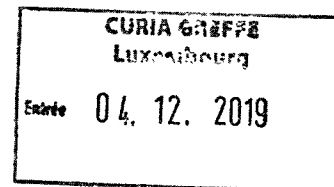


C-895/19-1

MA

Sygn. akt I SA/GI 495/19



POSTANOWIENIE

Dnia 4 listopada 2019 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Bożena Suleja-Klimczyk
Sędzia WSA	Dorota Kozłowska
Asesor WSA	Monika Krywow (spr.)
Protokolant	Starszy sekretarz sądowy Marta Lewicka

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 4 listopada 2019 r.

sprawy ze skargi A. w A.

na interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
z dnia [...] nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług
postanawia:

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	M36922
Luksemburg, dnia	09. 12. 2019
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	04/12/19
	Sekretarz, z powołania Miroslav Aleksejev Kierownik wydziału

1. Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego: Czy art. 167 w zw. z art. 178 Dyrektywy 2006/112/WE Rady 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 i nast. ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które warunkują realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym rozliczeniu podlega podatek należny w stosunku do transakcji stanowiących wspólnotowe nabycie towarów, od wykazania podatku należnego z tytułu takich transakcji we właściwej deklaracji podatkowej, złożonej w terminie zawitym (w Polsce 3 miesiące) od upływu

miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy?

- 2. 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 ze zm.) zawiesić postępowanie sądowe do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.**

UZASADNIENIE

1. Ramy prawne.

1.1. Prawo unijne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady 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 i nast. ze zm.; dalej: Dyrektywa 112)

art. 1 ust. 2 Dyrektywy 112

zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

art. 63 Dyrektywy 112

Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce - a VAT staje się wymagalny - w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług;

art. 167 Dyrektywy 112

Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny;

art. 168 Dyrektywy 112

Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

- a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

art. 178 Dyrektywy 112

W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z art. 220-236 i art. 238, 239 i 240;
- c) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, musi uwzględnić w deklaracji VAT przewidzianej w art. 250 wszystkie dane niezbędne do obliczenia VAT należnego

z tytułu dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów oraz posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3;

art. 179 Dyrektywy 112:

Podatnik dokonuje odliczenia poprzez potrącenie od całkowitej kwoty VAT należnego za dany okres rozliczeniowy, kwoty VAT dającej w tym samym okresie prawo do odliczenia stosowane zgodnie z art. 178;

art. 180 Dyrektywy 112:

Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179;

art. 181 Dyrektywy 112:

Państwa członkowskie mogą zezwolić podatnikowi, który nie posiada faktury sporządzonej zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3-5, na dokonanie odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. c), w odniesieniu do dokonanych przez niego wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów;

art. 182

Państwa członkowskie określają warunki i szczegółowe przepisy wykonawcze dla art. 180 i 181;

art. 273 Dyrektywy 112

Państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, pod warunkiem że przepisy te nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, ani nie podważają neutralności podatku VAT;

1.2. przepisy krajowe

1.2.2. przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej jako „u.p.t.u.”) w brzmieniu obowiązującym zarówno przed 1 stycznia 2017 r.

art. 86 ust. 1 u.p.t.u.

w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;

art. 86 ust. 10 u.p.t.u.

prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy;

86 ust. 13 u.p.t.u.

jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, z zastrzeżeniem ust. 13a;

art. 86 ust. 13a u.p.t.u. jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego;

1.2.2. brzmienie przepisów do 31 grudnia 2016 r.;

art. 86 ust. 2 lit. b u.p.t.u.

prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;

art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u.a

prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach o jakim mowa w ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

1.2.3. Od 1 stycznia 2017 r. zmianie uległy przepisy art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3 oraz dodano ust. 10i do tego przepisu;

art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u. (analogicznie art. 86 ust. 16b pkt 3 u.p.t.u.)

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik: 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;

art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji 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 lub usług powstał obowiązek podatkowy;

art. 86 ust. 10i u.p.t.u.

W przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3, podatnik może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej.

2. Stan faktyczny sprawy:

2.1. Postępowanie przed organami podatkowymi.

2.1.1. W złożonym wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Spółka A. w H. (dalej jako „Spółka” lub „Wnioskodawczyni”) wskazała, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje zakupów, w tym: wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dalej jako „WNT”) na terytorium Polski. Nabywane towary są następnie wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju. W ramach prowadzonej działalności wystąpiły i mogą wystąpić w przyszłości przypadki, w których podatek należny z tytułu WNT nie został/nie zostanie wskazany przez Spółkę we właściwej deklaracji podatkowej (względnie korekcie deklaracji) złożonej w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (zrobiła to lub zrobi po upływie tego terminu, poprzez korektę deklaracji podatkowej). Przy czym niewskazanie podatku należnego w powyższym terminie, może wynikać, między innymi, z opóźnionego otrzymania faktury, błędnego zaklasyfikowania transakcji po stronie Wnioskodawczyni lub pomyłki osoby sporządzającej rejestry i deklaracje podatku od wartości dodanej. Zaznaczyła, że ma pełne prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej, zaś późniejsze (niż 3 miesiące) wykazanie kwoty podatku należnego poprzez korektę właściwej deklaracji nie jest związane z nadużyciem prawa lub dążeniem do zmniejszenia podatku.

W związku z powyższym Spółka zadała następujące pytanie:

-

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. Spółka we wskazanym we wniosku stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym może i będzie mogła, na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym wykazany został podatek należny, nawet jeżeli korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy?

Zdaniem Spółki, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. Spółka może i będzie mogła na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym wykazany został podatek należny, nawet jeżeli korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

W ocenie Wnioskodawczyni wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jest wymogiem nieznanym na gruncie dyrektywy 112 i tym samym nie powinien mieć zastosowania, a nadto narusza zasadę neutralności podatkowej oraz zasadę proporcjonalności.

2.1.2. Z powyższym stanowiskiem nie zgodził się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej jako „organ interpretacyjny”) i stwierdził, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest nieprawidłowe. Zdaniem organu interpretacyjnego wprowadzone regulacje nie są sprzeczne z Dyrektywą 112, w szczególności z zasadą neutralności podatkowej oraz zasadą proporcjonalności, albowiem nie ograniczają prawa podatnika do obniżenia podatku należnego, bowiem wynika ono z samej konstrukcji podatku od wartości dodanej. Podkreślił także, że art. 178 Dyrektywy 112 dopuścił możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie pewnych formalności warunkujących prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, a takim zdaniem organu interpretacyjnego, jest wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u., tj. termin 3 miesięczny.

2.2. Postępowanie przed sądem administracyjnym.

2.2.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach wnosząc o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej Spółka zarzuciła m.in. naruszenie art. 86 ust. 10b pkt 2 u.p.t.u. poprzez jego sprzeczność z art. 167 oraz art. 178 Dyrektywy 112 i pominięcie zasady neutralności podatkowej wyrażonej w art. 1 ust. 2 Dyrektywy

112, a także pominięcie zasady proporcjonalności wynikającej z art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE 2012 Nr C 326, s. 1 i nast.; dalej: „TFUE”).

2.2.2. W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wniósł o oddalenie skargi i podtrzymał stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

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

3. Uzasadnienie pytania prejudycjalnego.

3.1. Dopuszczalność pytania prejudycjalnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (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.

