

# Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług w świetle zasady proporcjonalności

## The additional tax liability within the meaning of the value added tax act in the light of the principle of proportionality

Karol Wadełek

Doradca podatkowy

### Streszczenie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przepisów dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług przez pryzmat zasady proporcjonalności. W tym celu przybliżono istotę zasady proporcjonalności oraz instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oraz przedstawiono wpływ zasady proporcjonalności na rekonstrukcję normy prawnej przy ustalaniu przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, dodatkowe zobowiązanie podatkowe, zasada proporcjonalności.

### Abstract

The subject of the article is the analysis of the legal provisions concerning the additional tax liability in the value added tax in the light of the principle of proportionality. Therefore, the substance of the principle of proportionality and the institution of the additional tax liability in the value added tax were introduced in order to present the impact of the principle of proportionality while imposing the additional tax liability by the tax authority.

Keywords: value added tax, VAT, additional tax liability, principle of proportionality.

1. Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym ma fundamentalne znaczenie prawotwórcze i interpretacyjne. W przypadku podatku od towarów i usług może być ona pojmowana w dwojaki sposób. W pierwszym ujęciu zasada proporcjonalności jest rozumiana jako naczelną zasadą prawa unijnego i konstytucyjnego. Według drugiego ujęcia omawianą zasadę można pojmować jako cechę charakterystyczną podatku od towarów i usług, będącą elementem konstrukcji tego podatku<sup>1</sup>. W artykule autor skupia się na zasadzie proporcjonalności w pierwszym ujęciu.

2. Podstawy normatywnej obowiązywania zasady proporcjonalności w prawie unijnym należy upatrywać w art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>2</sup>, zgodnie z którym zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów.

Tak pojmowana zasada proporcjonalności stanowiła stały punkt odniesienia wielu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Ze względu na temat artykułu na szczególną uwagę zasługuje pogląd wyrażony w wyroku z dnia 9 lipca 2015 r.<sup>3</sup> TSUE wskazał w nim, że jeśli chodzi o zgodność z prawem Unii dodatkowych zobowiązań nałożo-

nych przez administrację podatkową, 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 wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie. Kompetencje te muszą jednak być wykonywane z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji również z poszanowaniem zasady proporcjonalności<sup>4</sup>. W związku z tym, o ile państwa członkowskie mogą zgodnie z prawem, w celu zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, w szczególności przewidzieć w swych przepisach krajowych odpowiednie sankcje za niedochowanie obowiązku wpisu do rejestru podatników VAT, o tyle sankcje te nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. Jednocześnie TSUE zaznaczył, że to do sądu krajowego należy sprawdzić, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw, z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego ist-

nienia możliwego do przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów. Zdaniem TSUE zasady te obowiązują również w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, które nie powinno być nadmierne w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika ciężących na nim obowiązków.

3. W Konstytucji RP<sup>5</sup> zasada proporcjonalności została natomiast wyrażona w art. 31 ust. 3, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Treść tak rozumianej zasady proporcjonalności wyznaczają trzy wymogi: odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność sensu stricto. Wymóg odpowiedniości jest spełniony, gdy badany środek prawny obiektywnie nadaje się do osiągnięcia zamierzonego celu. Wymóg konieczności jest spełniony, gdy wybrany środek prawny realizuje założony cel w sposób najskuteczniejszy spośród innych dostępnych środków przy wywołaniu najmniejszych dolegliwości. Wreszcie wymóg proporcjonalności sensu stricto jest spełniony, gdy dolegliwości powodowane przez badany środek pozostają w rozsądnych relacjach do wagi celów, które środek ma realizować. Warunek ten jest spełniony, gdy stopień dolegliwości środka prawnego można racjonalnie uzasadnić społeczną potrzebą osiągnięcia celów, które środek ma realizować. Test proporcjonalności środka prawnego należy uznać za spełniony, gdy środek spełnia łącznie wszystkie wskazane wyżej wymogi określające treść zasady proporcjonalności. W judykaturze Trybunału Konstytucyjnego (TK) ukształtował się pogląd, że jeżeli cel regulacji można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, przy czym jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu niż drugi, to należy wybrać środek korzystniejszy dla podmiotu<sup>6</sup>.

