

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

i

Goldsborough Developments Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 10 ust. 2 – Obowiązek podatkowy w podatku VAT – Płatność zaliczkowa – Przedpłaata na przyszłe dostawy produktów farmaceutycznych i protez

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 21 lutego 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zdarzenie podatkowe i powstanie obowiązku podatkowego

(dyrektywa Rady 77/388, art. 10 ust. 2 akapit drugi)

Artykuł 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, jako odstępstwo od zasady zawartej w akapicie pierwszym tego ustępu przewiduje, że w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania. Nie mieści się w zakresie zastosowania tego przepisu przedpłaata dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłaatę.

W istocie aby obowiązek podatkowy powstał, w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą, już być znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania takiej zapłaty towary i usługi powinny być szczegółowo określone.

(por. pkt 45, 48, 51 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 21 lutego 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 10 ust. 2 – Obowiązek podatkowy w podatku VAT – Płatność zaliczkowa – Przedpłaata na przyszłe dostawy produktów farmaceutycznych i protez

W sprawie C-419/02

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 8 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 listopada 2002 r., w postępowaniu:

BUPA Hospitals Ltd,

Goldsborough Developments Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (wielka izba)

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, prezesi izb, S. von Bahr (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kriš, E. Juhász i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 listopada 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu BUPA Hospitals Ltd i Goldsborough Developments Ltd przez R. Venablesa, QC, oraz przez T. Lyonsa, barrister, umocowanego przez D. Garcia, solicitor,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez R. Caudwell, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez C. Vajdę, QC,

– w imieniu Irlandii przez D. J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez A. M. Collinsa, SC,

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 2 i art. 17 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, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str.18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między BUPA Hospitals Ltd (zwaną dalej „BUPA Hospitals”) i Goldsborough Developments Ltd (zwaną dalej „Goldsborough Developments”), które są dwoma spółkami należącymi do grupy BUPA, a Commissioners of Customs & Excise (angielski urząd podatkowy, zwany dalej „Commissioners”), w przedmiocie odmowy zgody przez ten urząd na odliczenie przez BUPA Hospitals, a także przez Goldsborough Developments kwoty 17,5 mln GBP (w przybliżeniu 26,2 mln EUR) zapłaconej tytułem podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od zaliczek wpłaconych na poczet przyszłych dostaw dokonanych przez dwie pozostałe spółki należące do grupy BUPA.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Na mocy art. 4 ust. 1 tej dyrektywy, podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie działalność gospodarczą, określoną w ust. 2 tego artykułu. Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w ust. 2 i obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, w tym z wykorzystywaniem własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku.

5 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi, że:

„Z zastrzeżeniem konsultacji, przewidzianych w art. 29, każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie”.

6 W rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, „»dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.

7 Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].

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 odroczonej [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może począwszy od danego momentu domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeżeli termin jego zapłaty może być

późniejszy].

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny [obowiązek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Dostawy towarów innych niż te, określone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz świadczenie usług powodujące zapłatę lub płatność rat, uważane są za zakończone po upływie terminów, do których takie płatności lub spłaty rat się odnoszą. [Dostawy towarów, inne niż określone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz świadczenie usług, z których wynikają powtarzające się rozliczenia lub płatności, uważa się za dokonane z chwilą zakończenia okresów, do których te rozliczenia lub płatności się odnoszą].

Jednakże w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości [Jednakże w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania].

Na zasadzie odstępstwa od powyższych przepisów, państwa członkowskie mogą postanowić, że podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji lub dla niektórych kategorii podatników [obowiązek podatkowy w przypadku niektórych transakcji lub niektórych kategorii podatników powstaje]:

- nie później niż z datą wystawienia faktury lub dokumentu uznawany uznawan[ego] za fakturę, lub
- nie później niż w momencie pobrania ceny, lub
- w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za fakturę nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego”.

8 Artykuł 13 cz. A ust. 1 lit. b)–e) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają z podatku pewne obszary działalności w sektorze usług medycznych.

9 Artykuł 17 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwili powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu]”.

