

Pozbawienie prawa do odliczenia podatku od towarów i usług w przypadku fikcyjnych transakcji łańcuchowych a zasada proporcjonalności i neutralności VAT

Deprivation of the right to deduct VAT in the case of fictitious chain transactions and the principle of proportionality and neutrality of VAT

dr Radosław Rycielski

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

Streszczenie

Celem artykułu jest szczegółowa ilustracja analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) oraz polskiego sądownictwa administracyjnego w sprawach z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w których zasada proporcjonalności miała istotny wpływ na rozstrzygnięcie kwestii pozbawienia danego podmiotu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku fikcyjnych transakcji łańcuchowych. Szczególną uwagę zwrócono na przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ w tym zakresie oraz na wiodące poglądy TSUE i wynikające z nich wskazania interpretacyjne. Została także poruszona kwestia wpływu tych poglądów na linię orzeczniczą w polskich sądach administracyjnych. Wnioski dotyczą głównie możliwości naruszenia praw podatnika zagwarantowanych przez Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² wskutek błędnej implementacji dyrektyw unijnych.

Słowa kluczowe: transakcja łańcuchowa, sankcja podatkowa, zasada proporcjonalności VAT³, zasada neutralności VAT, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, prawo do odliczenia podatku VAT.

Abstract

The aim of the article is a detailed illustration of the analysis of the case law of the CJEU and the Polish administrative judiciary in cases in the field of taxation with tax on goods and services, in which the principle of proportionality had a significant impact on resolving the issue of depriving a given entity of the right to deduct VAT in the case of fictitious chain transactions. Particular attention was paid to the provisions of Directive 112 in this regard and to the leading views of the CJEU and the resulting interpretation guidelines. There was also raised the issue of the impact of these views on the line of jurisprudence in Polish administrative courts. The conclusions mainly concern the possibility of violating the taxpayer's rights guaranteed by the Constitution of the Republic of Poland through incorrect implementation of EU directives.

Keywords: chain transaction, tax sanction, the principle of proportionality of VAT, the principle of VAT neutrality, intra-Community supply of goods, intra-Community acquisition of goods, the right to deduct VAT.

1. PRZEDMIOT BADAŃ I ZAKRES REGULACJI PRAWNYCH DOTYCZĄCYCH ANALIZOWANEGO ZAGADNIENIA

Fikcyjne transakcje łańcuchowe stanowią przedmiot rozważań i orzeczeń nie tylko sądownictwa administracyjnego, lecz także TSUE, a przede wszystkim przedmiot regulacji art. 22 ust. 1-3 oraz art. 22a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 1 tej ustawy miejscem dostawy towarów w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy. Jednocześnie w myśl art. 22 ust. 2, w przypadku gdy te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego

dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy, wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie. Zgodnie z art. 22 ust. 2a przywołanej ustawy w przypadku towarów, o których mowa w art. 22 ust. 2, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego przez nabywcę, który dokonuje również ich dostawy, przyjmuje się, że wysyłka lub transport są przyporządkowane dostawie dokonanej do tego nabywcy, chyba że z warunków dostawy wynika, że wysyłkę lub transport towarów należy przyporządkować jego dostawie. W myśl natomiast art. 22 ust. 3 w przypadku, o którym mowa m.in. w art. 22 ust. 2a, dostawę towarów, która następuje po wysyłce lub transporcie towarów, uznaje się za dokonaną w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów.

Szczególnym rodzajem transakcji łańcuchowych są transakcje trójstronne, dokonywane między trzema podmiotami z różnych krajów w ramach Unii Europejskiej (UE). W przypadku transakcji łańcuchowych z wykorzystaniem transakcji wewnątrzspółnotowych opodatkowaniu preferencyjną stawką VAT 0% podlega wyłącznie jedna dostawa w łańcuchu dostaw, do której jest „przyporządkowana” wysyłka lub transport towaru (tzw. dostawa ruchoma lub dostawa międzynarodowa). Pozostałe dostawy (tzw. dostawy nieruchomości) są natomiast opodatkowane odpowiednio – w miejscu rozpoczęcia (dostawa poprzedzająca dostawę ruchomą) lub zakończenia wysyłki lub transportu towarów (dostawa następująca po dostawie ruchomej) – według stawki VAT właściwej dla dostawy towarów na terytorium tych krajów, przy czym istotne jest określenie, gdzie (na terytorium którego kraju) na kolejne podmioty w łańcuchu przechodzi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. Jeżeli transport jest organizowany przez podmiot będący pierwszym podmiotem w łańcuchu, powinien on być przyporządkowany do pierwszej dostawy w łańcuchu.

W zakresie rozliczenia transakcji łańcuchowych może wystąpić brak możliwości odliczenia VAT, jak również mogą być nałożone na podatnika dodatkowe sankcje. Nałożenie sankcji podatkowej w postaci pozbawienia prawa do odliczenia podatku od towarów i usług jest możliwe na podstawie art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁵

TSUE natomiast stoi na stanowisku⁶, że w sytuacji, w której fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej, dokonywane w sposób „okrężny” między tymi samymi podmiotami i opiekujące na te same kwoty, nie spowodowały utraty wpływów podatkowych, wówczas dyrektywę 2006/112/WE – w świetle zasad neutralności i proporcjonalności – należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, wykluczającym możliwość odliczenia podatku od towarów i usług w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, a jednocześnie zobowiązującym osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji, pod warunkiem że prawo krajowe umożliwia dokonanie korekty rozliczeń tegoż podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub jeżeli zapobiegnie on w stosownym czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, czego weryfikacja należy już do organów poszczególnych państw.

Pojawia się tu istotny problem prawny, polegający na zgodności krajowych regulacji umożliwiających zastosowanie

wskazanej sankcji z zasadą proporcjonalności i neutralności VAT. Przejawia się on w wynikającym wprost z niektórych orzeczeń TSUE nakazie interpretowania powyższych zasad w ten sposób, że w razie dokonywania fikcyjnych transakcji w sposób „okrężny” zasady te sprzeciwiają się przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia, transakcje te bowiem – mimo że są niezgodne z normą art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – nie przysporzyły podmiotom je przeprowadzającym żadnej korzyści podatkowej ze względu na „okrężny” charakter transakcji i brak utraty wpływów podatkowych przez skarbu państwa. Chociaż zatem na gruncie wskazanego przepisu prawa polskiego występuje tutaj niezgodność, to jednak TSUE stoi na stanowisku, że w przypadku, w którym nie doszło do oszustwa podatkowego, zasada neutralności VAT ma nadrzędne znaczenie, a odmowa odliczenia zapłaconego w sposób prawidłowy VAT i nałożenie dodatkowej grzywny równej kwocie nienależnie odliczonego VAT nie są proporcjonalne do naruszenia polegającego na wystawianiu faktur z tytułu fikcyjnych transakcji.

Powyższy przepis ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadzono natomiast z zamysłem przeciwdziałania oszustwom podatkowym. Przyjęto w nim obowiązek równoległego rozpoznania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów w kraju, który przyznał dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych numer, którym posłużył się nabywca towaru, w sytuacji, gdy ten kraj UE nie jest jednocześnie krajem zakończenia transportu. Podatnik może uniknąć skutków podwójnego opodatkowania, jeśli spełni jedną z dwóch przesłanek wskazanych w tym przepisie. Pojawia się jednak możliwość odmiennego interpretowania – przy wykorzystaniu wykładni celowościowej – art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz wspomnianego wyżej wyroku TSUE⁷.

2. WPŁYW REGULACJI DYREKTYWY 2006/112/WE NA INTERPRETACJĘ KRAJOWYCH PRZEPISÓW SANKCYJNYCH DOTYCZĄCYCH FIKCYJNYCH TRANSAKCJI ŁAŃCUCHOWYCH

Mając na uwadze art. 168 dyrektywy 2006/112/WE, należy pamiętać o możliwości odliczenia podatku VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji, wynikającej z tego przepisu. Wynika z niego bowiem, że podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku VAT nałożonego na towary i usługi, które wykorzystuje na potrzeby opodatkowanych transakcji. Innymi słowy, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym⁸. Należy też liczyć się z sytuacją, w której fikcyjne transakcje sprzedaży, dokonywane w sposób „okrężny” pomiędzy tymi samymi podmiotami i opiekujące na te same kwoty, nie spowodowały utraty wpływów podatkowych i wówczas – według powołanego wyroku TSUE – dyrektywę 2006/112/WE trzeba interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona przepisom prawa krajowego, które wykluczają możliwość odliczenia VAT w odniesieniu do transakcji fikcyjnych, a jednocześnie zobowiązują osoby, które wykazują VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku, w tym z tytułu fikcyjnej transakcji.

Tymczasem w przypadku gdy transakcja nabycia towaru lub usługi jest fikcyjna, nie może ona mieć żadnego związku z transakcjami podatnika obciążonymi podatkiem należnym. W związku z tym, jeżeli brak jest rzeczywistej dostawy towarów lub rzeczywistego świadczenia usług, nie może powstać żadne prawo do odliczenia⁹. Okoliczność, że fikcyjna transakcja nie może uprawniać do żadnego odliczenia, jest zatem nierozzerwalnie związana z mechanizmem podatku VAT.

Trzeba jednak zauważyć, że obowiązek wszystkich podmiotów, które wyszczególniają VAT na fakturze, do zapłaty tego podatku został wyraźnie ustanowiony w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE. W tym względzie TSUE wyjaśnił, że wykazany na fakturze VAT jest należny od wystawcy tej faktury również w przypadku braku rzeczywiście zrealizowanej transakcji podlegającej opodatkowaniu¹⁰.

Dwie ww. zasady nie mają zasadniczo zastosowania do tego samego podmiotu gospodarczego. To wystawca faktury jest zobowiązany do zapłaty VAT wykazanego na tej fakturze, podczas gdy możliwości odliczenia VAT w odniesieniu do fikcyjnych transakcji nie ma odbiorca tej faktury. Niemniej w sytuacji opisanej w wyroku w sprawie EN.SA. wymogi określone w art. 168 i 203 dyrektywy 2006/112/WE muszą być spełnione łącznie wobec tego samego podmiotu gospodarczego. Te same ilości towaru (w tym przypadku energii elektrycznej) były bowiem fikcyjnie odsprzedawane po tej samej cenie między spółkami należącymi do tej samej grupy w sposób „okrężny” tak, że spółki te sprzedawały i odkupywały owe ilości towaru po tej samej cenie. W związku z tym każdy podmiot gospodarczy był jednocześnie wystawcą faktury wykazującej kwotę VAT oraz odbiorcą innej faktury z tytułu nabycia tej samej ilości energii elektrycznej po tej samej cenie i wyszczególniającej tę samą kwotę VAT. Jeden z podmiotów (spółka A) był zatem, jako wystawca faktury i zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE, zobowiązany do zapłaty skarbowi państwa kwoty VAT, która została na tej fakturze wskazana. Jeśli natomiast weźmie się pod uwagę fikcyjny charakter omawianych transakcji, podmiot ten zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 168 tej dyrektywy nie mógł odliczyć tej samej kwoty podatku wykazanego na fakturze, której był odbiorcą, z tytułu zakupu energii elektrycznej. Z tych względów powstaje problem prawny, czy łączne stosowanie tych wymogów, wynikających z prawa krajowego i przejętych z dyrektywy 2006/112/WE, do podmiotu gospodarczego znajdującego się w sytuacji takiej jak ta, w której znajduje się spółka A, narusza zasadę neutralności VAT.

Nie ulega wątpliwości, że mechanizm odliczeń VAT przewidziany w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112/WE ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jeżeli podlega ona opodatkowaniu VAT. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego całkowitą neutralność jakiegokolwiek działalności gospodarczej, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama VAT¹¹.

Jednakże zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112/WE¹². Niebezpieczeństwo uszczuplenia dochodów podatkowych nie jest co do zasady całko-

wicie wyeliminowane, jeżeli odbiorca faktury, na której nieprawidłowo wyszczególniono VAT, może posłużyć się tą fakturą w celu skorzystania z prawa do odliczenia tego podatku¹³. W tym kontekście obowiązek ustanowiony w art. 203 tej dyrektywy ma na celu zapobieganie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych, jakie może wynikać z prawa do odliczenia¹⁴. Jednakże zgodnie z zasadą proporcjonalności wspomniany obowiązek nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu, a w szczególności nie może podważać w sposób nieproporcjonalny zasady neutralności VAT. Otóż w sytuacji takiej jak w powołanym wyroku w sprawie EN.SA., w której z uwagi na fikcyjny charakter transakcji odliczenie podatku jest niedopuszczalne, poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze VAT, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych¹⁵.

