

Postanowienie

Dnia 3 października 2019 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
w składzie następującym:

Przewodniczący sędzia WSA Piotr Kieres
Sędziowie sędzia WSA Kamila Paszowska-Wojnar
 sędzia WSA Marta Semiczek (sprawozdawca)
Protokolant: Michał Melnyczenko

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 12 września 2019 r. przy udziale-----
sprawy ze skargi Grupy Warzywnej sp. z o.o. w Skokowej
na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu
z dnia 19 marca 2019 r. nr 0201-IOV1.4103.1.2019
w przedmiocie ustalenia dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług
za grudzień 2017 r

Wpisano do rejestru	Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1138487
Luksemburg, dnia	23.12.2019	Sekretarz, upoważniona
Faks/E-mail:		Mirosław Aleksejev Kierownik wydziału
Wpłynęło dnia:	23/12/19	

p o s t a n a w i a :

- I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 – Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego: Czy dodatkowe zobowiązanie podatkowe takie jak przewidziane w treści art. 112b ust. 2 ustawy o VAT jest zgodne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z 2006 r. Nr L 347 s.1 ze zm.; dalej: dyrektywa 112) (a w szczególności art. 2, art. 250, art. 273), art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej, art. 325 TFUE i zasadą proporcjonalności?
- II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2018 r. poz.

CURIA	23. 12. 2019
Entrée	23. 12. 2019

**1302 zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia
przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego**



**Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem**

Stwierdzam

Starszy specjalista

Edyta Luntak
Edyta Luntak

Uzasadnienie

1. Ramy prawne – stan prawny 2017 r.

1.1. W prawie polskim zastosowanie w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyjnym znajdują w niniejszej sprawie następujące przepisy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. do 31 sierpnia 2019 r.:

- Artykuł 43 ust.1 pkt. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221; dalej "ustawa o VAT") stanowi, że „Zwalnia się od podatku: (...)dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata;”

- Artykuł 43 ust. 10 ustawy o VAT stanowi, że „Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części, pod warunkiem że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) złożą, przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.”

- Artykuł 112b ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że „W razie stwierdzenia, że podatnik:

- 1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:
 - a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
 - b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
 - c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
 - d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,

2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego

- naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zo-

bowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.”

Artykuł 112b ust 2 stanowi, że „Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo w trakcie kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,

2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego

- wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.”

Artykuł 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.). stanowi, iż „Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

Artykuł 81b Ordynacji podatkowej stanowi, iż „Uprawnienie do skorygowania deklaracji:

1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;

2) przysługuje nadal po zakończeniu:

a) kontroli podatkowej,

b) postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.”

1.2. W zakresie uregulowań unijnych zastosowanie znajdują następujące regulacje:

Artykuł 273 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. z 2006 r. Nr L. 347, s. 1 z późn. zm.) stanowi, że „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 wa-

runkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić 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.”

Artykuł 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.) stanowi, iż „Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.”

Artykuł 325 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE 2012 Nr C 326, s. 1 i nast.; dalej: TFUE) stanowi, że „Unia i Państwa Członkowskie zwalczają nadużycia finansowe i wszelkie inne działania nielegalne naruszające interesy finansowe Unii za pomocą środków podejmowanych zgodnie z niniejszym artykułem, które mają skutek odstrasżający i zapewniają skuteczną ochronę w Państwach Członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii.

Artykuł 325 ust. 2 TFUE stanowi, że „Państwa Członkowskie podejmują takie same środki do zwalczania nadużyć finansowych naruszających interesy finansowe Unii, jakie podejmują do zwalczania nadużyć finansowych naruszających ich własne interesy finansowe”.

Artykuł 325 ust. 3 TFUE stanowi, że „ Z zastrzeżeniem innych postanowień Traktatów, Państwa Członkowskie koordynują swoje działania zmierzające do ochrony interesów finansowych Unii przed nadużyciami finansowymi. W tym celu organizują z Komisją ścisłą i regularną współpracę między właściwymi władzami”.