10 Zgodnie z ust. 2 lit. a) tego artykułu:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

11 Zgodnie z art. 28 ust. 2 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, w okresie przejściowym, o którym mowa w art. 28 „[z]wolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3, w odniesieniu do [w art. 12 ust. 3 dotyczącym] obniżonych stawek, obowiązujących w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniającej warunki określone w ostatnim akapicie art. 17 drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r., mogą zostać utrzymane w mocy”.

Uregulowanie krajowe

12 Artykuł 6 ust. 4 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. w sprawie podatku VAT) przewiduje, że:

„Jeżeli osoba dokonująca dostawy, wystawia fakturę VAT za tę dostawę przed datą przewidzianą w ww. ust. 2 i 3, lub jeżeli pobiera ona za tę dostawę zapłatę przed datą przewidzianą w ww. ust. 2 lit. a) i b) lub ust. 3, to należy uznać, że w zakresie pobranej lub zafakturowanej kwoty dostawa została przez nią dokonana w dniu wystawienia faktury lub pobrania tej zapłaty”.

13 Zgodnie z art. 30 ust. 1 tej ustawy w wersji sprzed dnia 1 stycznia 1998 r.:

„W przypadku gdy podatnik dostarcza towary i świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki zerowej, to niezależnie od tego, czy na mocy innego przepisu dostawa ta podlega opodatkowaniu z tytułu podatku VAT,

dostawa ta nie podlega opodatkowaniu z tytułu podatku VAT, lecz

w pozostałym zakresie należy ją uznać za dostawę podlegającą opodatkowaniu,

a zatem stawka opodatkowania podatkiem VAT zastosowana w przypadku tej dostawy powinna być zerowa”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że BUPA Hospitals i BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (zwana dalej „BUPA Gatwick Park”) należy do grupy BUPA, a także, do celów art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, stanowi również część grupy podatkowej VAT BUPA.

15 Przez wiele lat, a konkretnie do końca roku 1997, BUPA Hospitals prowadziła działalność między innymi w zakresie zarządzania wieloma szpitalami prywatnymi. Zgodnie z orzeczeniem Court of Appeal, wydanym w ramach sporu między BUPA Hospitals a Commissioners, od 1993 r. dostawy leków i protez dokonywane przez BUPA Hospitals na rzecz pacjentów w tych szpitalach były opodatkowane podatkiem VAT według stawki zerowej, co umożliwiałoby odzyskanie przez BUPA Hospitals podatku VAT naliczonego od zakupu tych samych produktów dostarczonych przez jej dostawców.

16 Na skutek oddalenia w dniu 24 lipca 1997 r. przez House of Lords skargi, która została złożona przez Commissioners, w dniu 13 sierpnia 1997 r. rząd Zjednoczonego Królestwa zapowiedział podjęcie działań ustawodawczych w trybie natychmiastowym, celem zaradzenia skutkom orzeczenia Court of Appeal.

17 Sąd odsyłający podnosi, że w związku z zapowiedziami nowych uregulowań, grupa BUPA postanowiła zastosować porozumienia dotyczące przedpłaty. Według tej koncepcji podmiot, którego dostawy opodatkowywane są według stawki zerowej, a zatem, który może odzyskać podatek VAT naliczony od dostaw leków i protez, o ile są one lub będą przedmiotem dostaw podlegających opodatkowaniu, przewidując zmiany ustawodawcze, zawiera umowy sprzedaży towarów i usług. Podmiot ten występuje następnie o zwrot podatku naliczonego w okresie, w którym dokonano zapłaty lub wystawiono fakturę, nawet jeżeli dostawa została dokonana w późniejszym okresie rozliczeniowym.

18 W ramach tych porozumień postanowiono, że spółka należąca do grupy BUPA wystąpi w charakterze dostawcy, aby transakcje związane z przedpłatami odbywały się wewnątrz grupy.

