

Wpływ prawodawstwa Unii Europejskiej i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na krajowe regulacje prawne dotyczące sankcji w podatku VAT

The impact of EU legislation and the case law of the CJEU on national legal regulations regarding VAT sanctions

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych UJK w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie

Artykuł zawiera analizę konsekwencji interpretacji polskiego prawa podatkowego odnośnie do sankcji w podatku od towarów i usług na tle doniosłych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Szczególną uwagę zwrócono na kwestie związane ze stosowaniem zasady *non bis in idem* oraz na dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kontekście jednolitości sankcji podatkowych, a także zachowanie należytej staranności (dobrej wiary) jako warunku uniknięcia sankcji w podatku VAT. Jako znaczące dla praktyki wskazano stanowisko TSUE, zgodnie z którym istnieje możliwość korekty podatku od towarów i usług, co jest jednak uzależnione od dobrej wiary wystawcy faktury i co jest konsekwencją zasady neutralności tego podatku. Za istotny uznano także pogląd TSUE, według którego co do zasady państwa unijne mogą wdrażać przepisy sankcyjne, lecz powinny być one zgodne z założeniami i zasadami systemu VAT.

Słowa kluczowe: sankcja VAT, orzecznictwo, jednolitość, dodatkowe zobowiązanie podatkowe, należyta staranność.

Abstract

The article deals with the analysis of the consequences of the interpretation of the Polish tax law with regard to sanctions in the value added tax in the light of the significant judgments of the Court of Justice of the European Union. Particular attention was paid to the issues related to the application of the *non bis in idem* principle and the additional tax liability in the context of the uniformity of tax sanctions, as well as due diligence (good faith) as a condition for avoiding VAT sanctions. The attitude of the CJEU was indicated as significant for the practice, in which it is possible to correct the value added tax, depending, however, on the good faith of the invoice issuer, is a consequence of the principle of neutrality of this tax. The view of the CJEU was also considered important, according to which, as a rule, EU countries may implement sanction provisions, but they should be consistent with the assumptions and principles of the VAT system.

Keywords: VAT sanction, jurisprudence, uniformity, additional tax liability, due diligence.

1. ZNACZENIE KOMPETENCJI ORZECZNICZYCH TSUE WOBEC KRAJOWYCH REGULACJI PODATKOWYCH

Przedmiotem artykułu jest ukazanie konsekwencji interpretacji polskiego prawa podatkowego odnośnie do sankcji w podatku od towarów i usług na tle doniosłych orzeczeń TSUE. Jako istotne zostały potraktowane kwestie związane ze stosowaniem zasady *non bis in idem* oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kontekście jednolitości sankcji podatkowych, a także zachowanie należytej staranności (dobrej wiary) jako warunku uniknięcia sankcji w podatku VAT. Doniosłość orzeczeń uzasadnia fakt orzekania o zasadach stosowania przepisów prawa podatkowego i wyznaczenia przez wybrane judykaty linii orzeczniczej w poszczególnych

sprawach. Jako metodologię badawczą wybrano porównanie tez wybranych orzeczeń i okoliczności, w których zostały one wydane, z polską praktyką podatkową w zakresie stosowania sankcji w podatku VAT, jak również wybranych zagadnień stosowania przepisów unijnych dotyczących sankcji w podatku VAT w polskim systemie podatkowym, w tym na tle praktyki wynikającej z orzecznictwa TSUE.

Rozstrzygnięcie w zakresie zgodności przepisów prawa krajowego z podstawowymi zasadami Unii Europejskiej (UE) jest jednym z zadań TSUE. Odbywa się to przez wywieranie wpływu na wewnętrzne unormowania prawne, co do zasady bowiem rozstrzygnięcia TSUE nie wiążą bezpośrednio państw członkowskich UE.

Podstawy prawne dotyczące orzeczeń TSUE stanowią w tym zakresie art. 266-280 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹. Nie została jednak w tych przepisach sformułowana *explicite* zasada bezpośredniej skuteczności orzeczeń TSUE w państwach członkowskich UE. Mimo to orzeczenia te – mając na względzie przede wszystkim art. 267 TFUE – wiążą w konkretnych sprawach, w których został zastosowany tryb prejudycjalny po zadaniu w tym trybie pytania przez sąd jednego z państw członkowskich na zasadach określonych we wskazanym przepisie. W sprawach, w których zapadł wyrok prejudycjalny stwierdzający na podstawie rzeczowego przepisu nieważność aktu prawa unijnego, takie orzeczenie nie podlega już zaskarżeniu i jest ostateczne z pełną mocą wiążącą. Ponadto wyrok prejudycjalny stwierdzający nieważność dyrektywy jest wiążący dla sądu krajowego, który zwrócił się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym.

Z wyroku TSUE w sprawie *International Chemical Corporation*² wynika ponadto, że taki wyrok – mimo że jego adresem jest jedynie sąd, który zadał pytanie prejudycjalne – stanowi dla każdego innego sądu krajowego wystarczającą podstawę do tego, by uznać ten akt za nieważny w odniesieniu do rozstrzygnięcia, które ma podjąć.

Dodatkowo należy zaznaczyć, że na mocy art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej³ (zasada lojalności) wyrok prejudycjalny stwierdzający nieważność aktu prawa unijnego wiąże instytucje UE oraz wszystkie organy państw członkowskich (nie tylko sądy krajowe), w tym organy legislacyjne oraz – co wymaga podkreślenia – krajowe organy wykonawcze (w tym organy policji oraz wszystkich innych służb państwowych)⁴.

2. OGRANICZENIA ZASADY *NON BIS IN IDEM* W CELU OCHRONY INTERESÓW FINANSOWYCH UE JAKO ZAPRZECZENIE JEDNOLITOŚCI SANKCJI W ORZECZNICTWIE TSUE

Zasada *non bis in idem* (znana także jako zasada *ne bis in idem*) stanowi, że ta sama osoba nie może być ponownie sądzona lub ukarana w postępowaniu karnym za to samo przestępstwo. To prawo podstawowe zostało uznane zarówno przez Kartę praw podstawowych Unii Europejskiej⁵, jak i przez Konwencję o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności⁶.

W czterech sprawach z obszaru jurysdykcji włoskiej zwrócono się do TSUE o wykładnię tej zasady w ramach dyrektywy 2006/112/WE⁷ i dyrektywy 2003/6/WE⁸.

W sprawie *Luca Menci*⁹ włoski organ podatkowy nałożył na L. Menciego sankcję administracyjną za brak zapłaty podatku od towarów i usług za rok 2011. Menci był następnie sądzony w postępowaniu karnym za te same czyny przed Tribunale di Bergamo we Włoszech.

Z kolei w sprawie *Garlsson Real Estate*¹⁰ w 2007 r. włoska Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (narodowa komisja ds. spółek i giełdy, dalej: Consob) nałożyła sankcję administracyjną na Stefano Ricucciego za manipulacje na rynku giełdowym. Ricucci zaskarżył tę decyzję do sądów włoskich. W ramach skargi kasacyjnej do Corte Suprema Di Cassazione (włoskiego trybunału kasacyjnego) podniósł on kwestię, że za te same czyny został już prawomocnie skaza-

ny w 2008 r. na sankcję karną, która została darowana w wyniku amnestii.

W swych wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Tribunale di Bergamo i Corte Suprema Di Cassazione zwróciły się do TSUE w szczególności z pytaniem o zgodność kumulacji postępowań i sankcji z zasadą *ne bis in idem*. Trybunał uznał, że w wymienionych sytuacjach kumulacja „postępowań/sankcji karnych” i „postępowań/sankcji administracyjnych o charakterze karnym” może nastąpić wobec tej samej osoby za te same czyny. Taka kumulacja postępowań i sankcji stanowi ograniczenie, a wręcz zaprzeczenie zasady *ne bis in idem*.

TSUE stwierdził, że takie ograniczenia wymagają uzasadnienia, które podlega wymogom wynikającym z prawa UE¹¹. W tym kontekście Trybunał wyjaśnił, że przepisy krajowe zezwalające na kumulację postępowań i sankcji o charakterze karnym powinny:

- 1) służyć celowi interesu ogólnego uzasadniającego taką kumulację postępowań i sankcji, przy czym owe postępowania i sankcje powinny mieć cele uzupełniające,
- 2) ustanawiać jasne i precyzyjne zasady pozwalające podmiotowi prawa przewidzieć, jakie czyny i zaniechania mogą stanowić przedmiot takiej kumulacji postępowań i sankcji,
- 3) zapewniać wzajemną koordynację procedur w celu zredukowania do niezbędnego minimum dodatkowego obciążenia, jakie oznacza kumulacja postępowań dla zainteresowanych osób, oraz
- 4) gwarantować, że surowość wszystkich nałożonych sankcji zostanie ograniczona do tego, co jest bezwzględnie konieczne w stosunku do wagi danego przestępstwa.

Do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymogi te zostały spełnione w danym wypadku, a także upewnienie się, że ciężar wynikający konkretnie dla danej osoby z takiej kumulacji nie jest nadmierny w stosunku do wagi popełnionego przestępstwa.

Trybunał uznał także, że wymogi, jakie prawo UE stawia względem ewentualnej kumulacji postępowań i sankcji o charakterze karnym, zapewniają stopień ochrony zasady *ne bis in idem*, który nie narusza stopnia ochrony zagwarantowanego przez Konwencję o ochronie praw człowieka.

Opierając się na tych rozważaniach, w wyroku w sprawie *Menci* TSUE stwierdził, że cel w postaci zagwarantowania pełnego poboru VAT należnego na terytorium państw członkowskich UE może uzasadniać kumulację postępowań i sankcji o charakterze karnym. W odniesieniu do przepisów krajowych zezwalających na wszczęcie postępowania karnego nawet po nałożeniu niepodlegającej zaskarżeniu sankcji administracyjnej o charakterze karnym Trybunał zauważył, że zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy, że przepisy te pozwalają w szczególności na zapewnienie, aby dopuszczona przez nie kumulacja postępowań i sankcji nie wykraczała poza to, co jest bezwzględnie konieczne do osiągnięcia celu.

Odnosnie natomiast do wyroku w sprawie *Garlsson Real Estate* TSUE stwierdził, że cel w postaci ochrony integralności rynków finansowych UE oraz ochrony zaufania publicznego do instrumentów finansowych może uzasadniać kumulację postępowań i sankcji o charakterze karnym. Zauważył jednak, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy, że

przepisy włoskie sankcjonujące manipulacje na rynku nie wydają się zgodne z zasadą proporcjonalności. Owe przepisy krajowe dopuszczają bowiem prowadzenie postępowania administracyjnego o charakterze karnym za te same czyny, za które nastąpiło już skazanie w postępowaniu karnym. Sankcja karna jest sama w sobie karą za przestępstwo wystarczająco skuteczną, proporcjonalną i odstraszającą. W tych okolicznościach prowadzenie postępowania administracyjnego o charakterze karnym w związku z tymi samymi czynami, za które nastąpiło już skazanie w postępowaniu karnym, wykracza poza to, co jest bezwzględnie konieczne do osiągnięcia celu w postaci ochrony rynków. Ponadto owe przepisy nie gwarantują proporcjonalności sankcji jako całości do wagi przestępstwa.

W sprawach połączonych Di Puma i Zecca¹² w 2012 r. Consob nałożyła sankcje administracyjne na Enzo Di Pumę i Antonio Zeccę za wykorzystywanie informacji poufnych. W skargach przed Corte Suprema Di Cassazione podnieśli oni kwestię, że w postępowaniu karnym w związku z tymi samymi czynami, wszczętym równoległe z postępowaniem administracyjnym, sąd karny uznał, że nie stwierdzono wykorzystywania informacji poufnych. Zgodnie z krajowym prawem proceduralnym powaga rzeczy osądzonej, z której korzysta ten prawomocny wyrok uniewinniający sądu karnego, zakazuje prowadzenia postępowania administracyjnego w związku z tymi samymi czynami. W tym kontekście Corte Suprema Di Cassazione zwrócił się do TSUE z pytaniem, czy – z uwzględnieniem zasady *ne bis in idem* – dyrektywa 2003/6/WE sprzeciwia się takim przepisom krajowym. Dyrektywa ta nakłada bowiem na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji administracyjnych za naruszenie zakazu wykorzystywania informacji poufnych.

Trybunał w powołanych wyżej sprawach orzekł, że takie przepisy krajowe nie są sprzeczne z prawem UE, z uwzględnieniem zasady powagi rzeczy osądzonej, która ma istotne znaczenie zarówno w porządku prawnym UE, jak i w krajowych porządkach prawnych. Ponadto, jeżeli istnieje prawomocny wyrok uniewinniający sądu karnego stwierdzający brak przestępstwa, prowadzenie postępowania w sprawie nałożenia administracyjnej kary pieniężnej o charakterze karnym jest niezgodne z zasadą *ne bis in idem*. W takiej sytuacji prowadzenie takiego postępowania w oczywisty sposób wykracza poza to, co jest konieczne do realizacji celu polegającego na ochronie integralności rynków finansowych UE oraz ochronie zaufania publicznego do instrumentów finansowych.

Istotnym Judykatem dla stosowania zasady *non bis in idem* w kontekście dodatkowego zobowiązania podatkowego i postępowań karnych skarbowych (wydanym na skutek wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Haparanda tingsrátt [sąd w Haparanda]) jest wyrok w sprawie Fransson¹³. TSUE stwierdził w nim, że zasada ta, ujęta w art. 50 Karty praw podstawowych UE, nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przez państwo członkowskie kolejno sankcji podatkowej i sankcji karnej za ten sam czyn polegający na niedopełnieniu obowiązku przekazania prawidłowych informacji dotyczących podatku od wartości dodanej, pod warunkiem że pierwsza z tych sankcji nie ma charakteru karnego, co ustalić winien sąd krajowy. Państwu członkow-

skim przysługuje bowiem swoboda wyboru sankcji w celu zapewnienia poboru w pełnej wysokości dochodów z podatku od wartości dodanej, a tym samym ochrony interesów finansowych UE.

Sankcje te mogą więc mieć postać sankcji administracyjnych, sankcji karnych lub obu tych rodzajów sankcji łącznie. Dopiero jeżeli sankcja podatkowa ma charakter karny w rozumieniu art. 50 Karty praw podstawowych UE i jest ostateczna, zasada wyrażona w tym przepisie staje na przeszkodzie prowadzeniu przeciwko tej samej osobie kolejnego postępowania karnego. Z kolei oceny karnego charakteru sankcji podatkowych dokonuje się z uwzględnieniem trzech kryteriów. Pierwszym z nich jest kwalifikacja prawna naruszenia w prawie krajowym, drugim – sam charakter naruszenia, a trzecim – charakter i stopień surowości sankcji grożącej zainteresowanemu¹⁴.

3. DODATKOWE ZOBOWIĄZANIE PODATKOWE W KONTEKŚCIE JEDNOLITOŚCI SANKCJI (WEDŁUG ORZECZEŃ TSUE)

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowi rozwiązanie o charakterze sankcyjnym. Zostało ono wprowadzone (później) do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁵ z dniem 1 stycznia 2017 r.¹⁶ Sankcja wynosi 30% kwoty nieprawidłowości albo – w przypadku określonym w art. 112c ust. 1 pkt 1-4 tej ustawy – 100% kwoty nieuprawnionego podatku naliczonego. Sankcja w wysokości 30% może zostać zmniejszona do 20% wysokości dodatkowego zobowiązania, w przypadku gdy po zakończeniu kontroli podatkowej albo w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego wystąpią dwie okoliczności, mianowicie:

- 1) podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą wszystkie stwierdzone nieprawidłowości i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu;
- 2) podatnik złożył deklarację podatkową i wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego.

Podwyższona stawka sankcji (100%) ma zastosowanie w przypadku, gdy zawyżona kwota podatku naliczonego wykazana przez podatnika w deklaracji podatkowej wynika z faktur:

- 1) wystawionych przez podmiot nieistniejący,
- 2) stwierdzających czynności, które nie wystąpiły,
- 3) podających kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- 4) potwierdzających czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c.¹⁷

W postanowieniu z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie Ceramika Paradyż¹⁸, w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Łodzi o zgodność polskiej regulacji dodatkowego zobowiązania podatkowego z przepisami szóstej dyrektywy¹⁹, TSUE wyraził pogląd (pkt 24), że dodatkowe zobowiązanie podatkowe, takie jak to przewidziane w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., nie stanowi podatku, lecz sankcję, jeśli jest ono nakładane w związku z nieprawidłową deklaracją na podatek VAT. Wynika z tego, że także Trybunał uznał, że złożenie deklaracji VAT z zaniżonym podatkiem lub zawyżonym zwrotem podatku nie jest zdarzeniem rodzącym obowiązek podatkowy, który mógłby się przekształcić w zobowiązanie podatkowe o charakterze podatku, a jest jedynie zdarzeniem stanowiącym podstawę

wymiaru sankcji (kary) za nierzetelne zadeklarowanie podatku. Finansowe obciążenie podatnika za samo nierzetelne deklarowanie podatku stanowi dyscyplinującą i mającą działać prewencyjnie karę (sankcję) za uchylanie się od opodatkowania lub próbę wyłudzenia środków pieniężnych od Skarbu Państwa (delikt administracyjny).

Jednym z zasadniczych orzeczeń TSUE potwierdzających dopuszczalność stosowania w krajowym porządku prawnym dodatkowego zobowiązania podatkowego jest wyrok w sprawie K1²⁰. Trybunał przyjął w nim, że wspólny system podatku VAT nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników podatku od wartości dodanej, taką jak „dodatkowe zobowiązanie podatkowe”. Stosowanie tej sankcji, według Trybunału, nie stoi także na przeszkodzie innym przepisom prawa unijnego (w tym przypadku przepisom dyrektywy UE dotyczącej wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – w ówczesnie obowiązującym stanie prawnym był to art. 33 szóstej dyrektywy).

TSUE przypomniał zasadnicze cechy charakterystyczne podatku VAT, mianowicie:

- 1) generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;
- 2) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub świadczone usługi;
- 3) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji;
- 4) odliczenie od podatku przypadającego do zapłaty od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument²¹.

Jak dalej twierdzi TSUE: „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe», takie jak przewidziane w ustawodawstwie krajowym, którego dotyczy spór przed sądem krajowym, nie posiada powyższych cech. W tym zakresie wystarczy stwierdzić, że zdarzeniem powodującym powstanie tego zobowiązania nie jest pewna czynność, lecz błąd w deklaracji podatkowej, a także, że jego kwota nie jest określana proporcjonalnie do ceny otrzymanej przez podatnika.

W istocie chodzi tu nie o podatek, lecz o sankcję administracyjną nakładaną w przypadku stwierdzenia, że podatnik zadeklarował kwotę zwrotu różnicy podatku VAT lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej²².

Z ostatnim zdaniem wyrażonym przez TSUE w cytowanym orzeczeniu można się zgodzić w pewnym stopniu, gdyż faktycznie – jako że jedną z opcji możliwą do zastosowania przy dodatkowym zobowiązaniu podatkowym jest sankcja 100% – mamy tu do czynienia z sankcją, lecz w ocenie autora jest to sankcja nie tyle administracyjna, ile podatkowa, ponieważ jest wprowadzona w ustawie podatkowej. W istocie jednak, skoro to rozwiązanie jest stosowane w formie decyzji podatkowej, należy przyjąć, że jest to – wbrew stanowisku TSUE – forma opodatkowania, choć nie została mu poświęcona odrębna ustawa podatkowa.

Jako uniwersalny jawi się także pogląd Trybunału, że: „Zasada wspólnego systemu podatku VAT nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwa członkowskie środków stanowiących sankcję z tytułu nieprawidłowości w deklarowaniu należnych kwot podatku VAT. Przeciwnie, [...] państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku”²³.

Okazało się zatem, że dopuszczalne jest stosowanie środków lub instytucji zapobiegających powstawaniu nieprawidłowości w rozliczeniach podatku od towarów i usług. Omawiane rozwiązanie wróciło zatem do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z dniem 1 stycznia 2017 r. W dziale XI tej ustawy dodano z tym dniem rozdział 5 zatytułowany „Dodatkowe zobowiązanie podatkowe”²⁴.

4. ZACHOWANIE NALEŻYTEJ STARANNOŚCI (DOBREJ WIARY) JAKO WARUNEK UNIKNIĘCIA SANKCJI W PODATKU VAT W AKTACH PRAWNYCH I ORZECZENIACH NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO (NSA) I TSUE

Istotny w tej materii jest wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r.²⁵ Skład orzekający, biorąc pod uwagę całość orzecznictwa tego Sądu, uznał, że stwierdzenie o niesankcyjnym charakterze art. 203 dyrektywy 2006/112/WE oznacza, że – w przeciwieństwie do typowych przepisów, w których występuje sankcja (np. karnych), a które same w sobie nie umożliwiają żadnej uznaniowości co do ich stosowania w określonym stanie faktycznym – uregulowanie to może, w ściśle określonych przypadkach, ze względu na konieczność przestrzegania zasady neutralności VAT, nie zostać zastosowane, co jest kwestią pozostawioną ocenie organu podatkowego (sądu administracyjnego). Nie oznacza to natomiast, że nie ma ono charakteru sankcyjno-prewencyjnego, zmierzającego do eliminacji oszustw podatkowych, i że nie jest narzędziem zapobiegającym wyłudzeniom podatku z budżetu.

Rozważania dotyczące należytej staranności musi poprzedzić stwierdzenie, że niewątpliwie podatnicy nie mogą wykorzystywać zasady neutralności podatku VAT w celu dokonywania oszustw czy nadużyć podatkowych. Jak podkreślał to wielokrotnie TSUE, zasada ta jest fundamentalna, dlatego zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym zarówno przez szóstą dyrektywę, jak i dyrektywę 2006/112/WE²⁶. Jedynie wykazanie przez podatnika dobrej wiary (czyli wykazanie, że mimo dochowania należytej staranności nie mógł uniknąć udziału w oszustwie) może uchronić go przed negatywnymi skutkami jego postępowania.

Orzeczenia o takiej treści były wydawane przede wszystkim w sprawach związanych z dokonaniem wykładni art. 168 dyrektywy 2006/112/WE (art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.)²⁷. W orzeczeniach tych, niezależnie od kwestii dobrej wiary, TSUE – z uwagi na inną treść i cel tych przepisów (ochrona państwa przed utratą wpływów z należności podatkowych) – dodawał, że podczas ich stosowania należy brać także pod uwagę fakt całkowitego wyeliminowania przez podatnika negatywnych skutków wystawienia faktur. Jeżeli bowiem podatnik zapobiegnie utracie wpływów z należności podatkowych, do której mogłoby dojść z powodu wystawienia

takich faktur, to nawet gdy nie wykazał się dobrą wiarą, nie ma potrzeby orzekania na podstawie tych regulacji.

Na powyższe orzeczenia zwrócił uwagę NSA w powołanym wyżej wyroku z dnia 10 października 2018 r., jak również WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 października 2017 r.²⁸ Sąd orzekający odwołał się do wyroków TSUE w sprawach: *Schmeink & Cofreth i Strobel*²⁹, *Karageorgou i in.*³⁰, *Reemtsma Cigarettenfabriken*³¹, *Stadeco*³², *ŁWK-56*³³, *Stroj trans*³⁴ i stwierdził, że podatnik może skorygować nieprawidłowo wykazany w fakturze podatek zawsze, gdy wykaże, że wystawił ją, działając w dobrej wierze, lub gdy w wystarczającym czasie całkowicie wyeliminował ryzyko jakiegokolwiek uszczuplenia dochodów podatkowych.

Należy jednak zauważyć – na co słusznie zwrócił uwagę NSA w swoich rozważaniach prawnych – że powołane wyroki, z wyjątkiem ostatniego, zapadły w stanach faktycznych, w których nie zaistniało ryzyko uszczuplenia należności publicznoprawnych. Z uwagi na istotność problemu powstaje zatem kwestia, czy owe stany faktyczne zawierają wystarczające determinanty przesądzające o braku możliwości korekty podatku przez podatnika celem uniknięcia sankcji. Warto więc poddać opisane wyżej orzeczenia analizie z perspektywy prawidłowości zastosowanej przez NSA argumentacji.

W wyroku w sprawie *Schmeink & Cofreth i Strobel* w pierwszym przypadku podatnik nabył 50% udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (niem. *Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH*). Następnie wystawił dla nabytej spółki fakturę za usługi doradcze, których w rzeczywistości nigdy nie wyświadczył. Faktura proforma została użyta przez nabytą spółkę w toku starań o grant inwestycyjny. Nabyta spółka nie odliczyła wykazanego podatku, czyli faktura nie została wykorzystana. W drugim przypadku podatnik wystawił kilka faktur za czynności, które nigdy nie wystąpiły. Celem wystawiania fikcyjnych faktur było ukrycie strat w jednej z prowadzonych przez niego firm. Kwoty wynikające z faktur były uiszczane, a on zwracał firmom – adresatom faktur kwoty, które zostały na jego rzecz zapłacone. Kwoty te wykazał w fakturach jako podlegające opodatkowaniu VAT, a adresaci faktur odliczyli wynikające z nich kwoty podatku. W tym przypadku co prawda faktura została wykorzystana, ale wystawca faktury uiszczył kwotę wykazaną na fakturze.

Stan faktyczny rozpatrywany w wyroku w sprawie *Stadeco* był następujący – podatnik w latach 1993-1995 świadczył usługi w Niemczech i państwach trzecich na rzecz *Economische Voorlichtingsdienst* (biuro informacji gospodarczej, dalej: EVD), podmiotu prawa publicznego mającego siedzibę w Holandii i podlegającego ministerstwu ds. gospodarki. EVD wykorzystywało usługi świadczone przez *Stadeco* wyłącznie do działalności, w odniesieniu do której, jako część podmiotu publicznoprawnego, nie było uprawnione do odliczenia podatku VAT. W tej sprawie podmiot omyłkowo wykazał podatek VAT.

W wyroku w sprawie *Reemtsma Cigarettenfabriken* podatnik był spółką z siedzibą w Niemczech i nie posiadał stałego zakładu we Włoszech. W 1994 r. włoska spółka świadczyła na rzecz spółki *Reemtsma* usługi reklamowe i marketingowe, na które wystawiała faktury z wykazaniem VAT. Po uiszczeniu należności wynikających z faktur (w tym na rzecz włoskiego skarbu państwa) *Reemtsma* wystąpiła o częściowo-

wy zwrot kwot VAT zapłaconego w 1994 r., które uznała za zapłacone nienależnie, ponieważ rzeczony usługi były świadczony na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym niż Włochy państwie członkowskim (tj. w Niemczech), czyli VAT był należny w tym państwie członkowskim. W tej sprawie VAT również został wykazany w wyniku błędu.

Podobnie w wyroku w sprawie *Karageorgou i in.* VAT został wykazany na fakturze omyłkowo – dotyczył usługi, która nie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem.

Z kolei w wyroku w sprawie *ŁWK-56* spór między podatnikiem a bułgarskim organem podatkowym dotyczył odmowy prawa do odliczenia podatku VAT ze względu na niewykazanie rzeczywistego charakteru czynności powodujących naliczenie podatku³⁵. W stanie faktycznym tej sprawy *ŁWK-56*, będąca producentem rolnym, odliczyła naliczony podatek VAT na podstawie szeregu faktur za dostawy towarów, wystawionych odpowiednio przez dwa podmioty, które przestały być zarejestrowane jako podatnicy VAT. Wszystkie faktury zostały uregulowane w gotówce i zaksięgowane przez tę spółkę. Odpowiednie dostawy zostały wpisane do ksiąg sprzedaży wskazanych dostawców. Organ podatkowy przeprowadził kontrole krzyżowe u obydwu dostawców, w których trakcie zażądał okazania określonej liczby dokumentów, dotyczących w szczególności pochodzenia dostarczonych towarów oraz realizacji dostaw. Dostawcy nie spełnili tego żądania. Organ podatkowy uznał, że nie zostało wykazane, iż dostawy zostały zrealizowane, a więc podatek VAT został niesłusznie wykazany na spornych fakturach. W konsekwencji skierował on do *ŁWK-56* rektyfikację wcześniejszej decyzji podatkowej, zawierającej odmowę prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie powyższych faktur. W toku postępowania do akt sprawy dołączono dwie rektyfikacje decyzji podatkowych – skierowane do obu dostawców; dotyczą one okresu, do którego odnosi się postępowanie główne. Z decyzji wynika, że organ podatkowy stwierdził, iż nie ma potrzeby korekty podstawy opodatkowania w związku z dostawami tych dwóch podmiotów.

W tej sprawie bułgarski sąd krajowy skierował następujące pytania prejudycjalne do TSUE:

- 1) czy art. 203 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT wykazany przez daną osobę na fakturze jest od niej należny bez względu na faktyczne zaistnienie czynności podlegającej opodatkowaniu, i czy z samego faktu, że organ podatkowy nie skorygował w skierowanej do wystawcy tej faktury rektyfikacji decyzji podatkowej zadeklarowanego przez niego podatku VAT wynika, iż organ ten uznał, że wspomniana faktura odpowiada faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu, oraz
- 2) czy prawo UE należy interpretować w ten sposób, że art. 167 i 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, a także zasady neutralności podatkowej, pewności prawa i równego traktowania stoją na przeszkodzie temu, aby wystawcy faktury odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego, chociaż w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy tej faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek VAT nie został skorygowany.

Odpowiadając na te pytania, TSUE stwierdził, że przepis art. 203 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten

sposób, że podatek VAT wykazany na fakturze przez daną osobę jest od niej należny bez względu na faktyczne zaistnienie czynności podlegającej opodatkowaniu oraz że z samego faktu, iż w skierowanej do wystawcy faktury rektyfikacji decyzji podatkowej organ podatkowy nie skorygował zadeklarowanego przez podatnika podatku VAT nie można wnioskować, że organ ten uznał, iż omawiana faktura odpowiada faktycznej czynności podlegającej opodatkowaniu. Wystawca faktury jest natomiast zobowiązany do zapłacenia podatku VAT wykazanego na tej fakturze, nawet w przypadku braku czynności podlegającej opodatkowaniu, zgodnie z przepisem art. 203 przywołanej dyrektywy. Korzystanie z prawa do odliczenia przez odbiorcę faktury jest ograniczone wyłącznie do tego podatku, który odpowiada czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, zgodnie z art. 63 i 167 powyższej dyrektywy.

Przepis art. 167 i 168 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, a także zasada neutralności podatkowej nie stoją na przeszkodzie odmowie odbiorcy faktury prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego ze względu na brak czynności podlegającej opodatkowaniu, nawet jeżeli w rektyfikacji decyzji podatkowej skierowanej do wystawcy faktury zadeklarowany przez tego ostatniego podatek VAT nie został skorygowany.

Jak wynika z powyższego, w orzeczeniach w sprawach ŁWK-56 i Stroj trans TSUE, mając na uwadze konieczność zapobiegania oszustwom podatkowym, potwierdził dotychczas prezentowane stanowisko, w myśl którego każdy, kto wykazuje podatek VAT na fakturze lub na innym dokumencie uznawanym za fakturę, jest zobowiązany z tytułu tego podatku.

W kontekście powyższych rozważań warto także – jako próbę odpowiedzi na pytanie dotyczące determinantów przesądzających o braku możliwości skorzystania z korekty podatku przez podatnika celem uniknięcia sankcji – przytoczyć wyrok NSA z dnia 5 lutego 2014 r.³⁶ Skład orzekający stwierdził w nim, że wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia należności budżetowej następuje wtedy, gdy korekta została przeprowadzona w odpowiednim czasie. Jeżeli bowiem nabywca skorzystał z prawa do odliczenia, korekta będzie spóźniona³⁷. Słusznie też dodano, że to nie na organie podatkowym spoczywa obowiązek wyeliminowania ryzyka uszczuplenia dochodów podatkowych czy udowodnienia, że takie ryzyko nie występuje, lecz na skarżącym³⁸.

Jak dalej słusznie stwierdził NSA w wyroku z dnia 10 października 2018 r.³⁹, abstrahując od negatywnej oceny dobrej wiary skarżącej czy odpowiedniego czasu na wyeliminowanie przez nią zagrożenia uszczupleniem w budżecie, nie można uznać, że w stanie faktycznym, w którym podatnik bierze udział w oszustwie podatkowym, ma on prawo do dokonania korekt. Gdyby bowiem przyjąć inaczej, podmioty wystawiające fikcyjne faktury po ujawnieniu tego procederu korygowałyby te faktury i deklaracje oraz powoływały się na decyzje wydawane względem ich kontrahentów (o odmowie prawa do odliczenia podatku z fikcyjnych faktur) w celu uniknięcia zastosowania w ich przypadku art. 108 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W ten sposób zatem korygowałyby oszustwa, a nie do tego służy powyższy przepis.

Ponadto NSA odwołał się do wyroku w sprawie Stroj trans, w którym TSUE stwierdził, że nie można uznać obowiązku

ustanowionego w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE za nadający zobowiązaniu do zapłaty charakter sankcji. Jak ocenił ostatecznie NSA, biorąc pod uwagę całość orzecznictwa Trybunału, należy przyjąć, że stwierdzenie o niesankcyjnym charakterze powyższego przepisu oznacza, że w przeciwieństwie do typowych regulacji, w których występuje sankcja (np. karnych), a które same w sobie nie umożliwiają żadnej uznaniowości co do ich stosowania w określonym stanie faktycznym, przepis ten może – w ściśle określonych przypadkach, ze względu na konieczność przestrzegania zasady neutralności VAT – nie zostać zastosowany, co jest kwestią pozostawioną ocenie organu podatkowego (sądu administracyjnego). Nie oznacza to natomiast, że nie ma on charakteru sankcyjno-prewencyjnego, zmierzającego do eliminacji oszustw podatkowych.

Z analizy powołanych orzeczeń NSA i TSUE wynikają kluczowe wnioski, oprócz już przedstawionych, że gdy przestępstwo podatkowe jest popełnione przez samego podatnika, to ma to również miejsce wtedy, gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towaru lub usługi uczestniczył w transakcji związanej z przestępstwem w zakresie VAT. W takich okolicznościach podatnik – w świetle dyrektywy 2006/112/WE – powinien zostać uznany za uczestniczącego w tym przestępstwie, i to niezależnie od tego, czy osiąga on korzyść z odsprzedaży towarów lub wykorzystania usług w ramach opodatkowanych transakcji dokonywanych przez niego na późniejszym etapie obrotu. Jeżeli natomiast określone w tej dyrektywie materialne i formalne przesłanki powstania prawa do odliczenia zostały spełnione, niezgodnie z zasadami funkcjonowania prawa do odliczenia, przewidzianymi przez tę dyrektywę, jest sankcjonowanie odmową możliwości skorzystania z tego prawa podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej transakcji dostawca dopuścił się przestępstwa lub że inna transakcja wchodząca w skład łańcucha dostaw, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, której dokonał ów podatnik, została zrealizowana z naruszeniem przepisów o podatku VAT⁴⁰. Jeżeli podmiot gospodarczy podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem, czy to w zakresie VAT, czy w innej dziedzinie, może on domniemywać legalności tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego VAT. Podatnikowi można byłoby odmówić prawa do odliczenia tylko w razie udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcje stanowiące podstawę prawa do odliczenia wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu. Określenie działań, jakich w konkretnej sytuacji można w sposób uzasadniony oczekiwać od podatnika, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia VAT, w celu upewnienia się, że dokonywane przez niego transakcje nie wiążą się z popełnieniem przestępstwa przez podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu, zależy przede wszystkim od okoliczności rozpatrywanego przypadku.

Warto zatem wymienić czynniki, które mogą być brane pod uwagę przez organ podatkowy przy ocenie, czy wystąpił obrót fikcyjnymi fakturami:

- 1) poziom zatrudnienia – np. wykonawca usługi w ogóle nie zatrudnia pracowników lub zatrudnia ich w liczbie nieproporcjonalnej na wykonanie prac w terminie;
- 2) zaplecze techniczne, środki, majątek – a w zasadzie ich brak, co uniemożliwia wykonanie prac określonych w treści faktury, przy jednoczesnym braku najmu, użyczenia czy leasingu sprzętu;
- 3) brak wystarczających zapasów towarów dla pokrycia całości zafakturowanych transakcji, brak pojazdów, którymi byłby realizowany przewóz towarów, brak jakichkolwiek dokumentów potwierdzających fakt zlecenia transportu firmie trzeciej. W przypadku obrotu towarem bardzo często jest kontrolowany nie tylko dostawca podatnika, lecz także poprzedni etap obrotu. Jeżeli organ udowodni, że na poprzednim etapie obrotu nie dokonano rzeczywistych transakcji, to w konsekwencji uzna, że dostawca podatnika nie posiadał wystarczającej ilości towaru, by zrealizować dostawę;
- 4) sposób zapłaty – przeważnie zapłata za transakcję następuje w gotówce, a w sytuacji, gdy jest wykonywany przelew, środki finansowe są podejmowane z rachunku zaraz po ich wpływie na konto (tego samego lub kolejnego dnia);
- 5) dokumentacja (ten aspekt dotyczy szczególnie dużych zamówień) – brak umów zawartych w formie pisemnej lub jeżeli są zawarte, nie regulują wielu istotnych kwestii, np. konkretnego zakresu prac, terminów wykonania robót, roszczeń (np. na wypadek rozwiązania umowy, uchybień w sposobie realizacji przedmiotu umowy itp.).

Jeżeli okoliczności faktyczne uzasadniają podejrzenie nieprawidłowości lub naruszenia prawa, przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności. Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia VAT badał, czy wystawca faktury za towary lub usługi, których odliczenie ma dotyczyć, jest podatnikiem, czy dysponuje towarami będącymi przedmiotem transakcji i jest w stanie je dostarczyć oraz czy wiąże się z obowiązkiem złożenia deklaracji i zapłaty VAT, w celu upewnienia się, że podmioty działające na wcześniejszych etapach obrotu nie dopuszczają się nieprawidłowości lub przestępstwa, albo żeby podatnik ten posiadał potwierdzające to dokumenty. Przez nałożenie na podatników takich obowiązków pod groźbą odmowy prawa do odliczenia organy podatkowe przerzuciłyby zatem na podatników, w sposób sprzeczny ze wskazanymi przepisami, własne zadania w zakresie kontroli. Nie można też zapominać, że co do zasady to do organów podatkowych należy dokonywanie niezbędnych kontroli podatników w celu wykrycia nieprawidłowości i naruszeń przepisów prawa w zakresie podatku VAT oraz karanie podatników winnych takich nieprawidłowości lub naruszeń, nie zaś przerzucanie wspomnianej winy na inne podmioty gospodarcze.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Stanowisko TSUE, zgodnie z którym istnieje możliwość korekty podatku od towarów i usług, uzależniona jednak od dobrej wiary wystawcy faktury, jest konsekwencją zasady

neutralności VAT. Przypomnieć należy, że w myśl dyrektywy 2006/112/WE do obowiązków państw członkowskich należy określenie procedur dotyczących korekty nienależnie zafakturowanego VAT.

Warto też zaznaczyć, że istotna jest ewolucja poglądów TSUE w powyższym zakresie, gdyż wraz z kolejnymi wyrokami Trybunał doprecyzował i rozszerzył swoje stanowisko w tej sprawie. Zauważył on bowiem, że warunkiem prawa do korekty powinno być wyeliminowanie ryzyka uszczuplenia wpływów do budżetu z tytułu VAT, czyli zapewnienie, że adresat błędnej faktury nie odliczył wykazanego podatku, a jeżeli takie odliczenie zostało dokonane, to że będzie ono skorygowane. Ponadto takie prawo do korekty nie może być uzależnione od decyzji uznaniowej organów podatkowych, co TSUE stwierdził w wyroku w sprawie *Schmeink & Cofreth i Strobel*.

W orzeczeniu tym Trybunał przyjął także, że jeżeli wystawca wadliwej faktury w wystarczającym czasie całkowicie wyeliminował ryzyko jakichkolwiek strat we wpływach podatkowych, zasada neutralności podatku od wartości dodanej wymaga, by podatek, który został nieprawidłowo zafakturowany, mógł być skorygowany bez uzależniania tej korekty od warunku działania wystawcy faktury w dobrej wierze. Dlatego też jeżeli takie ryzyko zostało wyeliminowane, korekta podatku od wartości dodanej, który został nieprawidłowo zafakturowany, nie może być uzależniona od uznania organów podatkowych.

Podsumowując, działania związane z korektą fikcyjnych faktur muszą wynikać z inicjatywy ich wystawcy. Jeśli podatnik podejmie czynności zmierzające do wyeliminowania ryzyka uszczuplenia wpływów budżetowych w odpowiednim czasie, przed ujawnieniem nieprawidłowości przez organ podatkowy, wówczas korektę takich faktur należy uznać za zasadną. Mając natomiast na uwadze relacje prawa krajowego i unijnego w zakresie opisanych wyżej sankcji, należy podkreślić, że przepisy, do których przyjęcia są upoważnione państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. W rezultacie nie mogą one być więc wykorzystywane w sposób podważający neutralność VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez przepisy unijne w tej dziedzinie⁴¹. W związku z tym, jeśli zwrot VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzeczony zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia odbiorcy odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze⁴².

Dodatkowo należy zaznaczyć, że istotny dla polskiego ustawodawstwa podatkowego jest także art. 273 dyrektywy 2006/112/WE. Według stanowiska TSUE wyrażonego w wyroku w sprawie *Grupa Warzywna*⁴³ warunkiem zastosowania powyższego przepisu jest zapewnienie równego traktowania transakcji krajowych i międzynarodowych oraz niepowstawanie formalności związanych z przekraczaniem granic. Trybunał wskazał, że co do zasady państwa unijne mogą wdrażać uregulowania sankcyjne, powinny być one jednak zgodne z założeniami i zasadami systemu VAT. TSUE podkreślił także,

że biorąc pod uwagę treść art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasadę proporcjonalności, nie można uchylać przepisów sankcjonujących w VAT, nierozróżniających przyczyn wystąpienia nieprawidłowości. Według TSUE powstała w niniejszej sprawie nieprawidłowość nie była działaniem nakierowanym na oszustwo podatkowe i uszczuplenie wpływów do budżetu państwa. Stąd także wniosek o konieczności każdorazowego wnikliwego badania przyczyn nieprawidłowości w kontekście stosowania sankcyjnej stawki podatku VAT, w przeciwnym razie bowiem może dojść do bezprawnego nałożenia sankcji podatkowej w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego – przeciwnego do *ratio legis* wprowadzenia przepisów sankcjonujących do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Przypisy

