów transakcji lub niektórych kategorii podatników staje się wymagalny „nie później niż w momencie otrzymania zapłaty”. Przepis ten określa termin i wyznacza najpóźniejszy moment wymagalności podatku VAT dla transakcji, które państwo członkowskie postanowi uregulować w ten sposób. Moment ten odpowiada otrzymaniu zapłaty ceny świadczenia.

28 Trybunał dokonał już wykładni art. 10 ust. 2 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) [po zmianach art. 66 lit. a) dyrektywy VAT]. Zgodnie z tą wykładnią, jeżeli państwo członkowskie wprowadza odstępstwo przewidziane w tym przepisie, to znaczy określa moment wymagalności podatku VAT najpóźniej na dzień wystawienia faktury lub dokumentu uznawanego za fakturę, korzysta z przewidzianej w art. 10 ust. 2 tiret trzecie dyrektywy 77/388 [po zmianach art. 66 lit. c) dyrektywy VAT] możliwości ustanowienia normy, zgodnie z którą podatek VAT staje się wymagalny, „jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” (zob. ww. wyrok w sprawie *Italitica*, pkt 22).

29 W tym samym wyroku Trybunał dodał, iż „okoliczność, że możliwość taka nie przysługuje, kiedy państwo członkowskie wprowadza odstępstwo przewidziane w drugim tiret [art. 10 ust. 2 dyrektywy 77/388, po zmianach art. 66 lit. b) dyrektywy VAT], wynika prawdopodobnie z tego, iż zdaniem ustawodawcy [Unii] interes podmiotów gospodarczych w otrzymaniu wynagrodzenia za świadczone usługi jest wystarczającą gwarancją szybkiej zapłaty ceny świadczenia” (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Italitica*, pkt 23).

30 Wobec tego ustawodawca nie dopuścił, by państwo członkowskie, które wybiera opcję określoną w art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, wskazywało okres czasu, po upływie którego podatek staje się wymagalny. Co więcej, zastosowanie art. 66 lit. c) dyrektywy VAT i określonego tam terminu może się wiązać jedynie z zastosowaniem jej art. 66 lit. a), jako że termin ten jest uzależniony od braku faktury lub jej wystawienia z opóźnieniem, a nie od braku lub spóźnionego otrzymania zapłaty.

31 Należy również przypomnieć, że zgodnie z motywem 24 dyrektywy VAT pojęcia „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” i „wymagalności [podatku]

VAT” powinny zostać zharmonizowane, aby wprowadzenie w życie i wszelkie późniejsze zmiany wspólnego systemu podatku VAT mogły stać się skuteczne w tym samym terminie. Zamiarem ustawodawcy Unii było zharmonizowanie w możliwie najwyższym stopniu momentu powstania obowiązku podatkowego we wszystkich państwach członkowskich w celu zapewnienia jednolitego poboru podatku VAT.

32 Wobec tego unormowanie, zgodnie z którym obowiązek podatkowy powstaje najpóźniej z upływem 30 dni od dnia wykonania usługi, o ile wcześniej nie nastąpi zapłata, jest niezgodne z dyrektywą VAT. Takie sformułowanie przepisu oznacza bowiem połączenie brzmienia art. 66 lit. b) tej dyrektywy z okresem czasu, po upływie którego podatek staje się wymagalny.

33 Sąd odsyłający podnosi w tej kwestii wątpliwość co do tego, czy w okresie przed wprowadzeniem art. 167a dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, państwa członkowskie były upoważnione do ustanowienia zasad, według których odroczenie terminu wymagalności podatku od usługodawcy nie odpowiadało odroczeniu momentu uzyskania przez usługobiorcę prawa do odliczenia podatku naliczonego, który był uprawniony do jego odliczenia z chwilą otrzymania faktury.

34 Trzeba zauważyć, że art. 167a został wprowadzony w celu umożliwienia państwom członkowskim ustanowienia odstępstwa w odniesieniu do momentu, w którym podatnicy rozliczający podatek VAT fakultatywną metodą kasową, mającą ułatwiać zapłatę podatku VAT przez małe przedsiębiorstwa, mogą skorzystać z prawa do odliczenia.

35 Jakkolwiek bowiem art. 167a odwołuje się wprost do art. 66 lit. b) dyrektywy VAT, normuje on sposób określenia momentu, w którym usługobiorca może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Spór w postępowaniu głównym dotyczy zaś wyłącznie kwestii wymagalności podatku od usługodawcy.

36 Na podstawie powyższych rozważań trzeba na postawione pytania odpowiedzieć, iż art. 66 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek VAT w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

W przedmiocie kosztów

37 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 66 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie unormowaniu prawa krajowego, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej w odniesieniu do usług transportowych i spedycyjnych staje się wymagalny w momencie otrzymania całości lub części zapłaty, lecz nie później niż po upływie 30 dni od dnia świadczenia usługi, nawet jeżeli faktura została wystawiona wcześniej i przewiduje późniejszy termin zapłaty.

Podpisy

* Język postępowania: polski.