Była to BUPA Medical Supplies Ltd (wówczas występowała jeszcze pod firmą Goldsborough Retirement Property Services Ltd, zwana dalej „BUPA Medical”), spółka należąca do grupy Goldsborough, która została nabyta na początku sierpnia 1997 r. przez grupę BUPA i następnie stała się „spółką wydmuszką”. Spółka ta była częścią grupy BUPA nie należąca do tej samej grupy podatkowej VAT, co BUPA Hospitals.

19 Postanowienie odsyłające uchyliło, że aby uniknąć ryzyka związanego z tym, że Commissioners znajdą powód do opóźnienia zwrotu podatku VAT, postanowiono, że inna spółka należąca do grupy Goldsborough, czyli Goldsborough Developments, zarządzająca czterema szpitalami prywatnymi i należąca również do innej niż BUPA Hospitals grupy podatkowej VAT, zawrze umowę o przedpłatę z dostawcą należącym do grupy podatkowej VAT BUPA, która będzie opiewała na tę samą kwotę i obejmowała ten sam okres rozliczeniowy co ta ostatnia. W ramach porozumienia dotyczących przedpłaty na drugiego dostawcę została wybrana spółka BUPA Gatwick Park była uprzednio inną „spółką wydmuszką”.

20 W dniu 5 września 1997 r. odbyły się posiedzenia zarządu czterech rzeczonych spółek. Zarządy BUPA Hospitals i BUPA Medical podjęły uchwały w przedmiocie zawarcia dwóch umów dotyczących sprzedaży i dostaw, odpowiednio, leków i protez.

21 Podczas posiedzenia zarządu BUPA Hospitals podjęto uchwałę w przedmiocie dokonania przedpłaty kwoty 60 mln GBP brutto na zakup leków i 40 mln GBP brutto na zakup protez od BUPA Medical.

22 W tym samym dniu została podjęta uchwała nadzwyczajna w przedmiocie zmiany nazwy Goldsborough Retirement Property Services Ltd na BUPA Medical oraz zmiany przedmiotu działalności spółki BUPA Medical, w celu objęcia nim handlu produktami farmaceutycznymi i protezami.

23 Również w dniu 5 września 1997 r. BUPA Medical wysłała do BUPA Hospitals faktury za dostawę leków opiewające na kwotę 60 mln GBP i 10,5 mln GBP tytułem podatku VAT oraz protez na kwotę 40 mln GBP oraz 7 mln GBP tytułem podatku VAT.

24 Tego samego dnia zarządy Goldsborough Developments i BUPA Gatwick Park podjęły uchwały w przedmiocie zawarcia dwóch umów dotyczących sprzedaży i dostaw, odpowiednio, leków i protez.

25 Zarząd Goldsborough Developments podjęła uchwałę w przedmiocie dokonania natychmiastowej wypłaty 50 mln GBP brutto na rzecz BUPA Gatwick Park za zakup leków oraz 50 mln GBP brutto za zakup protez.

26 W tym samym dniu BUPA Gatwick Park wysłała do Goldsborough Developments dwie faktury za dostawę leków na kwotę 50 mln GBP i 8,75 mln GBP tytułem podatku VAT oraz za dostawę protez również na kwotę 50 mln GBP oraz 8,75 mln GBP tytułem podatku VAT.

27 Z postanowienia odsyłającego wynika, że istnieje podobieństwo między umowami, na podstawie których dokonano przedterminowej zapłaty. Umowy te stanowią, że:

- nabywca powinien zapłacić sprzedawcy umówioną cenę w dniu zawarcia umowy,
- towary będące przedmiotem umowy, były opisane w załączniku, do którego zmiany mogły być wprowadzone za porozumieniem stron,

- sprzedawca dostarcza ww. towary lub ich partie zgodnie z późniejszymi wskazówkami nabywcy a) do momentu, gdy całkowita wartość dostawy odpowiada będzie umówionej cenie,
- każda ze stron miała możliwość wypowiedzenia umowy w terminie siedmiu dni, oraz
- w takim przypadku nabywcy przysługiwał zwrot umówionej ceny pomniejszonej o wartość dostaw dokonanych do dnia rozwiązania umowy.

