

POSTANOWIENIE

Dnia 15 listopada 2019 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Janusz Zubrzycki (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Maria Dożynkiewicz
Sędzia WSA del.	Dominik Mączyński
Protokolant	Katarzyna Łysia

po rozpoznaniu w dniu 15 listopada 2019 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej UAB "P." na Litwie

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku

z dnia 19 lipca 2017 r. sygn. akt I SA/Bk 506/17

w sprawie ze skargi UAB "P." na Litwie

na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B.

z dnia 2 października 2014 r. nr [...]

w przedmiocie podatku od towarów i usług za okresy od marca do grudnia

2011r.

postanawia:

1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne: Czy art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie zastosowaniu, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, przepisu krajowego takiego jak art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, ze zm.) do faktur z nienależnie wykazanym VAT

Wpisano do rejestru Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	M 41186
Luksemburg, dnia	29. 01. 2020
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	28/01/20
	Sekretarz, z upoważnienia Miroslav Aleksejev Kierownik wydziału

CURIA GREFFE Luxembourg	
Ex ante	28. 01. 2020

wystawionych przez podatnika działającego w dobrej wierze, jeżeli:

- działanie podatnika nie wiązało się z oszustwem podatkowym, ale wynikało z błędnej wykładni przepisów prawa dokonanej przez strony biorące udział w transakcji, opartej o wykładnię przepisów prezentowaną przez organy podatkowe i powszechną praktykę w tym zakresie w momencie dokonywania transakcji, przyjmującą wadliwie, że wystawca faktury dokonuje dostawy towarów, podczas gdy faktycznie świadczy usługę pośrednictwa finansowego zwolnioną od VAT oraz

- odbiorca faktury z nienależnie wykazanim VAT miałby prawo do żądania jego zwrotu przy prawidłowym zafakturowaniu transakcji przez podatnika faktycznie dokonującego na jego rzecz dostawy towarów?

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



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy

K. Olton
Karol Olton

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

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

Artykuł 203

Każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

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 108

1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

II. Stan faktyczny.

Postępowanie przed organami podatkowymi.

1. Decyzją z 27 czerwca 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. określił Skarżącą spółce UAB P. na Litwie (dalej: Spółka) zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług za okresy od marca do grudnia 2011 r., nadpłatę za okresy od marca do czerwca 2011 r. oraz podatek do zapłaty w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Organ zakwestionował prawo Spółki do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na nią z tytułu zakupu paliwa przez stacje paliw: K. sp.j., M. sp. z o.o., PHU J. S., PPHU A. R., P. S.A. S.K.A. oraz OU W. Ponadto uznał, że Spółka wystawiła i wprowadziła do obrotu faktury, w których ujęła fikcyjną sprzedaż paliwa na rzecz firm litewskich. W ocenie organu Spółka nie była ani nabywcą, ani dostawcą paliwa. Faktyczna jej działalność polegała natomiast na finansowaniu (kredytowaniu) litewskim firmom zakupu oleju napędowego na stacjach benzynowych z wykorzystaniem tzw. kart paliwowych. Czynności te stanowią usługi finansowe, podlegające opodatkowaniu na terytorium kraju „stawką zwolnioną od podatku”, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 41 u.p.t.u.

2. Decyzją z 2 października 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i orzekł co do istoty sprawy, określając

