



C-855/19-1 *mes*

WYCIĄG

POSTANOWIENIE

Dnia 17 października 2019 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Małgorzata Niezgódka - Medek
Sędzia NSA	Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)
Sędzia WSA del.	Zbigniew Łoboda
Protokolant	Marek Kleszczyński

po rozpoznaniu w dniu 17 października 2019 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej **G. Sp. z o.o. z siedzibą w B.**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy**

z dnia 10 lipca 2018 r. sygn. akt I SA/Bd 365/18

w sprawie ze skargi **G. Sp. z o.o. z siedzibą w B.**

na decyzję **Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

z dnia 6 kwietnia 2018 r. nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług za grudzień 2016 r. z tytułu **wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych**

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	<u>M34846</u>
Luksemburg, dnia	25. 11. 2019
Faks/E-mail:
Wpłynęło dnia:	<u>22/11/19</u>
Sekretarz, z upoważnienia Miroslav Aleksejev Kierownik wydziału	

p o s t a n a w i a :

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 pytania prejudycjalne:

I. Czy artykuł 110 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.) oraz art. 273 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”) nie sprzeciwiają się przepisowi takiemu jak art. 103 ust. 5a 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.”) stanowiącemu, że w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

- 1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzspółnotowo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym?

II. Czy art. 69 dyrektywy 2006/112/WE nie sprzeciwia się przepisowi takiemu jak art. 103 ust. 5a u.p.t.u. stanowiącemu, że w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

- 1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzspółnotowo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym

- przy interpretacji, że powyższe kwoty nie stanowią zaliczek na VAT w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE?

III. Czy zaliczka na VAT w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE, nieuiszczona w terminie, traci swój byt prawny z końcem okresu rozliczeniowego podatku, na poczet którego ma być uiszczona?

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 przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy


Karol Olton

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

1. Traktat 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.; dalej: „TFU”)

Artykuł 110

Żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe.

Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty.

2. 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 69

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury, lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu, o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy.

Artykuł 206

Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.

Artykuł 250

1. Każdy podatnik składa deklarację VAT zawierającą wszystkie informacje potrzebne do obliczenia kwoty wymagalnego podatku oraz kwoty należnych odliczeń, włączając w to, o ile jest to niezbędne do ustalenia podstawy opodatkowania, całkowitą wartość transakcji odnoszących się do tego podatku i do tych odliczeń oraz wartość transakcji zwolnionych.

2. Państwa członkowskie, na warunkach przez siebie ustalonych, zezwalają na składanie deklaracji VAT, o której mowa w ust. 1, drogą elektroniczną; mogą też wymagać stosowania takiej drogi.

Artykuł 258

Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady dotyczące składania deklaracji VAT w odniesieniu do wewnątrzspółnotowych nabyć nowych środków transportu, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (ii), jak również do wewnątrzspółnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (iii).

Artykuł 273

Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.

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 103 ust. 5a (w brzmieniu od 1 sierpnia 2016 r. do 1 marca 2017 r.)

W przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, podatnik jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu celnego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat podatku akcyzowego:

- 1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych - jeżeli towary są nabywane wewnątrzspółnotowo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;

3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju - jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.

Artykuł 20 ust. 5

W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9 oraz art. 20b. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

II. Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi.

1. Organy podatkowe ustaliły, że w okresie od 1 do 31 grudnia 2016 r. Strona - G. Sp. z o.o. w B. - nabyła wewnątrzwspólnotowo 3.190,874 m³ oleju napędowego o kodzie CN 2710 19 43, w konsekwencji czego zobowiązana była do uiszczenia podatku od towarów i usług zgodnie z treścią art. 103 ust. 5a u.p.t.u., w terminach 5-dniowych od dnia każdego wprowadzenia tych towarów na terytorium kraju, w sumie - od 20 transakcji - w kwocie 1.530.766 zł - czego Strona nie uczyniła.

Ponadto, mimo że zgodnie z treścią art. 99 ust. 11a u.p.t.u., w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 103 ust. 5a, podatnik jest obowiązany składać naczelnikowi urzędu celnego właściwemu w sprawie rozliczania podatku akcyzowego deklaracje o należnych kwotach podatku za okresy miesięczne, w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty - Strona nie złożyła deklaracji VAT-14 za okres objęty przedmiotowym postępowaniem.