Zdaniem sądu odsyłającego w różnych umowach zamieszczono ten sam załącznik zawierający niejednorodny wykaz kilkuset leków, protez i różnych towarów. Sąd odsyłający odnotowuje, że nie ulega wątpliwości, iż żadna z osób zarządzających którykolwiek z czterech spółek nie przywiązywała wagi do treści tego dokumentu.

28 Według tego postanowienia, jeżeli porozumienia te zostałyby pominięte zrealizowane, to pozwoliłoby to grupie BUPA na uniknięcie pogorszenia płynności i zapłacenia w tym zakresie na rzecz Commissioners jakiegokolwiek kwoty podatku VAT. W rzeczywistości, zgodnie ze swoją deklaracją podatkową VAT za okres do listopada 1997 r., grupa podatkowa VAT BUPA mogła zadeklarować podatek naliczony VAT w wysokości 17,5 mln GBP z tytułu transakcji zakupów dokonanych przez BUPA Hospitals od BUPA Medical, zrównoważony podatkiem należnym VAT w kwocie 17,5 mln GBP z tytułu sprzedaży dokonanej przez BUPA Gatwick Park na rzecz Goldsborough Developments. Grupa Goldsborough, będąca odrębna od grupy podatkowej VAT BUPA, mogła postąpić podobnie: jej deklaracja podatkowa VAT zawierała naliczony podatek VAT w kwocie 17,5 mln GBP z tytułu transakcji zakupów dokonanych przez Goldsborough Developments od BUPA Gatwick Park oraz podatek należny VAT w kwocie 17,5 mln GBP z tytułu transakcji sprzedaży dokonanych przez BUPA Medical na rzecz BUPA Hospitals.

29 W dniu 8 września 1997 r. do Midland Bank skierowano polecenie dokonania przelewu na łączną kwotę 235,5 mln GBP z konta innej spółki należącej do grupy BUPA, a mianowicie BUPA Investments Ltd (zwanej dalej „BIL”), oraz uznania odpowiednio kont BUPA Hospitals i Goldsborough Developments kwotami 118 mln i 117,5 mln GBP. Odsetki miesięczne zostały zafakturowane w oparciu o przeciwny podstawowy stawki dzienny za każdy miesiąc.

30 W tym samym dniu do Midland Bank skierowano polecenie dokonania przelewu na kwotę wynoszącą 117,5 mln GBP, z jednej strony, z konta BUPA Hospitals na rzecz BUPA Medical, a z drugiej strony, z konta Goldsborough Developments na rzecz BUPA Gatwick Park, a następnie o ponowne dokonanie przelewu tych samych kwot na rzecz BIL. Konta BUPA Medical i BUPA Gatwick Park zostały uznane osatkami od kwot, które zostały przelane na rzecz BIL.

31 W dniu 18 listopada 1997 r. do parlamentu skierowano projekt rozporządzenia w sprawie stosowania podatku VAT do leków, produktów farmaceutycznych i sprzętu dla osób niepełnosprawnych [VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744)]. Rozporządzenie to weszło w życie w dniu 1 stycznia 1998 r. Mocą tego rozporządzenia wprowadzono zmiany w załączniku 8, grupie 12 ustawy z 1994 r. w sprawie podatku VAT. Z wykazu produktów podlegających opodatkowaniu według stawki zerowej wyłączone zostały dostawy produktów medycznych, które zostały dokonane przez prywatnych dostawców na obszarze Zjednoczonego Królestwa. Od tego czasu dostawy te podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Z powyższego wynika, że nie ma możliwości dalszego odliczenia podatku VAT naliczonego od tych produktów.

32 Porozumienia zawarte między BUPA Hospitals i BUPA Medical, mające na celu wykonanie umów dotyczących przedpłaty, zostały wykonane we wrześniu 1998 r. W postanowieniu odsyłającym zaznaczono, że w dniu 19 sierpnia 1998 r. BUPA Medical uzyskała zezwolenie na

hurtow? sprzeda? produktów medycznych oraz ?e wszystkie szpitale zar?dzane przez BUPA Hospitals na pocz?tku grudnia 1998 r. z?o?y?y zamówienia u BUPA Medical. Wed?ug tego postanowienia BUPA Hospitals korzysta z przedp?at w tempie pozwalaj?cym jej na utrzymanie stawki zerowej przez okres od sze?ciu do siedmiu lat pocz?wszy od wrze?nia 1998 r.

33 Odnosz?c si? do umów dotycz?cych przedp?aty, które zosta?y zawarte mi?dzy Goldsborough Developments i BUPA Gatwick Park, nale?y wskaza?, ?e porozumienia dotycz?ce dostaw protez zosta?y wykonane w po?owie roku 2001, natomiast porozumienia dotycz?ce lekarstw – w listopadzie 2001 r. Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, wraz z nabyciem grupy Goldsborough wyst?pi?y powa?ne problemy, które powinny by? rozwi?zane przed wprowadzeniem w ?ycie systemu realizacji zamówie?. W?a?nie dlatego BUPA Gatwick Park uzyska?a zezwolenie na sprzeda? leków dopiero w dniu 8 czerwca 2001 r.

34 Postanowienie odsy?aj?ce stanowi równie?, ?e aby uczestniczy? w porozumieniu dotycz?cym przedterminowego zakupu, Goldsborough Developments musia?a zaci?gn?? u BIL po?yczk? na kwot? 117,5 mln GBP, czyli na kwot? siedmiokrotnego jej obrotu w roku 1997, co w konsekwencji spowodowa?o u niej oko?o 270 % wzrost zad?u?enia. Commissioners uzna?, ?e Goldsborough Developments potrzebow?a od 50 do 100 lat na wykorzystanie przedp?aty.

35 Na mocy decyzji z dnia 14 wrze?nia 2000 r. Commissioners odmówi? zgody na odliczenie przez BUPA Hospitals, a tak?e przez Goldsborough Developments, podatku naliczonego z tytu?u przedp?at za dostawy dokonane przez BUPA Medical i BUPA Gatwick Park we wrze?niu 1997 r.

36 W dniu 25 lutego 2002 r. VAT and Duties Tribunal, London (zwany dalej „Tribunal”) oddali? skarg? przeciwko decyzji Commissioners, argumentuj?c to tym, ?e w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT BUPA Medical i BUPA Gatwick Park nie prowadzi?y dzia?alno?ci gospodarczej i nie dokonywa?y dostaw. S?d ten stwierdzi?, ?e unikanie zap?aty podatku VAT by?o wy??cznym celem wszystkich dzia?a? podj?tych w ramach porozumie? dotycz?cych transakcji uprzedniego zakupu z wrze?nia 1997 r. Rola, jak? odegra?y w tych porozumieniach BUPA Medical i BUPA Gatwick Park, polega?a wy??cznie na umo?liwieniu realizacji tego celu.

37 Tymczasem Tribunal odrzuci? argumentacj? Commissioners, zgodnie z któr? teoria nadu?ycia prawa mia?aby pozbawi? BUPA Hospitals i Goldsborough Developments prawa do odliczenia podatku naliczonego.

38 BUPA Hospitals i Goldsborough Developments wnios?y skarg? do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, natomiast Commissioners wniós? apelacj?.

39 Zwa?ywszy na to, ?e zarówno orzeczenie wydane przez Tribunal, jak i apelacja wniesiona do High Court, dotycz? okre?lonej liczby pyta? odnosz?cych si? do prawa wspólnotowego, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u Sprawiedliwo?ci z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Jak nale?y interpretowa? poj?cie »dzia?alno?? gospodarcza« w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 dyrektywy 77/388/EWG dotycz?cej podatku VAT (zwanej dalej »dyrektyw?«), maj?c na wzgl?dzie dane okoliczno?ci, transakcje i sytuacj? spółek sprzedaj?cych?

2. Jak nale?y interpretowa? poj?cie »dostawa towarów« w rozumieniu art. 5 ust. 1 [szóstej] dyrektywy, maj?c na wzgl?dzie dane okoliczno?ci, transakcje i sytuacj? spółek sprzedaj?cych?