Sygn. akt I FSK 1535/17

Spółce zobowiązania podatkowe w VAT za okresy od marca do grudnia 2011 r., nadpłatę za okresy od marca do czerwca 2011 r. oraz podatek do zapłaty w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Zdaniem organu odwoławczego, Spółka nie dokonywała nabycia i dostawy paliwa na terytorium kraju. Paliwo przekazywane było bezpośrednio pomiędzy stacją paliw a litewskimi firmami, które na podstawie karty bezgotówkowo tankowały paliwo na polskich stacjach paliw, korzystając z pełnej swobody wyboru jego ilości, jakości i momentu zakupu. Spółka nie posiadała prawa do rozporządzania paliwem jak właściciel, jako że nie miała wpływu na termin dostawy, wielkość zakupu, sposób i cel, na jaki paliwo zostanie zużyte. Tym samym nie mogła prawa tego przekazać (odsprzedać) na rzecz kolejnych kontrahentów, tj. firm litewskich. Dyrektor Izby Skarbowej zgodził się z organem pierwszej instancji, że faktyczna działalność Spółki polegała na finansowaniu kontrahentom oleju napędowego kupowanego przez nich na stacjach paliw z wykorzystaniem tzw. kart paliwowych. Organizacja tankowania paliwa odbywała się w dwojaki sposób, tj. bezpośrednio przez Spółkę na podstawie umów zawartych ze stacjami paliw lub za pośrednictwem firmy OU W., na podstawie umowy agencyjnej na sprzedaż usług procesingowych. W obu przypadkach rola Spółki sprowadzała się do poszukiwania klientów (nabywców kart paliwowych), składania zamówień na karty paliwowe u agenta lub na stacji paliw oraz zabezpieczenia środków płatniczych za paliwo tankowane przez klientów. W zamian Spółka otrzymywała wynagrodzenie w postaci prowizji lub rabatu od sprzedawców paliw lub agenta. Organ odwoławczy powołał się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 [...] i oparte na nim orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Potwierdził stanowisko Naczelnika Urzędu Skarbowego, iż wystawione i otrzymane przez Spółkę faktury nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu czynności. Zgodnie z art. 86 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a) oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) u.p.t.u. Skarżącej nie przysługuje więc prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych przez K. sp.j., PPHU A. R., PHU J. S., M. sp. z o.o. i P. S.A. S.K.A. Dyrektor Izby Skarbowej przyjął, że wystawione przez Spółkę faktury sprzedaży rodzą obowiązek zapłaty wynikającego z nich podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Powodem uchylecia decyzji organu pierwszej instancji i orzeczenia co do istoty sprawy było określenie przez ten organ miejsca opodatkowania wykonywanych przez Spółkę czynności niezgodnie z art. 28b ust. 1 u.p.t.u.

Wyroki Sądów.

3. Spółka złożyła skargę na decyzję organu odwoławczego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (dalej: WSA) w wyroku z 7 kwietnia 2015 r. I SA/Bk 627/14, stwierdzając zasadność tej skargi, uchylił ww. decyzję Dyrektora Izby Skarbowej.

WSA nie zgodził się ze stanowiskiem organu, że skoro Spółka wystawiła faktury na dostawę paliwa, choć w rzeczywistości świadczyła usługi finansowe, niepodlegające opodatkowaniu VAT na terytorium kraju, to winna ponieść konsekwencje w postaci nałożenia sankcji wynikającej z art. 108 u.p.t.u. Po pierwsze, przyznanie racji Dyrektorowi Izby Skarbowej wiązałoby się z aprobatą uprawnienia do wyciągania wobec kontrolowanych negatywnych konsekwencji w oparciu o art. 108 u.p.t.u. za każdym razem, gdy w toku procedury kontrolnej organ podatkowy stwierdzi wykonanie usługi w miejsce dokonania dostawy towarów. Po drugie, w takim stanie rzeczy instytucja korekty deklaracji w oparciu o ustalenia organów podatkowych wynikające z decyzji administracyjnych nie spełniałaby swoich funkcji. Po trzecie, nawet w przypadku uznania uprawnienia do zastosowania art. 108 u.p.t.u. w stanie faktycznym sprawy, organ nie wykazał w decyzji, na czym konkretnie w tej sytuacji miałyby polegać ryzyko uszczuplenia wpływów z podatków. Z uwagi na powyższe Sąd pierwszej instancji uznał, iż organ odwoławczy naruszył art. 108 u.p.t.u. Uprawnienie do nałożenia sankcji nie zostało uzasadnione w decyzji w sposób należyty.

4. Na skutek skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w B. NSA wyrokiem z 17 lutego 2017 r., I FSK 1309/15, uchylił opisany wyżej wyrok Sądu pierwszej instancji z 7 kwietnia 2015 r. NSA stwierdził, że skoro Sąd pierwszej instancji uznał, że w sprawie zebrano kompletny materiał dowodowy i nie nakazał jego uzupełnienia, obowiązany był z uwzględnieniem tegoż materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy ocenić, czy prawidłowo organ uznał, że wprowadzenie zakwestionowanych faktur do obrotu spowodowało wystąpienie ryzyka uszczupień podatkowych, czy też zasadnie Spółka podnosi, że ryzyko takie w ogóle nie powstało, ponieważ nabywca i tak miałby prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu paliwa.

5. WSA w Białymstoku ponownie rozpatrując sprawę, wyrokiem z 19 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 506/17, oddalił skargę Spółki.

Sąd pierwszej instancji podzielił stanowisko organu odwoławczego co do tego, że mimo iż wystawione przez Spółkę faktury sprzedaży nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych, a w rezultacie nie podlegają rozliczeniu w deklaracji VAT-7, to rodzą obowiązek zapłaty wynikającego z nich podatku na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. Spółka, wystawiając zakwestionowane faktury VAT na rzecz podmiotów litewskich, które nie miały odzwierciedlenia w rzeczywistym obrocie gospodarczym, doprowadziła do sytuacji, w której adresaci takich faktur mogli potraktować wykazany w nich podatek jako podatek naliczony podlegający odliczeniu lub zażądać zwrotu podatku. Ujawnione, a wystawione przez Spółkę faktury dokumentowały fikcyjną sprzedaż paliwa na rzecz firm litewskich, dlatego też przyjąć należało, że istniało ryzyko uszczuplenia należności publicznoprawnych. Dlatego też, w stanie faktycznym mającym miejsce w niniejszej sprawie, nie można mówić o naruszeniu zasady neutralności VAT, czy też wynikającej z konstytucji zasady proporcjonalności.

Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (NSA).

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

1. art. 108 ust. 1 u.p.t.u. w związku z art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, poprzez jego zastosowanie, w sytuacji gdy w przedmiotowej sprawie nie doszło do narażenia budżetu państwa na jakiegokolwiek uszczuplenie;

2. art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, poprzez pominięcie wynikającej z tego przepisu zasady neutralności podatku VAT, która to zasada winna być rozumiana jako stosowanie podatku od towarów i usług na wszystkich etapach obrotu gospodarczego z równoczesnym prawem do potrącenia podatku zawartego w poprzedniej fazie obrotu i wyraża się tym, że poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku i przyjęcie wykładni, zgodnie z którą do budżetu państwa trafia kwota wyższa, niż podlegająca odliczeniu na poszczególnych etapach obrotu kwota podatku VAT, a w rezultacie niezasadne nałożenie sankcji z art. 108 ust. 1 u.p.t.u., w sytuacji gdy w niniejszej sprawie nie było ryzyka narażenia budżetu państwa na uszczuplenia;

W związku z powyższym Spółka wniosła o uchylenie kwestionowanego wyroku w całości i rozpoznanie skargi, ewentualnie uchylenie tego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

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

7. W ocenie NSA, rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej Spółki, o której mowa wyżej, wymaga odpowiedzi TSUE na pytania w zakresie wykładni oraz zasad stosowania art. 203 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasady proporcjonalności.

8. W skardze kasacyjnej sformułowano zarzuty, wskazujące na naruszenie art. 203 oraz art. 1 ust. 2 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 pytania prejudycjalnego.

9. Analiza całości zgromadzonego w toku postępowania podatkowego materiału dowodowego wskazuje, że pomimo uznania przez Spółkę, iż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonywała nabycia i dostaw paliwa, faktyczna jej działalność polegała na finansowaniu kontrahentom litewskim zakupywanego przez nich na stacjach paliw oleju napędowego z wykorzystaniem tzw. kart paliwowych. W sprawie tym samym nie jest sporne, że Spółka - mimo swojego przeświadczenia - nie uczestniczyła w transakcjach łańcuchowych, mających za przedmiot dostawę paliwa litewskim przewoźnikom, tylko świadczyła na rzecz podmiotów litewskich usługi finansowe, niepodlegające w kraju opodatkowaniu z uwagi na miejsce świadczenia określone zgodnie z art. 28b u.p.t.u.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyroku TSUE z 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 [...] (EU:C:2019:412), w którym Trybunał orzekł, że art. 135 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdów, których transport zapewniają, może zostać uznane za usługę udzielenia kredytu zwolnioną z podatku od wartości dodanej w rozumieniu tego przepisu. Wcześniej podobny pogląd wyraził już Trybunał w wyroku z dnia 6 lutego 2003 r., [...] (C-185/01, EU:C:2003:73).

10. W sprawie nie ustalono, aby działanie Spółki i jej kontrahentów nosiło znamiona oszustwa lub nadużycia. Kwalifikowanie zakwestionowanych transakcji jako dostaw łańcuchowych było wynikiem dominującej dotychczasowej praktyki krajowej stosowania przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - odmiennej niż ta wynikająca z ww. wyroków Trybunału - w ramach

Sygn. akt I FSK 1535/17

której, zakwestionowane transakcje traktowane były jako dostawa towaru (paliwa), a nie świadczenie usług.