3.2. Uzasadnienie pytania prejudycjalnego.

3.2.1. W Polsce zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 86 ust. 1 u.p.t.u. (stanowiącego implementację zasady neutralności podatkowej wyrażoną w art. 1 ust. 2 Dyrektywy 112) podatnik w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Powyższe prawo powstaje co do zasady w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 u.p.t.u.). W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. w przypadku WNT powstawało zgodnie z ust. 10, m.in. pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u.). Jednakże na skutek wprowadzonej nowelizacji do porządku prawnego krajowego ustawodawca wprowadził termin zawity – 3 miesięczny do skorzystania z prawa wynikającego z art. 86 ust. 10 u.p.t.u., co oznacza, że w chwili obecnej możliwość skorzystania z tej regulacji warunkowana jest złożeniem deklaracji w terminie 3 miesięcznym (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u., w brzmieniu od 1 stycznia 2017 r.). W przypadku jego przekroczenia podatnik musi skorygować uprzednio złożoną deklarację (art. 86 ust. 10g u.p.t.u.) i jednocześnie może rozliczyć podatek należny wynikający z WNT jedynie na bieżąco (art. 86 ust. 10i u.p.t.u.). Z uzasadnienia druku sejmowego nr 965 Sejmu VII kadencji wynika, że „Wprowadzenie powyższego

doprecyzowania jest uzasadnione występowaniem nieprawidłowości w deklarowaniu przez niektóre podmioty wewnątrzspółnotowych nabyć towarów i innych transakcji, w których co do zasady podatek należny równy jest podatkowi naliczonemu. Proponowana zmiana pozwoli sprawniej kontrolować takie obszary jak handel wewnątrzspółnotowy czy krajowe odwrócone obciążenie w VAT” (<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578BC125805A0048C94D/%24File/965.pdf>). Oczywistym jest przy tym, że z brzmienia uprzednio obowiązujących przepisów nie wynikało, by istniał jakikolwiek inny termin, niż termin przedawnienia, do dokonywania korekt deklaracji w powyższym zakresie. Jest to zatem termin nowy.

Tymczasem zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia z dnia 2 maja 2019 r., sygn. C-225/18 Grupa Lotos odnoszącego się do klauzuli „standstill” Trybunał. w oparciu o powołane orzecznictwo, wskazał, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku od wartości dodanej i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku, a system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Zdaniem TSUE wspólny system podatku od wartości dodanej gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi. Z tego wynika, że w sytuacji gdy podatnik działający w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług. W drugiej kolejności TSUE wskazał, iż z orzecznictwa wynika również, że odstępstwa od prawa do odliczenia VAT są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych przez przepisy dyrektyw regulujących ten podatek. Niemniej Trybunał orzekł już, że należy również wziąć pod uwagę rzeczywiste zastosowanie przepisów krajowych dotyczących wyłączeń prawa odliczenia VAT i skutki, które wynikają w związku z tym dla podatników. (pkt 25-28, 37).

W świetle powyższego wyroku Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę powziął wątpliwość, czy możliwe jest w ogóle wprowadzenie regulacji, takich jak w niniejszej sprawie, jako nowego rozwiązania, co do zasady, nie znane wcześniej w ustawodawstwie krajowym. Jest to o tyle istotne, że wprowadzając powyższe regulacje

ustawodawca polski wypowiedział się co do zgodności projektowanych rozwiązań z prawem UE. Tymczasem z druku sejmowego nr 965 wynika, że nie zasięgnięto opinii oraz nie dokonywano konsultacji i uzgodnień z organami i instytucjami Unii Europejskiej, a jedyną wątpliwość co do zgodności z prawem UE w odniesieniu do projektowanego art. 113 w odniesieniu do limitów wartości sprzedaży, a zatem przepisu nie mającego zastosowania w sprawie (tak Druk sejmowy 965, Sejm VII kadencji).

Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że w odniesieniu do możliwości wprowadzenia terminów zawitych przez państwa członkowskie jako warunku formalnego wypowiedział się wielokrotnie TSUE. W wyroku z 28 lipca 2016 r. w sprawie C-332/15 (Postępowanie karne przeciwko Giuseppemu Astonemu) TSUE stanął na stanowisku, że art. 167, 168, 178 i art. 179 akapit pierwszy oraz art. 180 i art. 182 Dyrektywy 112 nie stoją na przeszkodzie dla przepisów krajowych przewidujących termin zawity dla wykonania prawa do odliczenia (taki jak termin w postępowaniu głównym) o ile zapewnione jest poszanowanie zasad równoważności i skuteczności, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego. Z kolei w wyroku z dnia 8 maja 2008r, wydanego w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, TSUE wskazał, iż art. 17, 18 ust. 2 i 3 oraz art. 21 ust. 1 lit. b) VI dyrektywy nie sprzeciwiają się uregulowaniom krajowym, które przewidują termin zawity na wykonanie prawa do odliczenia, o ile poszanowane są zasady równoważności i skuteczności. Przy czym zasada skuteczności nie zostaje naruszona tylko z tego powodu, że termin, który przysługuje organowi podatkowemu na przystąpienie do odzyskania niezapłaconego podatku od wartości dodanej przekracza termin przyznany podatnikowi na wykonanie prawa do odliczenia. Wymaga również podkreślenia, że w wyroku z dnia 6 lutego 2014 r. C-424/12 w sprawie SC Fatorie SRL przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor TSUE uznał, że termin zawity, którego upływ wiąże się dla niewystarczająco starannego podatnika, który nie zgłosił odliczenia naliczonego podatku VAT, z sankcją w postaci utraty prawa do odliczenia, nie może być uznany za niezgodny z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy VAT, o ile, po pierwsze, termin ten ma zastosowanie w taki sam sposób do analogicznych praw w zakresie podatków wynikających z prawa krajowego i z prawa Unii (zasada równoważności), a po drugie, praktycznie nie uniemożliwia lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania prawa do odliczenia (zasada skuteczności) (wyroki: z 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz z 12 lipca 2012 r., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, pkt 49). Już tylko z tych wyroków wynika wniosek, że wprowadzenie warunku formalnego w postaci terminu zawitego, nie

może naruszać zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 273 Dyrektywy 112. Z kolei w wyroku z dnia 12 stycznia 2006 r., w sprawie C - 504/04 A.S.G., TSUE podkreślił, że "zasada proporcjonalności, będąca jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego, wymaga, by akty instytucji Wspólnoty nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć, przy czym oczywiście tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów". Sposób badania czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności TSUE określił w wyroku z dnia 18 marca 1987 r. w sprawie 56/86 Société pour l'exportation des sucres, z dnia 30 czerwca 1987 r. w sprawie 47/86 Roquette Frères, stwierdzając, że w celu ustalenia, czy przepis prawa krajowego jest zgodny z zasadą proporcjonalności, należy zbadać, czy środki, które wprowadza w życie, są właściwe do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz czy nie wykraczają poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia. W innych wyrokach TSUE podkreślił także, że zgodnie z zasadą proporcjonalności legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców jest uzależniona od tego, że środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dane uregulowanie, przy czym jeżeli jest możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów. W przypadku stanowienia warunków procedury do odliczenia podatku od wartości dodanej, oznacza to możliwość tworzenia takich wymogów formalnych, które nie mogą jednak godzić w istotę tej instytucji, opartej na zasadzie neutralności tego podatku, tj. nieobciążania nim ekonomicznie podatnika (wyrok z 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 Zardi oraz w wyroku TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14 Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean). Odnotowania wymaga również stanowisko TSUE wyrażone w wyroku z dnia 15 września 2016 r. sygn. C-518/14 w sprawie Senatex, zgodnie z którym art. 167, art. 178 lit. a, art. 179 i art. 226 pkt 3 dyrektywy 112, należy interpretować w ten sposób, iż stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi to przepisami korekta faktur dotycząca obowiązkowych danych, a mianowicie numeru identyfikacyjnego do celów podatku od wartości dodanej, nie wywołuje skutków wstecznych, czyli zgodnie z którymi wykonywane na podstawie skorygowanej faktury prawo do odliczenia nie odnosi się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta została skorygowana.