- 1 Wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE.
- 2 Wyrok z dnia 13 maja 1981 r. w sprawie 66/80 SpA International Chemical Corporation v. Amministrazione delle finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1981:102, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61980CJ0066> (wer. ang.), dostęp: 9.06.2022.
- 3 Wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13.
- 4 M. Taborowski, *Skutki wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdzającego nieważność dyrektywy retencyjnej*, opracowanie opublikowane na stronie Fundacji Helsińskiej http://www.hfhr.pl/wp-content/uploads/2014/04/skutki_wyroku_TSUE_MTaborowski-3.pdf, dostęp: 9.06.2022.
- 5 Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 389, dalej: Karta praw podstawowych UE.
- 6 Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, dalej: Konwencja o ochronie praw człowieka.
- 7 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 8 Dyrektywa 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2003 r. w sprawie wykorzystywania poufnych informacji i manipulacji na rynku (nadużyć na rynku), Dz. Urz. UE L 96 z 12.04.2003, s. 16, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 367, dalej: dyrektywa 2003/6/WE.
- 9 Wyrok z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-524/15 – postępowanie karne przeciwko Luce Menciemu, ECLI:EU:C:2018:197, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0524>, dostęp: 9.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Menci.
- 10 Wyrok z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-537/16 Garlsson Real Estate SA i in. v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), ECLI:EU:C:2018:193, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0537>, dostęp: 9.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Garlsson Real Estate.
- 11 Zgodnie z art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych UE: „Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób”.
- 12 Wyrok z dnia 20 marca 2018 r. w sprawach połączonych C-596/16 i C-597/16 Enzo Di Puma v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) i Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) v. Antonio Zecca, ECLI:EU:C:2018:192, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0596>, dostęp: 9.06.2022.
- 13 Wyrok z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10 Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0617>, dostęp: 9.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Fransson.
- 14 Tak w pkt 34, 35, 37 oraz w pkt 1 sentencji wyroku w sprawie Fransson.
- 15 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 16 Zmiana wprowadzona na mocy art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024, dalej: ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r.).
- 17 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- 18 Postanowienie z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-168/06 Ceramika Paradyż sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2007:139, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60918&pageIndex=0&doclang=pl&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5582701>, dostęp: 9.06.2022.
- 19 Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, dalej: szósta dyrektywa.
- 20 Wyrok z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K1 sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2009:11, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0502>, dostęp: 9.06.2022, dalej: wyrok w sprawie K1.
- 21 Zob. wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C475/03 Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl v. Agenzia Entrate Ufficio Cremona, ECLI:EU:C:2006:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0475>, dostęp: 9.06.2022.
- 22 Wyrok w sprawie K1, dok. cyt., pkt 18-19.
- 23 Tamże, pkt 20.
- 24 Na mocy art. 1 pkt 21 ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r.
- 25 I FSK 843/18, LEX nr 1568773.
- 26 Por. np. wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. państwo belgijskie i państwo belgijskie v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 10.06.2022.
- 27 Por. np. wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354>, dostęp: 10.06.2022.
- 28 III SA/Wa 816/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29C0FDB1CF>, dostęp: 10.06.2022.
- 29 Wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v. Finanzamt Borken i Manfred Strobel v. Finanzamt Esslingen, ECLI:EU:C:2000:469, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61998CJ0454> (wer. ang.), dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel.
- 30 Wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78/02, C-79/02 i C-80/02 Elliniko Dimosio v. Maria Karageorgou, Katina Petrova i Loukas Vlachos, ECLI:EU:C:2003:604, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0078> (wer. ang.), dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Karageorgou i in.
- 31 Wyrok z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze, ECLI:EU:C:2007:167, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0035>, dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken.
- 32 Wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Staatssecretaris van Financiën v. Stadeco BV, ECLI:EU:C:2009:380, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0566>, dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Stadeco.
- 33 Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 ŁWK-56 EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenije na izpylnienieto” – Warna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:55, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0643>, dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie ŁWK-56.
- 34 Wyrok z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 Stroj trans EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenie na izpylnienieto” – Warna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0642>, dostęp: 10.06.2022, dalej: wyrok w sprawie Stroj trans.

- ³⁵ W wyroku w sprawie Stroj trans TSUE rozpatrywał analogiczny stan faktyczny. Wniosek o wydanie orzeczenia został złożony w ramach sporu między podatnikiem (Stroj trans) a bułgarskim organem podatkowym.
- ³⁶ I FSK 198/13, LEX nr 1449663.
- ³⁷ Por. wyroki NSA: z dnia 1 grudnia 2015 r., I FSK 1329/14, LEX nr 2067853; z dnia 3 czerwca 2015 r., I FSK 315/14, LEX nr 1783226.
- ³⁸ Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2014 r., I FSK 198/13, dok. cyt.
- ³⁹ I FSK 843/18, dok. cyt.
- ⁴⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., I SA/Wr 203/17, LEX nr 1794924.
- ⁴¹ Zob. wyrok w sprawie Stadeco, dok. cyt.
- ⁴² Zob. wyrok w sprawie Reemtsma Cigarettenfabriken, dok. cyt.
- ⁴³ Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. 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: 10.06.2022.
- Bibliografia**
- Literatura**
- Taborowski M., *Skutki wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdzającego nieważność dyrektywy retencyjnej*, opracowanie opublikowane na stronie Fundacji Helsińskiej http://www.hfhr.pl/wp-content/uploads/2014/04/skutki_wyroku_TSUE_MTaborowski-3.pdf, dostęp: 9.06.2022.
- Akty prawne**
- Dyrektywa 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 28 stycznia 2003 r. w sprawie wykorzystywania poufnych informacji i manipulacji na rynku (nadużyć na rynku), Dz. Urz. UE L 96 z 12.04.2003, s. 16, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 367.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 389.
- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.
- Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.
- 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 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Postanowienie TSUE z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-168/06 Ceramika Paradyż sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, ECLI:EU:C:2007:139, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60918&pageIndex=0&doclang=pl&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5582701>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2015 r., I FSK 1329/14, LEX nr 2067853.
- Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2015 r., I FSK 315/14, LEX nr 1783226.
- Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2014 r., I FSK 198/13, LEX nr 1449663.
- Wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I FSK 843/18, LEX nr 1568773.
- Wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C475/03 Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl v. Agenzia Entrate Ufficio Cremona, ECLI:EU:C:2006:629, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0475>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. państwo belgijskie i państwo belgijskie v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:446, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0439>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych C-78/02, C-79/02 i C-80/02 Elliniko Dimosio v. Maria Karageorgou, Katina Petrova i Loukas Vlachos, ECLI:EU:C:2003:604, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62002CJ0078> (wer. ang.), dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0354>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 13 maja 1981 r. w sprawie 66/80 SpA International Chemical Corporation v. Amministrazione delle finanze dello Stato, ECLI:EU:C:1981:102, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61980CJ0066> (wer. ang.), dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. 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: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze, ECLI:EU:C:2007:167, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62005CJ0035>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K1 sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECLI:EU:C:2009:11, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0502>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Staatssecretaris van Financiën v. Stadeco BV, ECLI:EU:C:2009:380, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0566>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v. Finanzamt Borken i Manfred Strobel v. Finanzamt Esslingen, ECLI:EU:C:2000:469, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61998CJ0454> (wer. ang.), dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawach połączonych C-596/16 i C-597/16 Enzo Di Puma v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) i Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob) v. Antonio Zecca, ECLI:EU:C:2018:192, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0596>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-524/15 – postępowanie karne przeciwko Luce Menciemu, ECLI:EU:C:2018:197, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0524>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-537/16 Garlsson Real Estate SA i in. v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), ECLI:EU:C:2018:193, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0537>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10 Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0617>, dostęp: 9.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 Stroj trans EOOD v. Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0642>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-643/11 LWK-56 EOOD v. Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:55, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0643>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 października 2017 r., III SA/Wa 816/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/29C0FDB1CF>, dostęp: 10.06.2022.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 listopada 2017 r., I SA/Wr 203/17, LEX nr 1794924.