Zwraca na to uwagę Ministerstwo Finansów Rzeczypospolitej Polskiej w piśmie „Zawiadomienie o rozpoczęciu konsultacji podatkowych” z dnia 31 lipca 2019 r. nr PT9.8101.3.2019, mającym na celu - z uwagi na dotychczasową praktykę klasyfikowania transakcji z użyciem tzw. kart paliwowych, odmienną od wskazań zwartych w wyroku przez TSUE 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 - opracowanie zasad, na podstawie których podatnicy mogliby w poszczególnych przypadkach dokonywać klasyfikacji transakcji realizowanych przy wykorzystaniu kart paliwowych jako dokonywanej na rzecz użytkownika usługi.

W ramach tej praktyki przyjmowano, że każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw paliwa realizuje odpłatną dostawę towarów, pomimo iż faktycznie miało miejsce wyłącznie jedno fizyczne wydanie towaru. Uznawano też, że to pośrednik (udostępniający kartę) dokonywał dostawy towaru (czynności opodatkowanej VAT) na rzecz ostatecznego odbiorcy. Odzwierciedleniem tej praktyki było fakturowanie dostaw w niniejszej sprawie, które przebiegało w sposób następujący:

- stacje paliw za paliwo wydawane dysponentom kart paliwowych (litewskim firmom transportowym) wystawiały faktury na Spółkę (udostępniającą karty paliwowe),

- Spółka (udostępniająca karty paliwowe) traktowała swoją rolę jako uczestnika w transakcji łańcuchowej (zakup paliwa i jego odsprzedaż posiadaczom kart paliwowych, tzn. litewskim firmom transportowym),

- firmy transportowe z Litwy (posiadacze kart paliwowych) otrzymywały faktury od Spółki z VAT za paliwo i mogły ubiegać się o jego zwrot w Polsce.

Akceptacja tego schematu opodatkowania miała miejsce w podatkowych interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe podatnikom, np.

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. ILPP1/443-1304/09-4/AI,

- Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 września 2011 r. nr ILPP2/443-942/11-2/AK,

- Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 maja 2012 r. nr IPPP3/443-259/12-4/JF,

Sygn. akt I FSK 1535/17

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 października 2015 r., nr IBPP2/4512-655/15/KO,

- Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 września 2015 r., nr IPTPP3/4512-247/15-5/MK.

Spór w niniejszej sprawie dotyczy rozliczeń za okresy 2011 r., kiedy to organy podatkowe jednolicie prezentowały powyższy sposób rozliczenia. Spółka miała zatem w pełni podstawy do działania w zaufaniu do tak ukształtowanej przez organy podatkowe wykładni przepisów w tym zakresie.

11. Odmienny schemat rozliczenia ww. transakcji w praktyce krajowej pojawił się dopiero w 2012 r., kiedy to NSA w wyroku z dnia 14 sierpnia 2012 r. (sygn. akt I FSK 1177/11) oparł się na wyroku TSUE z 6 lutego 2003 r. w sprawie [...] (sygn. C-185/01) i uznał, że transakcje z użyciem kart paliwowych nie dają prawa do odliczania VAT.

Wyrok ten spowodował, że część organów podatkowych - jak w rozpatrywanej sprawie - zaczęło egzekwować rozliczenia transakcji z użyciem kart paliwowych w sposób określony w wyroku TSUE z 6 lutego 2003 r. w sprawie [...] (sygn. C-185/01), lecz - jak pokazują powyższe interpretacje organów podatkowych skierowane do podatników w 2015 r. - nie była to jednolita praktyka.

Nie może jednak budzić wątpliwości, że działająca w tym zakresie w dobrej wierze Spółka, wystawiała w 2011 r. wadliwe faktury na rzecz kontrahentów litewskich z wykazaniem VAT. W ten sposób formalnie spełnione są przesłanki do zastosowania art. 108 ust. 1 u.p.t.u, będącego implementacją art. 203 dyrektywy 2006/112/WE.