W konsekwencji postanowiono, że kwota podatku od towarów i usług w wysokości 1.530.766 zł stanowi zaległość podatkową za grudzień 2016 r., którą wraz z należnymi odsetkami za zwłokę, liczonymi od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności, należy wpłacić niezwłocznie na rachunek bankowy Urzędu Skarbowego.

Wyrok Sądu pierwszej instancji (WSA).

2. Strona złożyła skargę od decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy z 6 kwietnia 2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za

grudzień 2016 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, który oddalił ją wyrokiem z 10 lipca 2018 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Bd 365/18.

Sąd pierwszej instancji przede wszystkim podzielił stanowisko organu odwoławczego co do tego, że w sytuacji, gdy w okresie objętym przedmiotowym postępowaniem, Skarżąca nabywała wewnątrzspółnotowo olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43, którego produkcja, oraz którym obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami art. 32 ust. 1 pkt 1 i art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz.U. z 2012 r. poz. 1059 ze zm., dalej: Prawo energetyczne), Skarżąca powinna była rozliczyć podatek od towarów zgodnie z art. 103 ust. 5a u.p.t.u. Nie ma przy tym – zdaniem Sądu – znaczenia to, czy Skarżąca *de facto* taką koncesją dysponowała, a także to, że nabywany olej nie był oferowany do sprzedaży, czy używany do napędu silników spalinowych (miał być przeznaczony do wyrobu produktów niebędących paliwami silnikowymi).

Sąd stwierdził też, że kwoty do zapłaty należne na podstawie art. 103 ust. 5a u.p.t.u. nie mają charakteru zaliczek na podatek, lecz stanowią kwoty podatku (stanowią zd. tego Sądu „odrębną konstrukcję podatkową”). Nie stwierdził też sprzeczności art. 103 ust. 5a u.p.t.u. z art. 206 dyrektywy 2006/112/WE.

WSA nie dopatrył się także sprzeczności art. 103 ust. 5a u.p.t.u. z art. 110 TFU.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).

3. Spółka zaskarżyła powyższy wyrok w całości, zarzucając WSA w skardze kasacyjnej m.in. naruszenie:

1) art. 110 ust. 1 TFU, poprzez nieprawidłowe zastosowanie tego przepisu, polegające na jego niezastosowaniu i zastosowanie przepisów art. 103 ust. 5a w zw. z art. 86 ust. 2 i w zw. z załącznikiem nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r., poz. 864 ze zm.; dalej: „ustawa o podatku akcyzowym”), mimo że wskazane przepisy prawa krajowego są sprzeczne z art. 110 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, gdyż ustanawiają podatek dyskryminujący towary pochodzące z innych państw członkowskich Unii Europejskiej,

2) art. 103 ust. 5a u.p.t.u., poprzez jego błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że nie reguluje on zaliczki na podatek od towarów i usług, lecz odrębną konstrukcję podatkową.

W związku z powyższym Skarżąca wniosła o uchylenie kwestionowanego wyroku w całości i przekazanie sprawy WSA w Bydgoszczy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania, z kosztami zastępstwa procesowego, według norm przepisanych.

4. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o oddalenie tej skargi oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

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

5. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej Spółki, o której mowa wyżej, wymaga odpowiedzi Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) na pytania w zakresie wykładni oraz zasad stosowania przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz dyrektywy 2006/112/WE, wskazane w sentencji postanowienia.

6. W skardze kasacyjnej sformułowano zarzuty wskazujące na sprzeczność art. 103 ust. 5a u.p.t.u. z art. 110 TFU oraz z art. 69 i art. 206 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z art. 267 TFU w przypadku gdy zagadnienie dot. 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.

W kwestii pytań prejudycjalnych.

Ad. I. Z dniem 1 sierpnia 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1052, ze zm.), regulująca tzw. „pakiet paliwowy”, czyli katalog zmian, mający na celu „uszczelnienie” poboru VAT przy wewnątrzspółnotowych nabyciach paliw silnikowych i tym samym zapobieżenie wyłudzeniu podatku od towarów i usług w obrocie tymi paliwami z zagranicą.