4. Przepisy dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług zostały wprowadzone ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup>. Warto przypomnieć, że taka sankcja obowiązywała już wcześniej w polskim prawie. Konstrukcja dodatkowego zobowiązania podatkowego w obecnym kształcie jest analogiczna do tej przewidzianej w ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>8</sup>. Należy także podkreślić, że regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego zawierał art. 109 ust. 4-8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>9</sup> aż do ich uchylenia ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>10</sup>.

Derogacja tych przepisów nastąpiła m.in. na skutek wydania przez TK wyroku z dnia 4 września 2007 r.<sup>11</sup> Trybunał orzekł, że art. 109 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez tę ustawę jako dodatkowe zobowiązanie podatkowe i

odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe lub przestępstwa skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.

Tezy wynikające z tego wyroku uwzględniają obecnie art. 112b ust. 3 pkt 3 oraz art. 112c ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Identycznie jak w przypadku przepisów wcześniej obowiązujących przepisy wprowadzające w 2017 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe przewidują, że ustalenie tej sankcji nie jest fakultatywne. W razie stwierdzenia nieprawidłowości organy podatkowe są bowiem zobligowane stosować postanowienia art. 112b i 112c przywołanej ustawy. Przepisy te przewidują trzy rodzaje stawek: podstawową w wysokości 30%, dwie obniżone w wysokości 20% i 15% oraz podwyższoną w wysokości 100%.

I tak zgodnie z art. 112b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. 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 zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

W art. 112b ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ustawodawca przewidział również, że jeżeli w powyższych przypadkach po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości (a w przypadku niezłożenia deklaracji – jeżeli złożył deklarację podatkową) i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Art. 112b ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje również stawkę obniżoną w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli po wszczęciu kontroli celno-skarbowej, a przed upływem 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, podatnik złożył korektę deklaracji i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub

zwrócił nienależną kwotę zwrotu. W takim przypadku wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Należy również zaznaczyć, że w art. 112b ust. 3 przywołanej ustawy przewidziano, że przepisów ust. 1-2a nie stosuje się:

- 1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:
  - a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo
  - b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku
    - oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;
- 2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wiąże się z:
  - a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi pomyłkami,
  - b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następujących po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
- 3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Z kolei art. 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje podwyższoną stawkę zobowiązania podatkowego. Ma ona zastosowanie w przypadkach, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a tej ustawy, w zakresie, w jakim nieprawidłowości wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

- 1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
- 3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których zostały podane kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>12</sup> – w części dotyczącej tych czynności
  - w powyższych przypadkach wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 100% podatku naliczonego wynikającego z tych faktur.

Przepisu art. 112c ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie stosuje się w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za

ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

5. Powyższa konstrukcja dodatkowego zobowiązania podatkowego, oparta na sztywnie określonej w art. 112b i 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r., wyrażonej procentowo kwocie zaniżenia podatku albo zawyżenia jego zwrotu, doprowadziła do wątpliwości co do zgodności tych przepisów z zasadą proporcjonalności. Uregulowania te bowiem nie precyzują, czy zastosowanie sankcji jest w jakikolwiek sposób uzależnione od winy, stopnia naruszenia prawa czy złej wiary podatnika. Wspomniane wątpliwości dotyczyły przede wszystkim przewidzianej w art. 112b ust. 2 sankcji obniżonej w wysokości 20% w przypadku, gdy podatnik dokonał korekty deklaracji albo rozliczył podatek po terminie, jak również podwyższonej sankcji 100%, o której mowa w art. 112c, dotyczącej transakcji fikcyjnych.