12. Dokonując jednak wykładni art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, TSUE w wyroku z dnia 11 kwietnia 2013 r. w sprawie C-138/12 [...] ([...]; EU:C:2013:233) podkreślił, że:

- postanawiając, że podatek VAT wykazany na fakturze jest należny, art. 203 dyrektywy 2006/112/WE ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. tej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 [...], Zb.Orz. s. I-5295, pkt 28; z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 [...], pkt 32);

- w odniesieniu do zwrotu podatku VAT błędnie wykazanego na fakturze, należy przypomnieć, że dyrektywa 2006/112/WE nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty podatku VAT bezzasadnie wykazanego w

fakturze, w związku z czym to do państw członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty podatku VAT bezzasadnie wykazanego w fakturze (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 [...], Rec. s. I-6973, pkt 48, 49; ww. wyrok w sprawie [...], pkt 35);

- w celu zapewnienia neutralności podatku VAT to do państw członkowskich należy ustanowienie w ich wewnętrznych porządkach prawnych możliwości skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków, o ile wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę (zob. wyrok z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 [...], Rec. s. 4227, pkt 18; ww. wyrok w sprawie [...], pkt 36);

- jeśli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych, zasada neutralności podatku VAT wymaga, by bezzasadnie wykazany na fakturze podatek VAT mógł podlegać korekcie, bez wymagania przez państwo członkowskie dobrej wiary wystawcy faktury; prawo do korekty w takiej sytuacji nie może być uzależnione od dyskrecjonalnej oceny organów podatkowych (zob. ww. wyroki: w sprawie [...], pkt 58, 68; a także w sprawie [...], pkt 37, 38);

- zasada, zgodnie z którą korekty faktury należy dokonać przed otrzymaniem zwrotu błędnie wykazanego podatku VAT, powinna co do zasady pozwolić na wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych (zob. ww. wyrok w sprawie [...], pkt 42);

- przepisy służące zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu przestępczości podatkowej, nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (zob. ww. wyrok w sprawie [...], pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

13. Z powyższego wynika, że jeżeli wystawca faktury wykaże swoją dobrą wiarę, w celu zapewnienia neutralności podatku VAT, powinien mieć możliwość skorygowania nienależnie wykazanego na fakturze podatku, według procedury ustanowionej przez państwo członkowskie. Jednak przepisy krajowe, takie jak w niniejszej sprawie, nie określają takiej procedury korekty nienależnie wykazanego na fakturze podatku przez podatnika będącego w dobrej wierze – po wszczęciu wobec niego kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jak stanowi art. 81b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 900,

ze zm.; dalej: „O.p.”), uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą.

14. W niniejszej sprawie Spółka nie miała zatem możliwości skorygowania podatku nienależnie wykazanego na fakturach wystawionych firmom transportowym na Litwie, a stan ten sankcjonuje decyzja podatkowa wydana w tejże sprawie.

Ponadto organ podatkowy akcentuje, że wystawca faktury we właściwym czasie nie wyeliminował niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych, bowiem wadliwie wystawione przez Spółkę faktury nie zostały skorygowane, a więc litewskie podmioty mogły występować o zwrot tego podatku (zgodnie z regułami określonymi w art. 89 u.p.t.u., stanowiącymi implementację dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim [Dz. Urz. UE L z 2008 r. nr 44/23], dalej: „dyrektywa 2008/9/WE”). W tym jednak zakresie Spółka zasadnie podnosi, że w przypadku prawidłowego rozliczenia transakcji pomiędzy stacjami paliw, Spółką a firmami litewskimi, gdzie Spółka wykazywałaby świadczenie usług finansowych, firmy litewskie powinny otrzymać - w miejsce faktur wystawionych przez Spółkę z tytułu dostawy paliwa z nienależnie wykazanim VAT - faktury wystawione z tytułu dokonanych dostaw paliwa przez stacje paliw na rzecz tych firm litewskich. Faktury te co do zasady zbliżone byłyby kwotowo do zakwestionowanych faktur Spółki, co do których określono obowiązek zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. (art. 203 dyrektywy 2006/112/WE); rozbieżność dotyczyłaby marży stosowanej przez Spółkę w tych spornych transakcjach. Faktury te (wystawione przez stacje paliw) również uprawniałyby firmy litewskie do ubiegania się o zwrot wykazanego w nich podatku (w trybie art. 89 u.p.t.u., stanowiącego implementację dyrektywy 2008/9/WE).