Artykuł 325 ust. 4 TFUE stanowi, że. „ Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, po konsultacji z Trybunałem Obrachunkowym, uchwalają niezbędne środki w dziedzinach zapobiegania nadużyciom finansowym naruszającym interesy finansowe Unii i zwalczania tych nadużyć w celu zapewnienia skutecznej i równoważnej ochrony w Państwach Członkowskich oraz we wszystkich instytucjach, organach i jednostkach organizacyjnych Unii”.

Artykuł 325 ust. 5 TFUE stanowi, że. „ Komisja, we współpracy z Państwami Członkowskimi, kieruje corocznie do Parlamentu Europejskiego i Rady sprawozdanie w sprawie środków podjętych w celu wykonania niniejszego artykułu.”

2. Stan faktyczny sprawy.

2.1. Postępowanie podatkowe.

2.1.1. Zaskarżoną decyzją Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (dalej: organ podatkowy II instancji) utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (dalej: organ podatkowy I instancji) w części ustalającej Grupie Warzywniej Sp. z o.o. (dalej: Skarżąca/ Podatnik) dodatkowe zobowiązanie w podatku od towarów i usług za grudzień 2017 r. w wysokości 520 316 zł. W części określającej wysokość kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym uchylił decyzję organu I instancji i umorzył postępowanie.

2.1.2. Organy podatkowe ustaliły, że Podatnik nabył aktem notarialnym z dnia 29 grudnia 2017 r. nieruchomość zabudowaną zasiedloną przez okres ponad dwóch lat. W akcie notarialnym zawarto oświadczenie, że cenę budynków określono w kwotach brutto, zawierających podatek VAT. Nabycie to zostało dodatkowo udokumentowane fakturą wystawioną przez sprzedającego w której wykazano między innymi sprzedaż opodatkowaną w wysokości netto 14.209.003,60 zł i podatek należny 3.268.070,83 zł.

Podatnik w złożonej deklaracji uwzględnił tę kwotę jako podatek naliczony podlegający odliczeniu. Skutkiem tego było wykazanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy.

Na skutek wszczęcia kontroli podatkowej zwrot VAT nie został dokonany.

Organ podatkowy I instancji w protokole kontroli, powołując się na art. 43 ust. 1.pkt 10 ustawy o VAT ustalił, że transakcja dostawy nieruchomości powinna być w całości zwolniona od opodatkowania. Jednocześnie uznał, że strony transakcji nie złożyły wymaganego przez art. 43 ust 10 ustawy o VAT oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia. Ustalenia te znalazły odzwierciedlenie w protokole kontroli z dnia 13.04.2018 r. Wobec czego Podatnik nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego wynikającego ze zwolnionej od opodatkowania dostawy nieruchomości.

W następstwie przeprowadzonej kontroli, korzystając z uprawnienia przewidzianego w art. 81 Ordynacji podatkowej, Podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą w całości ustalenia kontroli i w konsekwencji wykazując znacznie niższą kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Pomimo złożenia korekty organ podatkowy I instancji wydał decyzję określającą Podatnikowi kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wysokości wynikającej ze skorygowanej deklaracji oraz ustalającą kwotę dodatkowego zobowiązania.

W wyniku złożonego odwołania organ podatkowy II instancji uchylił decyzję organu podatkowego I instancji w części określającej wysokość kwoty nadwyżki podatku

naliczonego nad należnym. Organ uznał, iż w tym zakresie skuteczna jest złożona korekta i brak jest podstaw do wydawania decyzji podatkowej. Utrzymał zaś w mocy decyzję w części ustalającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe powołując się na art. 112b ust 2 ustawy o VAT.

2.2. Postępowanie przed sądem administracyjnym.

2.2.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu Skarżąca wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji, zarzuciła m.in. naruszenie zasady proporcjonalności i neutralności VAT, wskazując, że w sprawie nie doszło do uszczerpków majątkowych po stronie Skarbu Państwa, bowiem zadeklarowany zwrot podatku nie został dokonany

2.2.2. W odpowiedzi na skargę organ podatkowy II instancji wniósł o jej oddalenie i podtrzymał stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji.

2.2.3. Sąd pierwszej instancji zdecydował się na zadanie Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wskazanych w sentencji postanowienia pytań prejudycjalnych i zawiesił postępowanie w sprawie.

3. Uzasadnienie pytań prejudycjalnych.

3.1. Dopuszczalność pytań prejudycjalnych.

3.1.1. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (dalej: Sąd pierwszej instancji) jest sądem krajowym, którego orzeczenia zgodnie z prawem polskim podlegają zaskarżeniu do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w rozumieniu art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE 2012 Nr C 326, s. 1 i nast.; dalej: TFUE).

3.2. Uzasadnienie pytań prejudycjalnych

3.2.1. Rozstrzygnięcie sporu w niniejszej sprawie wymaga oceny czy stosowanie sankcji w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy na skutek błędnego rozumienia treści przepisów nie doszło w istocie do uszczuplenia należności podatkowych pozostaje w zgodzie z zasadą proporcjonalności oraz czy nakładanie takich dodatkowych zobowiązań w istocie służy zapobieżeniu oszustwom podatkowym czy też stanowi jedynie dodatkowy środek fiskalny.

3.2.2. W ocenie Sądu występującego z pytaniem prejudycjalnym z dotychczasowego orzecznictwa TSUE w kwestii wykładni zasady proporcjonalności wynika, że na-

łożenie dodatkowych zobowiązań jest uzasadnione jedynie w celu zapobiegania rzeczywistym oszustwom podatkowym.

Należy przypomnieć, że w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach systemu wprowadzonego przez te przepisy, państwa członkowskie mają kompetencję do dokonania wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności (zob. podobnie w szczególności wyroki TSUE: z dnia 7 grudnia 2000 r., de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, pkt 20; z dnia 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 50).

Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie przestępstwom podatkowym. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty (zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 65–67; a także z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 38).

Nawet jeśli do sądu odsyłającego należy ocena, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w poprzednim punkcie (wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r., Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, pkt 39), to należy wskazać temu sądowi pewne elementy postępowania głównego, które mogą mu pozwolić na stwierdzenie, czy *sankcja* (...) jest zgodna z zasadą proporcjonalności (wyrok TSUE z dnia 25 kwietnia 2017 r., Farkas C-564/15 EU:C:2017:302).

W tym zakresie taka sankcja wydaje się mieć na celu skłanianie podatników do możliwie jak najszybszego uregulowania sytuacji niedopłaty podatku, a zatem służyć celowi zapewnienia prawidłowego poboru podatku.

Co do zasady państwa członkowskie mogą nakładać sankcje związane z naruszeniem zasady wspólnego systemu VAT. Środki krajowe realizujące cele przewidziane w art. 273 dyrektywy 112 muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności. Zastosowanie sankcji należy ocenić nie tylko pod tym kątem, czy mogą one służyć założonym celom, ale czy nie wykraczają poza to, co jest konieczne do ich osiągnięcia (por. wyrok TSUE z dnia 19 października 2017 r., SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, pkt 49,50).

3.2.3. Przepis umożliwiający nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego został wprowadzony do prawa krajowego ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie

ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024) z dniem 1 stycznia 2017 r.