Z powyższego stanowiska TSUE wynika zatem, że przepisy dyrektywy 112 nie sprzeciwiają się możliwości wprowadzenia przez państwo członkowskie terminów zawitych do porządków krajowych, jednakże terminy te nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej. Muszą one być przy tym proporcjonalne. Badanie zaś czy zachowano zasadę proporcjonalności i tym samym nie doszło do naruszenia zasady neutralności podatkowej należy do sądu krajowego, który winien zbadać, czy przepis nie wprowadził formalności nadmiernych w stosunku do zamierzonych celów, w tym czy nie doszło do obciążania nimi ekonomicznie podatnika. W niniejszej sprawie rolą sądu krajowego jest zatem zbadanie czy wprowadzony termin zawity obiektywnie spełnia warunki wynikające z zasady proporcjonalności i neutralności podatkowej. W sytuacji, gdy nie spełnia takich warunków, podatnik może powoływać się na przedmiotową niezgodność i w konsekwencji przysługiwałoby mu uprawnienie do skorzystania z prawa do odliczenia wstecz.

Zdaniem Sądu w przedmiotowej sprawie kluczowe jest zatem rozstrzygnięcie dwóch kwestii: po pierwsze czy termin zawity należy uznać za proporcjonalny, a po drugie, czy ograniczenie wynikające z tego terminu nie narusza zasady neutralności podatkowej.

W niniejszej sprawie przyczyny do uchybienia terminu zawitego Spółka upatruje w dwóch przypadkach, tj. niezależne od podatnika, a skutkujące opóźnieniem w otrzymaniu faktury, bądź też przyczyny zależne od podatnika, tj. błędy leżące po jego stronie. Z uwagi na poczynione zastrzeżenie, opis stanu faktycznego nie dotyczy sytuacji związanych z nadużyciem podatkowym lub też oszustwem, nie dotyczy celu ustanowienia terminu zawitego wynikającego z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u.

Oceniając powyższe w kontekście zasady proporcjonalności w pierwszej kolejności należy dostrzec różnicowanie sytuacji podatnika w zależności od tego czy chodzi o podatek należny czy też podatek naliczony. Art. 86 u.p.t.u. zawiera bowiem ograniczenie czasowe (termin zawity) w stosunku do pierwszego z nich jedynie w zakresie instytucji przedawnienia, tj. 5 letniego okresu. Tym samym korekta podatku należnego jest możliwa do upływu tego okresu (art. 13 i art. 13a u.p.t.u.). W odniesieniu zaś do podatku naliczonego ustawodawca wprowadził dwa terminy. Po pierwsze termin 3 miesięczny dla możliwości jego rozliczenia, a zatem wstecz lub na bieżąco (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i art. 86 ust. 10i u.p.t.u.), po drugie termin 5 letni (art. 86 ust. 13 i ust. 13a u.p.t.u.). Tak jak graniczny termin przedawnienia nie budzi zastrzeżeń, tak termin zawity wynikający z art. art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i art. 86 ust. 10i u.p.t.u. budzi wątpliwości.

