Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 18 marca 2021 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 203 – Podatki nienależnie wykazane na fakturze – Dobra wiara wystawcy faktury – Ryzyko utraty wpływów podatkowych – Obowiązki ustanowienia przez państwa członkowskie możliwości korekty podatku nienależnie wykazanego na fakturze – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności

W sprawie C-48/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 15 listopada 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2020 r., w postępowaniu:

UAB „P.”

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w B.,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawczyni), wiceprezes Trybunału, oraz M. Safjan, sędzia,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu UAB „P.” – D. Kosacka, doradca podatkowy,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – N. Gossement i J. Szczodrowski, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: polski.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) oraz zasady proporcjonalności.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy UAB „P." (zwaną dalej „P.") a Dyrektorem Izby Skarbowej w B. (Polska) w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (VAT) nienależnie wykazanego na fakturze.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 203 dyrektywy 2006/112 stanowi:

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

Prawo polskie

4 Artykuł 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (Dz.U. z 2016 r., poz. 710) (zwanej dalej „ustawą o VAT"), stanowi:

„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".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

5 P. jest spółką z siedzibą na Litwie, która udostępniała litewskim spółkom transportowym karty paliwowe umożliwiające tym spółkom zaopatrywanie się w paliwo na niektórych stacjach paliw znajdujących się na terytorium Polski.

6 Uznając, że jej działalność handlowa polegała na zakupie paliwa od polskich stacji paliw w celu odsprzedaży go następnie litewskim spółkom transportowym przy użyciu kart paliwowych, P. wystawiła tym spółkom transportowym faktury na dostawy paliwa, wykazując na nich kwotę VAT.

7 Decyzją z dnia 27 czerwca 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (Polska) określił zobowiązanie podatkowe P. z tytułu VAT za okres od marca do grudnia 2011 r., nadpłatę za okresy od marca do czerwca 2011 r. oraz kwotę VAT podlegającą zapłacie w trybie art. 108 ustawy o VAT. Ponadto uznał on, że P. nie mogła skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez stacje paliw z tytułu zakupu paliwa.

8 P. wniosła odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej w B. (Polska).

9 Decyzją z dnia 2 października 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Białymstoku z dnia 27 czerwca 2014 r. ze względu na to, że ten ustalił miejsce opodatkowania działalności skarżącej w postępowaniu głównym z naruszeniem przepisów ustawy o VAT. Ponadto Dyrektor Izby Skarbowej w B. orzekł co do istoty sprawy, określając zobowiązania podatkowe P. w VAT.

10 W decyzji z dnia 2 października 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w B. potwierdził, podobnie jak Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku, że P. nie dokonywała nabycia i dostawy paliwa na terytorium Polski. Jego zdaniem paliwo było bezpośrednio dostarczane przez polskie stacje paliw litewskim spółkom transportowym, które za pomocą kart paliwowych zakupionych od P. zaopatrywały się na tych stacjach paliw, korzystając z pełnej swobody wyboru, w szczególności w odniesieniu do ilości i rodzaju paliwa. Faktyczna działalność P. polegała zatem na finansowaniu zakupu paliwa na tych stacjach paliw przez litewskie spółki transportowe z wykorzystaniem kart paliwowych. Działalność ta stanowi usługę finansową zwolnioną z VAT w Polsce na podstawie ustawy o VAT.

11 Ponadto, ponieważ faktury wystawione przez P. nie odzwierciedlały rzeczywistego przebiegu jej działalności, Dyrektor Izby Skarbowej w B. potwierdził również, że skarżącej w postępowaniu głównym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu faktur wystawionych przez stacje paliw. Uznał on ponadto, że wystawione przez P. faktury sprzedaży rodzą na podstawie ustawy o VAT obowiązek zapłaty wskazanej na nich kwoty VAT.

12 P. wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (Polska), który wyrokiem z dnia 7 kwietnia 2015 r. uchylił tę decyzję.