Dodając w ramach art. 103 u.p.t.u. nowe przepisy ust. 5a-5d wprowadzono rozwiązanie, zgodnie z którym VAT z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia (WNT) paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami Prawa energetycznego jest płacony:

- 1) w terminie 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli towary są nabywane wewnątrzspółnotowo w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
- 2) w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
- 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym.

Stanowi to istotną zmianę ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż zgodnie z przepisami obowiązującymi do 31 lipca 2016 r. wewnątrzspółnotowe nabycie paliw silnikowych nie wymagało zapłaty VAT w momencie jego dokonania (w określonym terminie od wprowadzenia paliwa na terytorium kraju), bowiem czynny podatnik VAT rozliczał to nabycie zasadniczo – w zakresie podatku należnego i naliczonego – w składanej deklaracji VAT-7, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym okresie rozliczeniowym (miesiącu lub kwartale). W tej samej deklaracji wykazywany był VAT należny z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia paliw, jak również podatek naliczony w tej samej kwocie, co należny, o ile oczywiście nabycie wiązało się ze sprzedażą opodatkowaną.

W skardze kasacyjnej podniesiono zarzut, że nowa regulacja art. 103 ust. 5a u.p.t.u. jest sprzeczna z art. 110 TFU, gdyż ustanawia podatek dyskryminujący towary pochodzące z innych państw członkowskich Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 110 TFU, żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty.

Dyskryminacja to gorsze traktowanie pewnych podmiotów, które są porównywalne (podobne) z innymi niedyskryminowanymi podmiotami. Mniej korzystne traktowanie jest możliwe jedynie w stosunku do podmiotów posiadających

zdolność prawną, a więc atrybut posiadania praw i obowiązków. Gorsze traktowanie to pozbawienie dyskryminowanego podmiotu pewnych praw bądź nałożenie dodatkowych obowiązków w porównaniu z podmiotem niedyskryminowanym (traktowanym na zasadach ogólnych). Mniej korzystne traktowanie może występować w sferze uprawnień i obowiązków, dotyczących zarówno czynności faktycznych, jak i prawnych.

Strona skarżąca w skardze kasacyjnej wskazała, że w swoim orzecznictwie TSUE dokonał co najmniej dwukrotnie wykładni tego przepisu w kontekście ustanowienia wcześniejszych terminów płatności podatków od towarów sprowadzanych z innych państw członkowskich Unii Europejskiej. Po pierwsze, takiej wykładni dokonał on w wyroku z dnia 27 lutego 1980 r. w sprawie 55/79, [...] (ECR 1980, s. 481). Stwierdził w nim, że w wypadku, gdy podmioty krajowe obracające określonego rodzaju dobrami korzystają z dłuższego terminu płatności podatku od wartości dodanej, niż podmioty nabywające towary podobne do nich, lecz pochodzące z innych państw członkowskich, stanowi to dyskryminacyjne traktowanie towarów.

Kolejnym wyrokiem, w którym Trybunał Sprawiedliwości dokonał wykładni tego przepisu był wyrok z dnia 17 czerwca 1998 r., C-68/96 (ECR 1998, s. 1-3797). W pkt 25 tego wyroku Trybunał orzekł, że art. 95 Traktatu (obecnie art. 110 TFU) należy uznać za naruszony gdy w przypadku towarów przywożonych obowiązek zapłaty opłaty urzędowi celnemu powstaje w momencie przywozu, natomiast w przypadku towarów krajowych powstaje tylko wtedy, gdy producent krajowy składa deklarację do organów podatkowych w ciągu miesiąca następującego po kwartale, w którym towary zostały wprowadzone na rynek, co powoduje powstanie opłaty, która ma miejsce, gdy produkt przeznaczony do spożycia jest wprowadzany na rynek krajowy. W konsekwencji Trybunał stwierdził, że art. 95 Traktatu należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu i nałożeniu przez państwo członkowskie podatku konsumpcyjnego w zakresie, w jakim podstawa opodatkowania i procedura poboru podatku są różne dla krajowych produktów i produktów importowanych z innych państw członkowskich.

Wskazano zatem, że w orzeczeniach tych Trybunał orzekł, że przepis art. 95 Traktatu (obecnie art. 110 TFU) należy rozumieć w ten sposób, że sprzeczne są z nim regulacje krajowe przewidujące krótszy termin płatności podatku od towarów

pochodzących z innych państw członkowskich, niż termin płatności podatku od podobnych towarów krajowych, co powinno być wiążące dla sądu krajowego.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał, iż przyspieszony termin płatności podatku od towarów pochodzących z innych państw członkowskich dyskryminuje te towary, co jest logiczne, gdyż w efekcie opóźnienia płatności podatku przedsiębiorca uzyskuje określoną korzyść ekonomiczną, zaś w wypadku przyspieszenia terminu płatności podatku znajduje się w pogorszonej sytuacji finansowej. Jest to ściśle związane z pojęciem wartości pieniądza w czasie.

Taka sytuacja ma, zdaniem Strony skarżącej, miejsce w przypadku stosowania art. 103 ust. 5a u.p.t.u., gdyż przepis ten dotyczy wyłącznie terminów zapłaty podatku od towarów i usług od paliw silnikowych pochodzących z innych państw członkowskich, określając przyspieszony termin płatności tegoż podatku. Nadmienić przy tym należy, że prawo do odliczenia podatku z tego tytułu powstaje zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c) w zw. z ust. 10 i ust. 10b pkt 2 u.p.t.u. - w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 20 ust. 5 u.p.t.u.), pod warunkiem że podatnik:

- a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
- b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Rozbieżność obowiązku zapłaty podatku w terminach z art. 103 ust. 5a u.p.t.u., a okresem uzyskania prawa do odliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, niewątpliwie skutkuje koniecznością większego zaangażowania własnych środków finansowych po stronie nabywcy, w celu przyspieszonego rozliczenia VAT.

Tymczasem podmioty, które obracają tego rodzaju towarami krajowymi uiszczają podatek w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy.

M

Tym samym przepis art. 103 ust. 5a u.p.t.u. - zdaniem Strony skarżącej - stoi w sprzeczności z przywołanym wyżej przepisem Traktatu.

Należy przy tym nadmienić, że zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Wprawdzie w art. 258 dyrektywy 2006/112/WE postanowiono, że Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady dotyczące składania deklaracji VAT w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowych nabyć nowych środków transportu, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (ii), jak również do wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów podlegających akcyzie, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (iii), lecz - po pierwsze, sytuacja taka dotyczy wewnątrzwspólnotowych nabyć wyrobów akcyzowych przez podmioty, które nie są zobowiązane do rozliczania VAT z tytułu innego rodzaju wewnątrzwspólnotowych nabyć, a po drugie - norma ta odnosi się do składania deklaracji, a nie zasad poboru VAT, czego dotyczy spór w tej sprawie.

Przy swobodzie natomiast państw członkowskich w zakresie określania terminów płatności VAT, również w przypadku spornego tytułu, należy mieć na uwadze wymogi wynikające w tym zakresie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, tzn.:

- muszą być niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym,
- muszą one zapewniać równe traktowanie transakcji krajowych oraz wewnątrzwspólnotowych,
- nie mogą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

W przypadku spornego art. 103 ust. 5a u.p.t.u. zachodzą wątpliwości, czy spełnia on te dwa ostatnie kryteria.

Ad. II. Jeżeli Trybunał stwierdzi, że regulacja przyśpieszonych płatności VAT określona w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. nie jest sprzeczna z art. 110 TFU oraz art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, drugą kwestią sporną w niniejszej sprawie na tle przepisów

dyrektywy VAT jest charakter tych płatności w kontekście momentu powstania obowiązku podatkowego.

Sporną kwestia jest, czy płatności podatku określone w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. mają charakter odrębnej konstrukcji przyśpieszonego poboru VAT, czy też stanowią zaliczki na podatek, po myśli art. 206 dyrektywy 2006/112/WE.

Przede wszystkim należy podnieść, że zgodnie z art. 69 dyrektywy 2006/112/WE (od 1 stycznia 2013 r.) w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury, lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu, o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy.

W świetle tego przepisu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, a jeśli przed dniem dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia nie wystawiono faktury, obowiązek podatkowy powstaje 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miało miejsce zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego.

Regulacja ta ma charakter szczególny, a więc nie ma od niej wyjątków.

Oznacza to, że VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów staje się wymagalny od podatnika dopiero od momentu zaistnienia ww. okoliczności.

Art. 69 dyrektywy 2006/112/WE został implementowany w art. 20 ust. 5 u.p.t.u., który stanowi, że w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy.

Na tle tych regulacji zachodzi zatem pytanie, czy możliwy jest pobór VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, taki jak określony w art. 103 ust. 5a u.p.t.u., jeszcze przed powstaniem obowiązku podatkowego określonego w art. 69 dyrektywy 2006/112/WE (art. 20 ust. 5 u.p.t.u.).

Jeżeli przyjąć, że płatności podatku określone w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. mają charakter odrębnej konstrukcji przyśpieszonego poboru VAT, należałoby uznać, że obowiązek ich uiszczenia przed terminem powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 69 dyrektywy (art. 20 ust. 5 u.p.t.u.) pozostaje w sprzeczności z tymi przepisami, gdyż nie ma podstaw do wymagania od podatnika płatności VAT przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Wydaje się zatem, że jedynie gdy płatności te uznać za zaliczki na podatek, po myśli art. 206 dyrektywy 2006/112/WE, można byłoby stwierdzić ich niesprzeczność z powyższymi normami.

Zgodnie z art. 206 dyrektywy 2006/112/WE każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.

W zdaniu pierwszym tego przepisu mowa jest o obowiązku płatności kwoty netto VAT w momencie składania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250.

Tymczasem płatność uregulowana w art. 103 ust. 5a u.p.t.u., obliczana jako iloczyn ceny nabytych wewnątrzspółnotowo paliw silnikowych oraz odpowiedniej stawki podatku, bez pomniejszania tej wartości o podatek naliczony, stanowi płatność brutto.

Jest ona wymagana do zapłaty w terminie 5 dni od wprowadzenia paliwa silnikowego na terytorium, kraju, tzn. jeszcze przed obowiązkiem złożenia szczególnej dla tych transakcji deklaracji VAT-14, w której wymaga się wykazania wszystkich transakcji wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych w minionym miesiącu z wykazaniem od nich podatkiem (zapłaconym już w terminach określonych w art. 103 ust. 5a u.p.t.u.). Należy ją złożyć do właściwego organu w terminie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku z art. 103 ust. 5a u.p.t.u., z wykazaną kwotą podatku za dany miesiąc, stanowiącą sumę kwot częściowych z tytułu poszczególnych transakcji w tym okresie, które winny być wpłacone zgodnie z art. 103 ust. 5a i 5b ustawy.

Abstrahując - z uwagi na brak zarzutu kasacyjnego - od wątpliwości co do umocowania deklaracji VAT-14 w dyrektywie 2006/112/WE (trudno uznać, że ma ona umocowanie w art. 258 dyrektywy, który normuje deklarację dotyczącą wewnątrzspółnotowych nabyć wyrobów akcyzowych przez podmioty, które nie są zobowiązane do rozliczania VAT z tytułu innego rodzaju wewnątrzspółnotowych nabyć), wskazać należy, że kwotę netto, stosownie do art. 206 zd. pierwsze dyrektywy 2006/112/WE, podatnik wykazuje dopiero w deklaracji VAT-7 (składanej po upływie okresu rozliczeniowego), w której uwzględnia wpłacony w oparciu o art. 103 ust. 5a u.p.t.u. w danym okresie rozliczeniowym podatek należny z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa, jak również kwotę podatku należnego z

tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia innych towarów - pomniejszając te kwoty o stosowny podatek naliczony za ten okres rozliczeniowy.

Jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 [...], z art. 206 i 250 dyrektywy 2006/112/WE wynika, że kwota podatku VAT wpłacona do Skarbu Państwa powinna być kwotą netto, czyli kwotą uwzględniającą odliczenia, jakich należy dokonać, oraz że wszystkich tych odliczeń należy dokonać w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym powstały.

W przypadku więc, gdy w przepisie art. 206 zd. 2 dyrektywy 2006/112/WE stanowi się o możliwości „ustalenia innego terminu zapłaty tej kwoty”, oznacza to, że chodzi o kwotę, o której mowa w zdaniu pierwszym, czyli kwotę netto VAT, a nie kwotę brutto. Tym samym gdy państwo członkowskie wprowadza obowiązek zapłaty kwoty brutto, od danej transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, takiej jak określonej w art. 103 ust. 5a u.p.t.u., to wydaje się, że nie może to być podatek VAT z określonym innym terminem zapłaty, lecz zaliczka, o której mowa w art. 206 zd. 2 *in fine* dyrektywy.