W uzasadnieniu projektu ustawy (Sejm RP VIII kadencji nr druku 965) wskazano, że wprowadza się dodatkowe rozwiązania mające na celu poprawę ścigalności podatku VAT- tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających. Do porządku prawnego ponownie wprowadzono sankcje podatkowe za nierzetelne rozliczanie podatku skutkujące zaniżeniem zobowiązania podatkowego lub zawyżeniem nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu lub do rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub zwrotu podatku. Ustawodawca podał, że przedmiotowe sankcje mają przede wszystkim znaczenie prewencyjne. Zmierzają do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie. Ujawnienie bowiem błędu w rozliczeniu pociąga za sobą obowiązek zapłacenia ustalonego dodatkowego zobowiązania podatkowego. Błąd w rozliczeniu za dany okres, w związku z którym zostanie nałożone dodatkowe zobowiązanie podatkowe, a które może mieć wpływ na kolejne rozliczenie podatnika, np. przez zmniejszenie kwoty do przeniesienia, nie oznacza, że w kolejnym rozliczeniu ten błąd będzie ponownie powodował nałożenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, nie może bowiem dochodzić do kumulacji sankcji wywołanych jednym błędem. Na to prewencyjne znaczenie wprowadzanych sankcji wskazują przepisy określające, w jakich sytuacjach sankcji nie ustala się. Ma to miejsce w sytuacji, gdy podatnik sam skoryguje błąd i wpłaci różnicę wyrównującą zaniżenie podatku lub zawyżenie kwoty zwrotu w dowolnym terminie, poprzedzającym dzień wszczęcia kontroli podatkowej lub skarbowej. Wprowadzenie sankcji nie ma na celu karania podatników za drobne pomyłki. Dlatego przewidziano, że w sytuacji, gdy zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi pomyłkami, a także z nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za właściwy okres rozliczeniowy, kwoty te zaś zostały ujęte w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się. Konsekwencją takiego rozliczenia dla podatnika mogą być odsetki za zwłokę. Ustawodawca wskazał, że organ podatkowy dokonując kontroli rozliczenia dokonanego przez podatnika w ewentualnej decyzji określa prawidłowy sposób rozliczenia podatku. Ustawodawca podał, że sankcje nie będą również ustalane w przypadku, gdy zaniżenie zobowiązania, zawyżenie kwoty różnicy podatku do zwrotu lub rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych bądź

zawyżenie kwoty zwrotu podatku jest dokonane przez osoby fizyczne, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

W podobnym kształcie sankcje funkcjonowały w ustawie o VAT do 30 listopada 2008 r. i były zawarte w art. 109 ust. 4-8. Przepisy te zostały uchylone ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320). Ustawodawca wskazał, że w związku ze skalą występujących obecnie nadużyć w podatku od towarów i usług zasadne staje się ponowne wprowadzenie tego mechanizmu mającego na celu poprawę ściągalności podatku. Tak jak poprzednio, wysokość sankcji wynosić będzie co do zasady 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym do rozliczenia w następnych okresach.

Sankcje tego rodzaju przewidziane były również w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (w roku wprowadzenia sankcje wynosiły nawet 500%). Ustawodawca podkreślił, że w wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r. sygn. akt K 17/97 Trybunał Konstytucyjny orzekł o zgodności takiej sankcji na gruncie wcześniej obowiązującej ustawy z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. W wyroku zaś z dnia 15 stycznia 2009r. w sprawie K-1, C-502/07, EU:C:2009:11, TSUE orzekł, iż sankcja funkcjonująca w przepisach polskiej ustawy o VAT nie pozostaje w sprzeczności z przepisami dyrektywy VAT. Ustawodawca podał, że ze względu na prewencyjny charakter dodatkowego zobowiązania podatkowego brak jest konieczności stosowania podwyższonych stawek odsetek za zwłokę w VAT w przypadku, gdy ustala się dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Ustawodawca wskazał, że wprowadzono też podwyższoną stawkę sankcji (w wysokości 100%) w odniesieniu do przypadków świadomego uczestnictwa w oszustwach podatkowych i osiągnięcia nieuprawnionych korzyści majątkowych kosztem budżetu państwa.

3.2.4. Jak wyraźnie wskazano w uzasadnieniu projektu, ustanowienie dodatkowego zobowiązania podatkowego mającego charakter sankcji miało zmierzać do przekonania podatników, że rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie. Rozumiejąc rzeczony postulat to w przypadku spraw w zakresie VAT należy uwzględnić skomplikowaną materię prawną i podwyższoną możliwość popełnienia błędu. Dobitym przykładem jest właśnie regulacja art. 43 ust. 1 pkt.10 ustawy o VAT, która była również przedmiotem wyroku TSUE z dnia 16 listopada 2017 r w sprawie Kozuba Premium Selection C-308/16 EU:C:2017:869, a także niezwykle obszernego

orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych. Regulacja art. 112b ust. 2 ustawy o VAT w żaden sposób nie uwzględnia sytuacji – takiej jak w postępowaniu głównym – gdy nieprawidłowe rozliczenie wynika z błędnej oceny obu stron transakcji, co do podlegania dostawy opodatkowaniu VAT. W wypadku takim w istocie nie dochodzi do uszczuplenia wpływów podatkowych, bowiem podatek – choć nienależnie – odprowadza sprzedawca. Gdyby zaś obie strony od razu uznały transakcję za zwolnioną – podatek nie zostałby w istocie uiszczony.