13 Dyrektor Izby Skarbowej w B. wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska).

14 Wyrokiem z dnia 17 lutego 2017 r. sąd ten uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 7 kwietnia 2015 r., uznając, że ten ostatni był zobowiązany do dokonania oceny, na podstawie przekazanej mu dokumentacji, czy organy podatkowe słusznie uznały, że wystawianie faktur przez P. powodowało ryzyko utraty wpływów podatkowych przez państwo, oraz przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

15 Wyrokiem z dnia 19 lipca 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku oddalił skargę P. ze względu na ryzyko utraty wpływów podatkowych po stronie państwa.

16 P. wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego. Opierając się na wyrokach z dnia 6 lutego 2003 r., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) i z dnia 15 maja 2019 r., Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), sąd ten wskazuje, że faktyczna działalność P. polegała na finansowaniu zakupu paliwa przez jego litewskich kontrahentów na stacjach paliw z wykorzystaniem kart paliwowych, a w konsekwencji ograniczała się do świadczenia usług finansowych na rzecz litewskich podmiotów, które nie podlegają VAT w Polsce.

17 Sąd ten wskazuje jednak, że nie zostało wykazane, iż zachowanie P. i jego kontrahentów stanowi oszustwo lub nadużycie. To bowiem w wyniku praktyki polskich organów podatkowych transakcje takie jak te dokonane przez P. zostały uznane za operacje łańcuchowe mające na celu dostawę paliwa spółkom transportowym. W ramach tej praktyki przyjmowano, że każdy z podmiotów uczestniczących w łańcuchu dostaw paliwa realizuje odpłatną dostawę towarów, to jest paliwa, pomimo iż faktycznie miało miejsce wyłącznie jedno fizyczne wydanie towaru.

18 Sąd odsyłający wyjaśnia, że na podstawie tej praktyki P. mogła uważać się za uczestnika transakcji łańcuchowej, a mianowicie za nabywcę paliwa na stacjach paliw w celu odsprzedaży go litewskim spółkom transportowym. Spółki te otrzymywały od P. faktury wykazujące VAT za to paliwo i mogły żądać jego zwrotu w Polsce.

19 Sąd ten wyjaśnia ponadto, że w zakresie, w jakim spór w postępowaniu głównym dotyczy deklaracji VAT P. za okresy, w których polskie organy podatkowe stosowały odpowiednią praktykę krajową, P. mogła skutecznie powoływać się na wykładnię przepisów ustawy o VAT dokonywaną przez te organy w indywidualnych interpretacjach podatkowych.

20 Sąd ten zauważa, że chociaż P. działała w dobrej wierze, to jednak w 2011 r. wystawiła litewskim spółkom transportowym wadliwe faktury z wykazanym VAT, i że w związku z tym przesłanki stosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, będącego implementacją art. 203 dyrektywy 2006/112, są formalnie spełnione.

21 Przypomina on jednak, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w celu zapewnienia neutralności VAT wystawca faktury, który działał w dobrej wierze, powinien mieć możliwość korekty podatku nienależnie wykazanego na fakturze zgodnie z procedurą ustaloną przez dane państwo członkowskie. Ponieważ prawo polskie nie przewiduje takiej procedury w przypadku wszczęcia przeciwko zainteresowanemu postępowania podatkowego, sąd odsyłający wskazuje, że P. nie miała możliwości skorygowania podatku nienależnie wykazanego na fakturach wystawionych litewskim spółkom transportowym.

22 Ponadto sąd odsyłający zauważa, że gdyby transakcje pomiędzy stacjami paliw, P. i litewskimi spółkami transportowymi zostały prawidłowo opodatkowane VAT, owe spółki transportowe otrzymałyby nie faktury wystawione przez P., nienależnie wykazujące VAT, lecz faktury wystawione przez stacje paliw z tytułu dostawy paliwa, wykazujące kwotę VAT zbliżoną do kwoty wskazanej na fakturach wystawionych przez P.