3. a) Czy istnieje zasada nadu?ycia prawa, która (niezale?nie od dokonanej wyk?adni [szóstej] dyrektywy) mo?e wy??czy? prawo do odliczenia podatku naliczonego?

- b) Jeżeli tak, to w jakich okolicznościach miałyby ona zastosowanie?
- c) Czy miałyby ona zastosowanie w okolicznościach takich, jakie zostały ustalone przez [VAT and Duties] Tribunal?
4. Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytania 1–3 miałyby znaczenie, gdyby zapłata w związku z danymi transakcjami nastąpiła w momencie, gdy każda dalsza dostawa towarów stanowiłaby dostawę podlegającą zwolnieniu ze zwrotem podatku VAT zapłaconego w poprzedniej fazie, co dopuszcza art. 28 ust. 2 lit. a) [szóstej] dyrektywy?
5. Jak należy interpretować [szóstą] dyrektywę zwłaszcza w odniesieniu do następujących pytań? Czy w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie i w związku z transakcjami takimi jak w niniejszej sprawie:
- a) należy uznać dostawy za dokonane przez zewnętrznych dostawców dla spółek kupujących przy braku dostaw dokonanych przez lub na rzecz spółek sprzedających?
- albo
- b) należy uznać dostawy za dokonane przez zewnętrznych dostawców dla spółek sprzedających przy braku dostaw dokonanych przez spółki sprzedające dla spółek kupujących?
6. Jak należy interpretować art. 17 [szóstej] dyrektywy i zasady dotyczące odliczenia podatku w okolicznościach, w których każda spółka sprzedająca w ramach działalności gospodarczej dokonuje dostaw na rzecz spółki kupującej oraz:
- a) spółki kupujące zawarły umowy o dostawy towarów ze spółkami sprzedającymi;
- b) wystawienie faktur i zapłata za towary następuje przed dostawą;
- c) podatek VAT jest naliczany od zaliczkowej płatności na podstawie art. 10 ust. 2 akapit drugi [szóstej] dyrektywy;
- d) towary mają być wykorzystane przez spółki kupujące na dokonanie dostaw, które, gdyby były zrealizowane w momencie zapłaty, stanowiłyby dostawy zwolnione z podatku z prawem do zwrotu podatku zapłaconego w fazie poprzedniej, jednakże
- e) każda spółka kupująca zamierza dokonać odbioru dostaw towarów zgodnie z umowami jedynie wówczas, gdy prawo zmieni się w taki sposób, iż wykorzystanie towarów przez spółki kupujące będzie stanowiło dokonanie dostaw zwolnionych z podatku bez prawa do zwrotu?
- (Jeżeli chodzi o lit. e), to jeżeli prawo nie zmieni się w opisany sposób, spółki kupujące są uprawnione do wypowiedzenia umów ze spółkami sprzedającymi i żądania zwrotu zapłaconych cen. W danych transakcjach umowy pomiędzy spółkami kupującymi a spółkami sprzedającymi zawierają postanowienia dopuszczające takie wypowiedzenie).
7. Tribunal stwierdził (w pkt 89 decyzji), iż »żadna z osób podejmujących decyzje [za BUPA Medical i Gatwick Park] [...] nie miała innego zamiaru ani motywu niż realizacja schematu unikania opodatkowania podatkiem VAT«. Apelanci zaskarżyli to ustalenie faktyczne w odwołaniu do High Court. Gdyby to ustalenie faktyczne zostało odrzucone w postępowaniu odwoławczym, czy miałyby to znaczenie dla odpowiedzi na powyższe pytania 1–6, a jeżeli tak, to jakie?».

Uwagi wstępne

40 W pytaniach prejudycjalnych sąd odsyłający w istocie do wyjaśnienia, po pierwsze, czy transakcje będące przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym, których celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, stanowią dostawy towarów i działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, a po drugie, czy dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się temu, aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje powodujące powstanie tego prawa stanowią nadużycie.

41 Jednakże z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z okoliczności faktycznych opisanych w czwartym i szóstym pytaniu prejudycjalnym, wynika, że zgodnie z art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy, podwaliny porozumienia ustanowionych przez grupę BUPA jest wystawianie faktur VAT z tytułu przedpłaty.

42 W celu udzielenia sądowi użytecznej odpowiedzi na pytanie będące przedmiotem postępowania w trybie prejudycjalnym, Trybuna może uwzględnić normy prawa wspólnotowego, które nie są podstawą pytań prejudycjalnych skierowanych przez sąd krajowy (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 12 października 2004 r. w sprawie C-60/03 Wolff & Müller, Rec. str. I-9553, pkt 24 oraz z dnia 7 lipca 2005 r. w sprawie C-153/03 Weide, Zb.Orz. str. I-6017, pkt 25).

43 A zatem w ramach pytania czwartego i szóstego, które należy rozpatrzyć łącznie, należy zbadać w pierwszej kolejności, czy przedpłaty będące przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym wchodzi w zakres stosowania art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy.

W przedmiocie pytań czwartego i szóstego

44 Należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że art. 10 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje, że zdarzenie podatkowe ma miejsce i obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi.

45 Artykuł 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy, zgodnie z którym, w przypadku gdy płatność zaliczkowa następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usługi, obowiązek podatkowy w zakresie kwoty tej płatności powstaje w momencie jej otrzymania, stanowi odstępstwo od zasady zawartej w akapicie pierwszym tego przepisu, a zatem podlega wykładni ścisłej.

46 Następnie, należy przypomnieć, że art. 10 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy określa „zdarzenie podatkowe” w podatku VAT jako fakt, przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Z powyższego wynika, że obowiązek podatkowy może powstać z chwilą lub po zajściu zdarzenia podatkowego, jednak, o ile przepis nie stanowi inaczej, nie przed jego wystąpieniem.

47 Zatem art. 10 ust. 2 akapit trzeci szóstej dyrektywy umożliwia państwu członkowskim wprowadzenie zasady, że obowiązek podatkowy w podatku VAT powstanie w czasie późniejszym od zaistnienia zdarzenia podatkowego w trzech przypadkach: nie później niż w chwili wystawienia faktury lub dokumentu uznawanego za fakturę, nie później niż w momencie pobrania ceny, bądź w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za fakturę nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego.

48 Ustęp 2 akapit drugi odchodzi od tego porządku chronologicznego, przewidując, że w przypadku dokonania płatności zaliczkowej obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje

zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostaną wykonane. Aby obowiązek podatkowy powstał w takiej sytuacji, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług muszą być znane, a zatem w szczególności, podobnie jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 100 opinii, w momencie dokonania takiej zapłaty, towary i usługi powinny być szczegółowo określone.

49 Wniosek ten potwierdza zresztą uzasadnienie projektu szóstej dyrektywy (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, str. 13), w którym Komisja podnosi, że „jeżeli płatność zaliczkowa zostaje dokonana przed zaistnieniem zdarzenia podatkowego, powoduje ona powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ w ten sposób kontrahenci ujawniają zamiar osiągnięcia przed terminem wszystkich skutków finansowych związanych z wystąpieniem zdarzenia podatkowego”.

50 Należy tu przypomnieć, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają dostawy towarów i świadczenie usług, a nie płatności dokonane z tytułu tych transakcji (zob. wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 17). Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny zatem podlegać zapłaty za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny.

51 Zatem na pytania czwarte i szóste należy udzielić odpowiedzi, że w zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy nie mieści się przedpłata, taka jak bzdca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej, na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę.

W przedmiocie pytań pierwszego, drugiego, trzeciego, piątego i siódmego

52 Uwzględniając odpowiedź udzieloną na pytania czwarte i szóste, udzielenie odpowiedzi na pytania pierwsze, drugie, trzecie, piąte i siódme stało się zbędne.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

W zakresie art. 10 ust. 2 akapit drugi 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 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., nie mieści się przedpłata, taka jak bzdca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dokonana w kwocie ryczałtowej na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.