Na marginesie wskazać należy, że orzecznictwo sądów krajowych w sprawach takich jak w postępowaniu głównym, uwzględniając niejasność przepisów (art. 43 ust. 10 ustawy o VAT), stoi na stanowisku, iż transakcje podobne do transakcji dokonanej przez podatnika, są opodatkowane, a nabywcy przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego. W niniejszej sprawie jednak podatnik zaakceptował ustalenia kontroli i zrezygnował z odliczenia podatku naliczonego, uznając, że transakcja jest zwolniona z VAT. Ponieważ jednak zapłacił sprzedawcy całą kwotę wynikającą z faktury w istocie poniósł pełny ciężar ekonomiczny tego podatku, co sprzeciwia się także zasadzie neutralności (przyjmując pogląd wyrażony w orzecznictwie, że transakcja jest opodatkowana). W istocie doszło więc do naruszenia zasady neutralności podatku VAT.

Jak zaś wskazywał TSUE, „Zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie odmowie przez organ podatkowy, na podstawie przepisu krajowego służącego transpozycji tego artykułu, zwrotu wykonawcy świadczenia podlegającego zwolnieniu podatku od wartości dodanej błędnie wykazanego na fakturze wystawionej przez niego kontrahentowi, z tego względu, iż wykonawca ten nie dokonał sprostowania błędnej faktury, podczas gdy organ podatkowy w sposób ostateczny odmówił temu kontrahentowi prawa do odliczenia owego podatku od wartości dodanej, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.” (wyrok TSUE z dnia 11 kwietnia 2013r., Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233302, pkt 35)

W takich sytuacjach skutki wprowadzonej regulacji pozostają w sprzeczności ze wskazanym wyżej celem. W istocie bowiem konieczność zapłaty dodatkowego zobowiązania zniechęca podatnika do zaakceptowania ustaleń kontroli i dobrowolnej zapłaty podatku wraz z odsetkami. Co więcej stoi w sprzeczności z uprawnieniem podatnika do złożenia korekty wynikającym z art. 81b Ordynacji podatkowej i jest swoistą pułapką dla podatnika. Ma on bowiem uprawnienie, za skorzystanie z którego zostanie obciążony –

dodatkową sankcją. Jednocześnie sankcja taka w istocie dotyka podatnika, który otrzymał błędnie wystawioną fakturę, nie zaś tego, który fakturę błędnie wystawił.

3.2.5. Przepis w formie, w jakiej został wprowadzony nie uwzględnia też w żaden sposób zamiaru podatnika - to jest tego czy zaniżenie podatku było skutkiem oszustwa czy też błędu. Podkreślić należy, iż ze względu na niejasność przepisów ustawy o VAT i jej częste zmiany wielokrotnie także organy podatkowe dokonują błędnej ich interpretacji. W wielu przypadkach dopiero orzecznictwo sądów, a w przypadkach skrajnych orzeczenie TSUE ustala prawidłowe rozumienie przepisów. Przepis jednak przewiduje nakładanie sankcji na podatników również w sytuacji np. błędnego zastosowania się do powszechnie znanej praktyki. Tym samym przedmiotowa sankcja ma charakter widocznie opresyjny aniżeli prewencyjny.