23 Zdaniem tego sądu prawidłowe rozliczenie tych transakcji przez uczestników również uprawniałoby litewskie spółki transportowe do ubiegania się o zwrot VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez stacje paliw, co wskazuje na to, że wystawienie przez P. faktur nienależnie wykazujących VAT nie wiąże się z ryzykiem utraty wpływów podatkowych przez państwo. Sąd ten podkreśla natomiast, że zastosowanie art. 108 ustawy o VAT do faktur wystawionych przez P., podczas gdy dostawa paliwa przez stacje paliw również podlega opodatkowaniu VAT, skutkuje podwójnym obciążeniem VAT tej samej transakcji.

24 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 203 [dyrektywy 2006/112] 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 o VAT] do faktur z nienależnie wykazanym VAT 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 wykazanym VAT miałby prawo do żądania jego zwrotu przy prawidłowym zafakturowaniu transakcji przez podatnika faktycznie dokonującego na jego rzecz dostawy towarów?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

25 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 203 dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie

zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

26 Zgodnie z art. 203 dyrektywy 2006/112 każda osoba wykazująca VAT na fakturze jest zobowiązana do zapłaty podatku wykazanego na tej fakturze. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że wyszczególniony na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu (wyrok z dnia 8 maja 2019 r., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, pkt 26).

27 Trybunał orzekł, że przepis ten ma na celu eliminację ryzyka uszczuplenia wpływów podatkowych, jakie może powodować prawo do odliczenia przewidziane w tej dyrektywie (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 24).

28 W tym kontekście należy przypomnieć, że o ile państwa członkowskie są uprawnione do wydania przepisów służących zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym, o tyle przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów, a zatem nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie (wyrok z dnia 11 kwietnia 2013 r., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Jeśli chodzi o zasadę neutralności VAT, ma ona na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. System ów zapewnia w ten sposób całkowitą neutralność opodatkowania każdej działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W szczególności w odniesieniu do zwrotu błędnie zafakturowanego VAT Trybunał orzekł, że dyrektywa 2006/112 nie zawiera przepisów dotyczących dokonania przez wystawcę faktury korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze, w związku z czym to do państw członkowskich należy określenie zasad, na jakich można dokonać korekty VAT nienależnie wykazanego na fakturze (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W celu zapewnienia neutralności 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 dobrą wiarę (wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Rozwiązanie to ma w szczególności zastosowanie w sytuacji, w której wystawiając faktury nienależnie wykazujące VAT, podatnik działał w dobrej wierze, w zakresie, w jakim uznał, że udostępnienie podmiotom kart paliwowych umożliwiających im zaopatrywanie się w paliwo na stacjach paliw stanowiło nie usługę finansową zwolnioną z VAT w Polsce, lecz dostawę towarów podlegającą temu podatkowi w tym państwie członkowskim, i opierał się na utrwalonej praktyce polskich organów podatkowych.

33 Z postanowienia odsyłającego wynika, że o ile prawo polskie przewiduje co do zasady procedurę pozwalającą na korektę VAT nienależnie wykazanego na fakturze przez działającego w dobrej wierze podatnika, o tyle procedura ta nie ma zastosowania, gdy wobec zainteresowanego zostaje wszczęta kontrola podatkowa.

34 W tym kontekście należy stwierdzić, że odmowa przyznania możliwości korekty faktur za paliwa z nienależnie wykazanym VAT wystawionych spółkom transportowym, podczas gdy dostawy paliwa dokonane przez stacje paliw na rzecz tych spółek transportowych również podlegają opodatkowaniu VAT, sprowadzałaby się do nałożenia na skarżącą w postępowaniu głównym obciążenia podatkowego z naruszeniem zasady neutralności VAT.

35 W tych okolicznościach na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 203 dyrektywy 2006/112 oraz zasady proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

Bay Larsen Silva de Lapuerta Safjan

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 18 marca 2021 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes szóstej izby
L. Bay Larsen