Analiza orzecznictwa TSUE i sądów administracyjnych pozwala sformułować niżej przedstawione wnioski na temat wpływu zasady proporcjonalności przy ustalaniu dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Po pierwsze, należy wskazać, że w wyniku zadanego w dniu 3 października 2010 r.<sup>13</sup> przez WSA we Wrocławiu pytania prejudycjalnego TSUE wydał wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., w którym stwierdził, że: „Artykuł 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które nakładają na podatnika, który błędnie zakwalifikował transakcję zwolnioną z podatku od wartości dodanej (VAT) jako transakcję podlegającą temu podatkowi, sankcję wynoszącą 20% kwoty zawyżenia zwrotu VAT nienależnie żądanej, w zakresie, w jakim sankcja ta ma zastosowanie bez rozróżnienia zarówno w sytuacji, w której nieprawidłowość wynika z błędu w ocenie popełnionego przez strony transakcji co do podlegania przez dostawę opodatkowaniu, który to błąd cechuje brak przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów do skarbu państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności”<sup>14</sup>.

Wyrok wpisuje się we wcześniejszą linię orzecniczą TSUE. W szczególności należy zwrócić uwagę na wyrok z dnia 26 kwietnia 2017 r., w którym Trybunał wskazał, że „zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym krajowe organy podatkowe nakładały na podatnika, który nabył towar, którego dostawa jest objęta systemem odwrotnego obciążenia, sankcję podatkową wynoszącą 50% kwoty VAT, jaką jest on zobowiązany uiścić organom podatkowym, jeżeli te ostatnie nie doznały utraty wpływów podatkowych i nic nie wskazuje na popełnienie przestępstwa podatkowego, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego”<sup>15</sup>.

Prezentowany przez TSUE pogląd o niedopuszczalności nakładania dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku braku przesłanek wskazujących na oszustwo podatkowe i braku uszczuplenia należności publicznoprawnych znajduje również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów krajowych.

W wyroku z dnia 21 stycznia 2021 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach stwierdził, że: „Obowiązkiem organów krajowych jest stosowanie art. 112b u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] z zastosowaniem pronijnnej wykładni prawa.

[...] automatyczne [...] 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 środkiem nieadekwatnym do osiągnięcia celu zwalczania przestępczości podatkowej<sup>16</sup>.

W wyroku z dnia 25 stycznia 2022 r. WSA w Gliwicach wskazał, że „sankcja dodatkowego zobowiązania podatkowego, stosowana w sposób ściśle zobiektywizowany, bez uwzględnienia realiów konkretnej sprawy, przybiera w takich jak rozpoznawany w niniejszej sprawie przypadek charakter raczej opresyjny niż prewencyjny, pozostając środkiem nieadekwatnym do osiągnięcia celu zwalczania przestępczości podatkowej<sup>17</sup>.

Po drugie, należy wskazać, że sankcja 100%, wynikająca z art. 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie może być stosowana wobec podatników działających w dobrej wierze.

W wyroku z dnia 30 września 2020 r. WSA w Warszawie stwierdził, że: „Zasada proporcjonalności, w rozumieniu TK i TSUE, może i powinna być punktem odniesienia do zajęcia stanowiska także w sprawie niniejszej.

[...] w odniesieniu do sankcji najwyższej (w wysokości 100%) ustalonej w stosunku do podatnika, któremu nie przypisano świadomego udziału w oszustwie podatkowym, a jedynie niedochowanie należytej staranności w weryfikacji kontrahenta, środek ten uznać należy za zbyt dolegliwy w zestawieniu z celem, który ten środek ma realizować.

[...] analizowana regulacja będzie spełniała standardy wynikające z zasady proporcjonalności tylko wtedy, gdy ingerencja w dobra majątkowe podatnika będzie adekwatna do jego indywidualnej postawy. Z tego należy wyprowadzić wniosek, że istotną okolicznością dla nałożenia sankcji ujętej w art. 112c pkt 2 ustawy o VAT [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] jest ustalenie, czy zachowanie podatnika obiektywnie spełnia przesłanki do zakwalifikowania tych działań jako świadomego uczestnictwa w oszustwie podatkowym, czy też jedynie niedochowania aktów należytej staranności<sup>18</sup>.