Z jednej bowiem strony, w ocenie Sądu, termin zawity wprowadzony w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u., tj. termin 3 miesięczny, zdaje się być wystarczającym terminem do pozyskania przez podatnika faktury. Bez wątpienia termin ten ma również charakter dyscyplinujący, albowiem jego wprowadzenie ma na celu większą aktywność podatników do pozyskiwania faktur dokumentujących WNT. Zdaniem Sądu pytającego kluczowe jest to, że przepis ten miał na celu zapobieżenie sytuacjom, w których podatek naliczony równy był podatkowi należnemu, a rozliczenie takie wykorzystywane było z opóźnieniem z uwagi na późniejszą korektę podatkową wynikającą z późniejszego uwzględnienia faktury niż w powyższym terminie. Działanie takie służyło bowiem „optymalizacji” podatkowej i było wykorzystywane w celu nadużycia prawa. Z uzasadnienia nowelizacji wynika przy tym, że wprowadzenie powyższego terminu zawitego daje możliwość większej kontroli rozliczeń podatku od wartości dodanej organom podatkowym. Sąd pytający zastrzega, że nie są mu znane statystyki dotyczące tego jaki odsetek spraw polegających na wykorzystywaniu prawa do odliczenia wstecz w terminie 5 letnim, nie zaś 3 miesięcznym, służył oszustwom podatkowym czy też nadużyciu prawa. Z drugiej jednak strony należy zauważyć, że podatnik nie ma czasem wpływu na zachowanie powyższego terminu, tak jak wskazuje to Spółka w niniejszej sprawie. Może ono bowiem wynikać z opóźnienia w wystawieniu i wysłaniu faktury przez kontrahenta, czy też nieprawidłowości leżących po stronie operatorów pocztowych. Ponadto, otrzymanie przez podatnika faktury w tym terminie nie zawsze oznacza, że spełnia ona wymogi uprawniające do odliczenia, np. w przypadku błędów w jej sporządzeniu. Zaakcentowania wymaga przy tym, że w świetle Dyrektywy 112 faktura musi spełniać wymogi zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe. Jednocześnie, tak jak wskazywał to TSUE, opóźnienie w otrzymaniu korekty faktury w zakresie warunków formalnych nie zawsze może prowadzić do pozbawienia prawa podatnika do skorzystania z prawa do odliczenia (np. w przypadku korekty dotyczącej numeru identyfikacyjnego do celów podatku od wartości dodanej). Tymczasem z warunków wprowadzonych od dnia 1 stycznia 2017 r. wynika, że niezależnie od tego co było przyczyną w opóźnieniu podatnik po upływie 3 miesięcznego terminu może rozliczyć podatek naliczony jedynie na bieżąco. Z sytuacją tą wiąże się konsekwencja w postaci konieczności poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku należnego wraz z zapłatą odsetek liczonych od pierwszego dnia po terminie, w którym podatek stał się należny do dnia faktycznego jego wpłaty lub od pierwszego dnia po terminie, w którym otrzymała ona zwrot nadwyżki podatku naliczonego do dnia zapłaty, albo koniecznością

korygowania kwoty do przeniesienia za okres pomiędzy korektą a deklaracją za bieżący okres.

Zdaniem Sądu pytającego, oceniając art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i art. 86 ust. 11g i ust. 11i u.p.t.u., z uwagi na orzecznictwo TSUE, należałoby się kierować zasadą „należytej staranności podatnika”. Ustanowienie terminu zawitego dla podatnika niestaranego, a zatem takiego, który na skutek własnego niedbalstwa doprowadza do przekroczenia terminu rozliczenia, np. poprzez błędne zaklasyfikowanie transakcji, uznane bowiem zostało przez TSUE za zgodne z Dyrektywą 112.

Sąd w składzie rozpoznającym sprawę skłania się do uznania, że art. 167 w zw. z art. 178 Dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które warunkują realizację prawa podatnika „w dobrej wierze” do odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym rozliczeniu podlega podatek należny w stosunku do transakcji stanowiących WNT, od wykazania podatku należnego z tytułu takich transakcji we właściwej deklaracji podatkowej, złożonej w terminie zawitym (w Polsce 3 miesiące) od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, zaś w pozostałym zakresie nie stoją one na przeszkodzie wprowadzeniu takiemu terminu.

4. Podsumowanie.

Przedstawione wątpliwości związane z wykładnią przepisu art. 178 w zw. z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w kontekście terminu zawitego w świetle ww. zasad (neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności) uzasadniają zwrócenie się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym na podstawie art. 267 zdanie drugie TFUE o treści wskazanej w sentencji postanowienia. Od odpowiedzi TSUE na wskazane powyżej wątpliwości uzależniona jest również pozostawiona sądowi krajowemu ocena w sprawie pod względem słuszności podjętego przez organ interpretacyjny rozstrzygnięcia, a wydanie orzeczenia prejudycjalnego jest niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy zawisłej przed sądem krajowym.

5. Zawieszenie postępowania sądowoadministracyjnego.

W związku z wystąpieniem z ww. pytaniem prejudycjalnym, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zawiesił postępowanie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, który nakazuje sądowi zawieszenie postępowania z urzędu w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej.