



Sygn. akt I FSK 1785/17

WYCIĄG

POSTANOWIENIE

Dnia 30 czerwca 2020 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Marek Kołaczek
Sędzia NSA	Izabela Najda - Ossowska
Sędzia WSA (del.)	Agnieszka Jakimowicz (spr.)
Protokolant	Krzysztof Zaleski

po rozpoznaniu w dniu **30 czerwca 2020 r.**na rozprawie w **Izbie Finansowej**skargi kasacyjnej **B. z siedzibą w H.**od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie**z dnia **16 maja 2017 r.** sygn. akt III SA/Wa 3064/15w sprawie ze skargi **B. z siedzibą w H.**na decyzję **Dyrektora Izby Skarbowej w W.**z dnia **11 września 2015 r.** nr [...]w przedmiocie **określenia kwoty zwrotu różnicy podatku od towarów i usług za kwiecień 2012 r.**

postanawia :

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

czy art. 41 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) oraz zasada proporcjonalności i neutralności stoją na przeszkodzie zastosowaniu, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przepisu krajowego w postaci art. 25 ust 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o

podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, ze zm.) do transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia przez podatnika,

- jeżeli nabycie to zostało już opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki przez nabywców towarów tego podatnika
- przy ustaleniu, że działanie podatnika nie wiązało się z żadnym oszustwem podatkowym, lecz było wynikiem błędnego rozpoznania dostaw w transakcjach łańcuchowych a podanie przez niego polskiego numeru identyfikacyjnego VAT dokonane zostało na potrzeby dostawy krajowej a nie wewnątrzspółnotowej.

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Stacyja Karpowicz
K. Olton
Károli Ottó



UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.; dalej: dyrektywa 2006/112/WE):

Artykuł 40

Za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce zakończenia wysyłki lub transportu tych towarów do nabywcy.

Artykuł 41

Bez uszczerbku dla przepisu art. 40, za miejsce wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i) uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego nabycia, chyba że nabywca wykaże, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40.

Jeżeli zgodnie z art. 40, nabycie towarów jest opodatkowane VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu towarów, po tym jak zostało opodatkowane zgodnie z akapitem pierwszym, podstawa opodatkowania zostaje odpowiednio obniżona w państwie członkowskim, które nadało numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca towarów dokonał tego nabycia.

Regulacja krajowa.

1. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r., poz. 710, ze zm.; dalej: u.p.t.u.):

Artykuł 25

1. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

2. Nie wyłączając zastosowania ust. 1 w przypadku gdy nabywca, o którym mowa w art. 9 ust. 2, przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podał numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów:

1) zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub

2) zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, o której mowa w dziale XII.

II. Stan faktyczny

Postępowanie przed organami podatkowymi.

1. Decyzją z 11 czerwca 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. określił skarżącą spółkę B. w R. (dalej: Spółka) kwotę zwrotu różnicy VAT za kwiecień 2012 r. Organ ustalił, że Spółka jako zarejestrowany w Polsce podatnik VAT, była uczestnikiem transakcji łańcuchowych dotyczących tego samego towaru, zawieranych przez co najmniej trzy podmioty. W wyniku tych transakcji następowało bezpośrednie przekazanie (transport) towaru przez pierwszy podmiot na rzecz ostatniego podmiotu w łańcuchu dostaw. Spółka usytuowana była jako pośrednik pomiędzy dostawcą a odbiorcą. W Polsce Spółka nabywała towary wyłącznie od B. w P. (dalej: BOP). Transakcje, w których uczestniczyła Spółka przebiegały według następujących schematów:

- schemat I: BOP z nr VAT PL -> Spółka z nr VAT PL -> podmiot z UE z nr VAT UE

- schemat II: BOP z nr VAT PL -> Spółka z nr VAT PL -> podmiot pierwszy z Unii/nabywca z nr VAT UE -> podmiot drugi z Unii/odbiorca z nr VAT UE.

Dostawy od BOP na rzecz Spółki, ta ostatnia rozpoznawała jako dostawy krajowe, opodatkowane 23% VAT. Z kolei swoje dostawy na rzecz odbiorców z Unii Spółka kwalifikowała jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów (WDT) ze stawką 0% VAT, co skutkowało zwrotami podatku na jej rzecz. Po analizie warunków i przebiegu

dostaw oraz organizacji transportu, organ uznał, że Spółka nieprawidłowo rozpoznała dostawę „ruchomą” w łańcuchu dostaw. W efekcie przededefiniował wyżej wskazany przebieg dostaw ustalając, że „dostawą ruchomą” była pierwsza ze wskazanych wyżej dostaw - pomiędzy BOP a Spółką - której przypisał charakter WDT u BOP i WNT u Spółki.

Tym samym za nieprawidłowe uznał działanie Spółki, która dostawy na rzecz swoich kontrahentów z krajów członkowskich traktowała jako WDT opodatkowane stawką 0% VAT i stwierdził, że transakcje te podlegać powinny opodatkowaniu na terytorium państw członkowskich przeznaczenia towaru (poza Polską). Wskazał, że w tym celu Spółka powinna zarejestrować się na terytorium państw członkowskich przeznaczenia towarów i rozliczyć tam WNT. Transakcje dalszej sprzedaży towarów w tym łańcuchu dokonane na rzecz kontrahentów z tych państw winny natomiast być opodatkowane już jako dostawy w obrębie Państw przeznaczenia towarów, z zastosowaniem przepisów tam obowiązujących. Organ stwierdził, że skutkiem nieprawidłowego rozpoznania dostawy „ruchomej” a zarazem WDT, było zawyżenie wartości wewnątrzwspólnotowych dostaw w ewidencji WDT prowadzonej przez Spółkę.

Ponadto organ wskazał, że skutkiem przypisania dostawom realizowanym przez BOP (pierwszy podmiot w łańcuchu dostaw) do Spółki charakteru transakcji „ruchomych” powstanie po stronie Spółki nie tylko obowiązek rozliczenia dostaw w państwie docelowym, ale ponadto zastosowanie znajdzie art. 25 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. Skoro bowiem Spółka w ramach transakcji WNT podała przy tych nabyciach polski numer VAT UE, który był numerem nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo zakończenia transportu towarów, to była zobowiązana, stosownie do art. 25 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., do rozliczenia VAT w Polsce.

2. Decyzją z dnia 11 września 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w W. uchylił decyzję organu I instancji w całości i określił za kwiecień 2012 r. kwotę zwrotu różnicy podatku w nieznacznie wyższej kwocie. Zmiana rozstrzygnięcia była nieistotna z punktu widzenia problemu przedstawionego w niniejszym pytaniu. Co do zasady bowiem organ odwoławczy podzielił wszystkie istotne w sprawie ustalenia faktyczne i prawne organu I instancji.

Za istotne uznać należy, że żaden z organów nie uznał w sprawie, że transakcje, w których uczestniczyła Spółka związane były z oszustwem podatkowym. Transakcje w

łańcuchu dostaw zostały opodatkowane VAT, podatek został zapłacony na każdym etapie obrotu. Istotą stanowiska organów jest ocena, że Spółka uczyniła to jednak błędnie rozpoznając charakter transakcji.

3. Organ odwoławczy podzielił, jako prawidłowe, stanowisko, że Spółka podlega dyspozycji normy prawnej z art. 25 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., albowiem podała dla transakcji nabycia towaru od BOP numer VAT PL, który był numerem nadanym przez państwo członkowskie inne niż państwo zakończenia transportu towarów. Uznano, że działanie takie tworzyło po stronie Spółki obowiązek rozliczenia podatku w Polsce, skoro nie udowodniła ona, że opodatkowała nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia ich wysyłki lub transportu.

Wyrok Sądu pierwszej instancji.

4. Spółka złożyła skargę na decyzję organu odwoławczego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej: WSA), który wyrokiem z 16 maja 2017 r. w sprawie III SA/Wa 3064/15, oddalił skargę, uznając jej zarzuty za niezasadne.

WSA podzielił stanowisko organów o błędnym rozpoznaniu przez Spółkę przebiegu dostaw łańcuchowych, w tym transakcji, którą należało uznać za „transakcję ruchomą”. Tym samym zaakceptował ustalenie, że transakcja pomiędzy BOP a Spółką (pierwsza w łańcuchu dostaw) stanowiła WDT (a nie nabycie krajowe ze stawką 23% VAT, jak to traktowała Spółka), zaś transakcje pomiędzy Spółką a jej odbiorcami stanowiły transakcje dokonane poza terytorium Polski (Spółka traktowała je jako WDT ze stawką 0% VAT), co do których Spółka była zobowiązana zadeklarować WNT. Jednocześnie Sąd przyjął niekwestionowane ustalenie, że nabywcy towaru od Spółki wykazali wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w kraju zakończenia wysyłki i nie doszło do żadnego uszczuplenia VAT.

Sąd podzielił zasadność zastosowania wobec Spółki art. 25 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. Odwołał się do zasady, że w efekcie zweryfikowania charakteru dostaw przez organy należało uznać, że Spółka jako podatnik dokonujący WNT, który podał numer identyfikacyjny inny, niż numer przyznany przez państwo, na terenie którego kończy się transport towarów, spowodowała, że wystąpiły dwa miejsca nabycia towarów – w państwie zakończenia transportu i w państwie rejestracji. Ponieważ Spółka nie udowodniła, że ona sama opodatkowała nabycie towarów w kraju zakończenia

transportu (uczynili to jej odbiorcy), to na podstawie art. 25 ust. 2 u.p.t.u. WNT uznano za dokonane w Polsce.

5. Na marginesie, w celu przedstawienia tła sprawy, nadmienić należy także, że kwestia naliczenia Spółce podatku z tytułu WNT w Polsce nie była jedynym spornym problemem w sprawie. W wyniku bowiem weryfikacji przez organy oceny przebiegu dostaw łańcuchowych, zakwestionowano również Spółce prawo do odliczenia VAT naliczonego i zapłaconego z faktur nabycia przez nią towarów od BOP, które oba podmioty traktowały jako dostawę krajową. Przeddefiniowując te transakcje na WDT organy uznały, że Spółka nie ma prawa do odliczenia VAT z nieprawidłowo wykazanego VAT na tych fakturach podatku. Jednocześnie jednak stanęły na stanowisku, że wystawca tych faktur był zobowiązany do naliczenia 23% VAT, bo Spółka w tych transakcjach posłużyła się numerem VAT PL. Powyższy problem nie jest objęty przedmiotem pytania prejudycjalnego, ale warto nadmienić, że przyjęta interpretacja i zastosowanie prawa w sprawie skutkowały w efekcie obciążeniem Spółki łącznie 46% VAT.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).

6. Spółka zaskarżyła powyższy wyrok w całości, zarzucając Sądowi pierwszej instancji naruszenie m.in.:

- art. 25 ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 25 ust. 1 u.p.t.u., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że doszło do wypełnienia hipotezy art. 25 ust. 2 u.p.t.u. w sytuacji krajowej (tj. wówczas, gdy rozpoczęcie transportu ma miejsce w państwie, które nadało nr VAT wykazany na fakturach), podczas gdy jest to przepis, który może znaleźć zastosowanie wyłącznie do transakcji wewnątrzspółnotowych;

- art. 25 ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 41 dyrektywy 2006/112 w zw. z art. 16 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) Nr 282/2011, poprzez ich błędną wykładnię polegającą na nieprawidłowym uznaniu, że art. 25 ust. 2 u.p.t.u. może znaleźć zastosowanie w odniesieniu do sytuacji, gdy transakcja została już opodatkowana jako dostawa towarów na terenie Polski;

- art. 25 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u., poprzez jego błędną wykładnię polegającą na nieprawidłowym uznaniu, że przepis ten może znaleźć zastosowanie w sytuacji, gdy dostawy zostały opodatkowane w kraju zakończenia transportu towarów (w tym przez podmiot inny niż nabywca określony w art. 25 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.).

III. Powody wystąpienia Sądu krajowego (NSA) z pytaniem prejudycjalnym.

7. W ocenie NSA, rozstrzygnięcie o części zarzutów skargi kasacyjnej Spółki, wymaga wypowiedzi TSUE w zakresie wykładni oraz zasad stosowania art. 41 dyrektywy 2006/112/WE w kontekście zasady proporcjonalności i neutralności. Zgodnie z art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w przypadku gdy zagadnienie dotyczące wykładni przepisów dyrektywy jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

III. W kwestii pytania prejudycjalnego.

8. Analiza zgromadzonego w toku postępowania podatkowego materiału dowodowego w sprawie wskazuje na zasadność zaakceptowania ustalenia organów i Sądu pierwszej instancji, że Spółka błędnie rozpoznała przebieg dostaw, w których uczestniczyła; dostawą „ruchomą” była dostawa dokonana pomiędzy BOP a Spółką – tym samym miała ona charakter WDT. Także Spółka w postępowaniu nie wyklucza takiej oceny, jednak nie akceptuje wniosków co do sposobu opodatkowania tak zweryfikowanych transakcji.

9. Konsekwencją zaakceptowania powyższych ustaleń faktycznych jest wymierzenie Spółce VAT na podstawie art. 25 ust. 1 i 2 pkt 1 u.p.t.u., który to przepis jest implementacją art. 41 dyrektywy 2006/112 w krajowym ustawodawstwie. Z art. 41 wynika, że chodzi o „numer identyfikacyjny VAT, pod którym nabywca dokonał takiego [WNT] nabycia” co odpowiada polskiej regulacji, że nabywca podał na fakturze numer VAT inny niż państwo członkowskie miejsca zakończenia wysyłki lub transportu „przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów”. Problemem w sprawie jest okoliczność, że Spółka podając polski numer VAT na fakturze nie uczyniła tego na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia, lecz transakcji krajowej, za jaką potraktowała nabycie towaru od BOP. Jeśli uznać, że ten subiektywny element motywacji Spółki nie ma wpływu na zastosowanie wskazanych przepisów, pozostaje ocena skutków popełnionego błędu. W sprawie nie ustalono, aby działanie Spółki i jej kontrahentów nosiło znamiona oszustwa lub nadużycia. Transakcje, w ich dotychczasowej wersji zostały prawidłowo opodatkowane.

10. Nie budzi wątpliwości, że celem wprowadzenia przepisów takich jak art. 41 dyrektywy 2006/112 (poprzednio art. 28 lit. b pkt A Szóstej dyrektywy) było przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Chodziło o eliminację przypadków unikania opodatkowania w sytuacji, gdy nabywca przy zakupie towaru nie jest jeszcze pewien, w którym kraju dojdzie do zakończenia wysyłki lub transportu. Wprowadzona regulacja pozwala również wyeliminować przypadki braku opodatkowania w sytuacji, gdy nabywca nie dysponuje numerem identyfikacyjnym VAT w kraju zakończenia wysyłki lub transportu, ale jednocześnie posiada taki numer w innym państwie członkowskim. Taka konstrukcja zapewnia uczynienie wspólnego systemu VAT zupełnym, bez ryzyka, że na pewnym etapie obrotu nie dojdzie do opodatkowania transakcji.

11. Jednocześnie obowiązek opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w kraju nadania numeru identyfikacyjnego VAT podanego przez nabywcę, przy jednoczesnym zachowaniu zasady opodatkowania w kraju zakończenia transportu towarów, powoduje, że ta sama czynność, tj. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, może być opodatkowana w dwóch różnych krajach Wspólnoty. Takiemu skutkowi przeciwdziała możliwość wykazania przez nabywcę towarów, że transakcja została opodatkowana zgodnie z regułą wyrażoną w art. 40, tj. w kraju zakończenia transportu.

12. W stanie faktycznym sprawy niesporne pozostaje ustalenie, że analizowane transakcje zostały opodatkowane w kraju zakończenia transportu, ale nie dokonała tego Spółka, która nie traktowała ich jako WNT, lecz jej odbiorcy. Brak kompetencji organów prowadzących postępowanie w tej sprawie do zweryfikowania całego łańcucha dostaw w celu prawidłowego ich opodatkowania i ograniczenie się do rozliczenia jego części przynosi efekt, który narusza nie tylko zasadę neutralności VAT, ale również proporcjonalności. Brak możliwości uwzględnienia w rozliczeniach Spółki w zakresie WNT podatku zapłaconego przez jej kontrahentów w kraju zakończenia transportu (uwzględniając, że zobowiązanie podatkowe dotyczy 2012 r.) skutkować będzie nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym.

13. Powyższe wątpliwości, związane z interpretacją art. 41 dyrektywy 2006/112/WE na tle zasady neutralności i proporcjonalności uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

14. W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

starej i nowy
d. d.
Parat Oltan