6. Podsumowując, należy podkreślić, że zasada proporcjonalności ma doniosłe znaczenie przy ustalaniu dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Zasada ta sprzeciwia się automatycznemu i wyłącznie literalnemu stosowaniu przepisów art. 112b i 112c ustawy z dnia 11 marca 2004 r., lecz nakazuje uwzględniać takie okoliczności faktyczne, jak: stopień zawinienia, ciężar naruszenia prawa, dobrą wiarę podatnika. Stanowisko takie prowadzi do wniosku, że stawka 100% nie może mieć zastosowania do podatników działających w dobrej wierze (niebiorących świadomego udziału w oszustwie podatkowym, a jedynie będących w nie uwikłanych), ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego według stawki podstawowej lub obniżonej nie będzie zaś możliwe w przypadku, gdy brak jest przesłanek wskazujących na oszustwo i uszczuplenia wpływów Skarbu

Państwa, jak i w sytuacji, w której nie występują takie szczególne okoliczności.

#### Przypisy

- 1 A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności jako element konstrukcji podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020, nr 5, s. 9-10.
- 2 Traktat o Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13.
- 3 Wyrok w sprawie C-183/14 Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, ECLI:EU:C:2015:454, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0183>, dostęp: 9.05.2022.
- 4 Zob. również wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-424/12 SC Fatorie SRL v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, ECLI:EU:C:2014:50, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0424>, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo, dostęp: 9.05.2022.
- 5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 6 Zob. wyrok TK z dnia 31 stycznia 1996 r., K 9/95, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3143&dokument=791>, dostęp: 9.05.2022.
- 7 Dz.U. poz. 2024.
- 8 Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- 9 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 10 Dz.U. Nr 209, poz. 1320.
- 11 P 43/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=4163&dokument=1038>, dostęp: 9.05.2022.
- 12 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- 13 I SA/Wr 448/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C2E183656>, dostęp: 10.05.2022.
- 14 Wyrok w sprawie C-935/19 Grupa Warzywna Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2021:287, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0935>, dostęp: 10.05.2022.
- 15 Wyrok w sprawie C-564/15 Tibor Farkas v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2017:302, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0564>, dostęp: 10.05.2022.
- 16 I SA/GI 540/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C04324B787>, dostęp: 10.05.2022.
- 17 I SA/GI 1123/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C6A26502E6>, dostęp: 10.05.2022.
- 18 III SA/Wa 2417/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EB72A86EEA>, dostęp: 10.05.2022. Zob. także wyroki: WSA w Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2020 r., I SA/Bd 241/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E59739555F>, dostęp: 10.05.2022; WSA w Gliwicach z dnia 12 stycznia 2021 r., I SA/GI 1674/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/72FAE691D8>, dostęp: 10.05.2022.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, I. Ożóg, J. Rudowski (red.), Warszawa 2021.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności jako element konstrukcji podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020, nr 5.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

##### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13.

Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2024.

Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1320.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.

#### Orzecznictwo

Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 3 października 2019 r., <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C2E183656>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok TK z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=4163&dokument=1038>, dostęp: 9.05.2022.

Wyrok TK z dnia 31 stycznia 1996 r., K 9/95, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=3143&dokument=791>, dostęp: 9.05.2022.

Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2014 r. w sprawie C-424/12 SC Fatorie SRL v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, ECLI:EU:C:2014:50, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62012CJ0424>, dostęp: 9.05.2022.

Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14 Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean v. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj, ECLI:EU:C:2015:454, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0183>, dostęp: 9.05.2022.

Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 Grupa Warywna Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2021:287, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0935>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok TSUE z dnia 26 kwietnia 2017 r. w sprawie C-564/15 Tibor Farkas v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2017:302, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0564>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2020 r., I SA/Bd 241/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E59739555F>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 stycznia 2021 r., I SA/GI 1674/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/72FAE691D8>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 stycznia 2021 r., I SA/GI 540/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C04324B787>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2022 r., I SA/GI 1123/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C6A26502E6>, dostęp: 10.05.2022.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 września 2020 r., III SA/Wa 2417/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EB72A86EEA>, dostęp: 10.05.2022.