15. Wskazuje to, że - mimo wadliwego zafakturowania przez Spółkę dostaw paliwa na rzecz firm litewskich - prawidłowe rozliczenie tych dostaw przez stacje paliw również uprawniałoby litewskich odbiorców paliwa do ubiegania się o zwrot wykazanego na tych fakturach podatku. Zastosowanie natomiast do zakwestionowanych z tego tytułu faktur Spółki art. 108 u.p.t.u. (art. 203 dyrektywy 2006/112/WE), przy jednoczesnym opodatkowaniu dostaw paliwa dokonanych przez stacje paliw na rzecz firm litewskich, prowadzi w efekcie do dwukrotnego obciążenia

VAT tej samej transakcji (raz na etapie transakcji pomiędzy stacjami paliw i firmami litewskimi, a po raz drugi - w trybie art. 108 ust. 1 u.p.t.u. [art. 203 dyrektywy 2006/112/WE] - u skarżącej Spółki).

16. Zachodzi w tej sytuacji uzasadniona wątpliwość, czy w przypadku, gdy działająca w dobrej wierze Spółka nie skorygowała wadliwie wystawionych faktur, z nienależnie wykazanim VAT, a więc nie wyeliminowała niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych z tytułu wystawienia tych faktur, przy jednoczesnym:

* braku krajowej procedury korekty nienależnie wykazanego na fakturze podatku po wszczęciu postępowania podatkowego i wydaniu w nim stosownych decyzji, oraz

* stwierdzeniu, że zasadniczo podatek wykazany w tych wadliwych fakturach Spółki odpowiadałby kwotom podatku wykazanym w przypadku prawidłowego rozliczenia błędnie zafakturowanych transakcji (co wskazywałoby *de facto*, że sytuacja ta nie stwarzała sytuacji niebezpieczeństwa uszczuplenia dochodów podatkowych z tytułu wystawienia wadliwych faktur)

- organy podatkowe uprawnione są - przy uwzględnieniu zasad neutralności i proporcjonalności - do zastosowania normy takiej, jak art. 108 ust. 1 u.p.t.u (art. 203 dyrektywy 2006/112/WE), uniemożliwiającej Spółce korektę wadliwie wystawionych faktur.

17. W sprawie C-138/12 [...] TSUE stwierdził, że podatnik może powoływać się na zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, skonkretyzowaną w orzecznictwie dotyczącym art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, w celu zakwestionowania przepisu prawa krajowego, który uzależnia zwrot podatku od wartości dodanej błędnie wykazanego na fakturze od sprostowania owej błędnej faktury, podczas gdy prawa do odliczenia wykazanego na niej podatku od wartości dodanej odmówiono w sposób ostateczny, w związku z czym zasady sprostowania dokumentów przewidziane w prawie krajowym nie znajdują zastosowania.

Natomiast w wyroku z 8 maja 2019 r. w sprawie [...], C-712/17, (ECLI:EU:C:2019:374) TSUE wskazał, że dyrektywę 2006/112/WE, w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, zobowiązując jednocześnie osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym

z tytułu fikcyjnej transakcji, pod warunkiem, iż prawo krajowe umożliwia dokonanie korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z owego zobowiązania, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja należy do sądu odsyłającego.

W niniejszej jednak sprawie brak jest ustaleń co do tego, czy firmy litewskie podjęły starania o zwrot podatku z tych faktur oraz jaki był ewentualny skutek tych starań. Jednak, jak już wspomniano, w sytuacji gdy w sprawie ustalono, że do zapłaty podatku z tytułu dostaw paliwa na rzecz firm litewskich były zobligowane faktycznie dostarczające to paliwo stacje paliwowe, uniemożliwienie Spółce dokonania korekty spornych faktur, przy jednoczesnym uprawnieniu litewskich firm do zwrotu podatku z tytułu nabytego w Polsce paliwa, zarówno w wariancie wadliwego, jak i prawidłowego zafakturowania analizowanych transakcji, czyni uzasadnionymi wątpliwości co do zasadności zastosowania do wadliwie wykazanego VAT na fakturach Spółki normy takiej, jak art. 108 ust. 1 u.p.t.u., uniemożliwiającej dokonanie stosownej korekty.

18. Powyższe wątpliwości, związane z interpretacją art. 203 dyrektywy 2006/112/WE na tle zasady neutralności i proporcjonalności, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.

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

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



Za zgodność z oryginałem

Starszy Inspektor sądowy

K. Olton
Karol Olton