Trybunał w ww. wyroku z dnia 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 [...], wprawdzie w przypadku płatnika, stwierdził że dokonanie przez niego wpłaty VAT należnego z tytułu transakcji wykazanej w deklaracji przez podatnika, znajduje podstawę w art. 206 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE, który uprawnia państwa członkowskie do pobierania zaliczek.

W tej sytuacji wydaje się, że aby uznać płatności podatnika określone w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. za niesprzeczne z art. 69 i art. 206 dyrektywy 2006/112/WE, należałoby je traktować jako zaliczki na podatek w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE.

Ad. III. Jeżeli przyjmując, że płatności podatnika określone w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. mają charakter zaliczek na podatek, zachodzi kolejne pytanie, czy zaliczka na VAT w rozumieniu art. 206 dyrektywy 2006/112/WE, nieuiszczona w terminie, traci swój byt prawny z końcem okresu rozliczeniowego podatku, na poczet którego ma być uiszczona, co ma istotne znaczenie dla ustalenia, czy po zakończeniu okresu rozliczeniowego dokonuje się wymiaru zaliczek oraz ustalenia momentu, do którego należy liczyć odsetki od nieuiszczonych w terminie zaliczek.

W systemie zaliczkowym dokonuje się w ciągu całego okresu rozliczeniowego wpłat na poczet zobowiązania, które zostanie dopiero ustalone w przyszłości (po

zakończeniu okresu rozliczeniowego). Dopiero wtedy następuje ostateczne rozliczenie się podatnika z budżetem poprzez dopłatę lub zwrot nadpłaconych zaliczkowo kwot, z uwzględnieniem - w przypadku VAT - podatku naliczonego, co skutkuje ustaleniem kwoty netto podatku do zapłaty (lub kwoty zwrotu VAT). Z tej przyczyny po zakończeniu okresu rozliczeniowego wydaje się, że nie powinno się dokonywać wymiaru zaliczek na podatek w kwocie brutto i ustalać z ich tytułu zaległości podatkowej, gdyż zobowiązanie podatkowe w tym kształcie uległo skonkretyzowaniu w zobowiązaniu podatkowym netto za cały okres, na poczet którego zaliczki były pobierane.

Odrębność zobowiązania podatkowego z tytułu zaliczek brutto, a co za tym idzie ich samodzielność prawna, nie oznacza braku związków normatywnych ze zobowiązaniem podatkowym netto za dany okres rozliczeniowy, na poczet którego zaliczki brutto są należne.

Zobowiązanie podatkowe z tytułu zaliczek jest bowiem jedną z postaci zobowiązania podatkowego, lecz jego istotą jest, że po zakończeniu okresu rozliczeniowego zobowiązanie z tytułu zaliczek przestaje istnieć, skoro dochodzi do skonkretyzowania kwoty podatku za ten okres. Wynika to z tymczasowego charakteru zaliczek, w rezultacie którego z końcem okresu rozliczeniowego powinno zanikać prawo do ustalania zaliczek.

Oznaczałoby to, że nieuiszczona w terminie zaliczka staje się zaległością podatkową, ale jedynie do momentu jej wygaśnięcia jako bytu prawnego, tzn. do upływu okresu rozliczeniowego, za który jest należna.

Po zakończeniu okresu rozliczeniowego VAT bezprzedmiotowe byłoby zatem określenie przez organ podatkowy należnych zaliczek brutto na podatek w przypadku nieprawidłowego ich wpłacania, co nie powinno jednak zwalniać podatnika od obowiązku zapłaty odsetek od nieuiszczonych w terminie zaliczek – w części przekraczającej wysokość podatku należnego za dany okres rozliczeniowy.

7. Powyższe wątpliwości, związane z interpretacją wskazanych wyżej przepisów prawa unijnego i obowiązującej w oparciu o te przepisy krajowej praktyki ich stosowania, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionymi na wstępie pytaniami prejudycjalnymi.

8. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.

16

9. W związku z przedstawionymi pytaniami prejudycjalnymi Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne, na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 P.p.s.a.



Na oryginalne właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy

Karol Olton