Jak zaś wskazano w wyroku TSUE z dnia 26 lutego 2013 r. Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105 z art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 112, które przejmują sformułowanie między innymi art. 2 i art. 22 ust. 4 i 8 szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28h, a także z art. 4 ust. 3 TUE, w dziedzinie VAT każde państwo członkowskie jest zobowiązane podjąć wszelkie działania ustawodawcze i administracyjne niezbędne do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego VAT i zwalczania przestępczości podatkowej (zob. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2008 r. Komisja przeciwko Włochom, C-132/06, EU:C:2008:412, pkt 37, 46).

Jednocześnie art. 325 TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstraszających i skutecznych środków, a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów (zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 28 października 2010 r. SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 40–42). Zasobami własnymi Unii są zaś, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17), dochody wynikające z zastosowania jednolitej stawki do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT określonej zgodnie z normami Unii. Istnieje zatem bezpośredni związek między poborem zgodnie z obowiązującym prawem Unii należności z tytułu podatku VAT a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków pochodzących z tego podatku, ponieważ wszelkie braki w poborze owych należności mogą powodować uszczuplenie wskazanych środków budżetowych (zob. podobnie wyrok TSUE

z dnia 15 listopada 2011 r. Komisja przeciwko Niemcom, C-539/09, EU:C:2011:733, pkt 72).

Jak z tego wynika, dodatkowe zobowiązania podatkowe i postępowanie karno-skarbowe, a więc tego rodzaju środki, jak stosowane wobec oskarżonego w sprawie głównej z powodu nieprawdziwych informacji podanych przez niego w odniesieniu do podatku VAT, stanowią wykonanie art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 112 (dawnej art. 2 i 22 szóstej dyrektywy) oraz art. 325 TFUE, a zatem akt stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty.”

Natomiast w pkt 30 wyroku TSUE z dnia 17 stycznia 2019r. Dzivev, C-310/16, EU:C:2019:30, pkt 30, wskazano, że „nawet jeśli sankcje i procedury administracyjne lub karne dotyczące tych sankcji, które państwa członkowskie wprowadzają w celu zwalczania naruszeń zharmonizowanych zasad w dziedzinie VAT, należą do ich autonomii proceduralnej i instytucjonalnej, to jednak jest ona ograniczona nie tylko zasadą proporcjonalności i równoważności, których stosowanie nie jest rozpatrywane w niniejszej sprawie, lecz zasadą skuteczności, która wymaga, by owe sankcje były skuteczne i odstrasżające (zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 29).”

Zasady doświadczenia życiowego wskazują, że rzeczywisty oszust nie jest zainteresowany ujawnianiem swoich działań w drodze autokorekty deklaracji. Tego rodzaju sankcja jak przewidziana w art. 112b ust. 2 ustawy o VAT nie spełnia wobec tego należyte funkcji prewencyjnej wobec potencjalnych sprawców wyłudzeń.

Wobec tego automatyczne i z mocy prawa nakładanie dodatkowego zobowiązania we wszystkich przypadkach gdy doszło do zaniżenia zobowiązania lub zawyżenia zwrotu podatku – nawet wówczas gdy podatek został w istocie zapłacony przez inny podmiot lub do zwrotu nadwyżki podatku nie doszło, jest – zdaniem Sądu - środkiem nie adekwatnym do osiągnięcia celu zwalczania przestępczości podatkowej przewidzianego w art. 273 dyrektywy 112 i wykraczają poza to co jest niezbędne do osiągnięcia celów obejmujących zapewnienie prawidłowego poboru podatku i zapobieganie przestępstwom podatkowym. Nie uwzględnia bowiem charakteru i wagi naruszenia. Nie uwzględnia też faktu, że organy nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego (wyrok TSUE z dnia 25 kwietnia 2017 r., Farkas C-564/15 EU:C:2017:302). Z tego względu, uznając, że wydanie orzeczenia prejudycjalnego jest niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy przed nim zawisłej, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, na podstawie art. 267 TFUE postano-

Sygn. akt I SA/Wr 448/19

wił wystąpić z pytaniami prejudycjalnymi do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

4. Zawieszenie postępowania.

4.1. W związku z wystąpieniem z pytaniami prejudycjalnymi Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zawiesił postępowanie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 z późn. zm.).



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Stwierdzam

Starszy specjalista

Edyta Luniak