W przypadku przedstawionym w wyroku w sprawie EN.SA. spółka A świadomie wystawiła faktury nieodpowiadające jakiegokolwiek rzeczywistej transakcji. W tych okolicznościach spółka ta nie może się powoływać na swą dobrą wiarę. Fikcyjne transakcje sprzedaży energii elektrycznej pomiędzy spółkami nie doprowadziły natomiast do żadnej utraty wpływów podatkowych. Zaangażowane spółki regularnie bowiem płaciły VAT obciążający realizowane przez nie transakcje sprzedaży energii elektrycznej, a ponadto odkupywały tę samą ilość energii elektrycznej po tej samej cenie, czyli odliczały taką samą kwotę VAT jak ta, którą uiściły. W tych okolicznościach dyrektywa 2006/112/WE, rozpatrywana w świetle zasad neutralności i proporcjonalności, nakłada na państwa członkowskie obowiązek umożliwienia wystawcy faktury, odnoszącej się do fikcyjnej transakcji, dochodzenia zwrotu podatku wykazanego na tej fakturze, który musiał on zapłacić, jeżeli zapobiegł on w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych.

Na kanwie powyższych rozważań powstaje także pytanie, czy zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona w sytuacji takiej, jak w postępowaniu głównym, przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia.

Zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie są upoważnione do przyjęcia przepisów w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i uniknięcia oszustw podatkowych. W szczególności w braku przepisów prawa UE w tej kwestii państwa członkowskie mają kompetencję do wyboru sankcji, które uznają za odpowiednie, w przypadku nieprzestrzegania warunków przewidzianych w regulacjach UE w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT¹⁶. Są one jednak zobowiązane wykonywać swe kompetencje z poszanowaniem prawa UE i jego ogólnych zasad, a zatem z poszanowaniem zasady proporcjonalności. Sankcje takie nie mogą zatem wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów, o których mowa w art. 273 przywołanej dyrektywy, oraz nie mogą podważać neutralności VAT¹⁷.

W pierwszej kolejności na potrzeby dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, do którego ukarania służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty¹⁸. Przy czym należy zauważyć, że w niniejszej sprawie prawo krajowe przewiduje, w celu zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw, grzywnę, której kwota nie jest obliczana na podstawie zobowiązania podatkowego podatnika, lecz jest ona równa kwocie nienależnie odliczonego przez podatnika podatku¹⁹. Z uwagi bowiem na to, że zobowiązanie podatkowe podatnika do zapłaty VAT jest równe różnicy między podatkiem należnym z tytułu towarów i usług nabytych na późniejszym etapie obrotu a podatkiem podlegającym odliczeniu z tytułu towarów i usług nabytych na wcześniejszym etapie obrotu, kwota podatku nienależnie odliczonego niekoniecznie odpowiada temu zobowiązaniu podatkowemu.

Taka sytuacja była analizowana w postępowaniu zakończonym wyrokiem w sprawie EN.SA. W związku z tym, że spółka A dokonywała fikcyjnych transakcji sprzedaży tych samych ilości energii elektrycznej po tej samej cenie, zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT w odniesieniu do tych transakcji nie istniało. W tej sytuacji grzywna równa 100% kwoty podatku nienależnie odliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, która została nałożona bez uwzględnienia faktu, że ta sama kwota VAT została prawidłowo uiszczona na późniejszym etapie obrotu, a skarb państwa nie poniósł w związku z tym żadnego uszczerbku we wpływach podatkowych, stanowi karę nieproporcjonalną do zakładanego jej celu.

W drugiej kolejności, w sytuacji takiej, jak w powyższym postępowaniu, zasada neutralności VAT sprzeciwia się również zastosowaniu sankcji takiej, jak ustanowiona w prawie krajowym. W tym kontekście poszanowanie zasady neutralności VAT zapewnia bowiem możliwość, którą mogą przewidzieć państwa członkowskie, skorygowania nieprawidłowo wyszczególnionego na fakturze podatku, jeżeli wystawca faktury udowodni działanie w dobrej wierze lub zapobiegnie w odpowiednim czasie i całkowicie niebezpieczeństwu uszczuplenia dochodów podatkowych²⁰. Z kolei nałożenie grzywny równej 100% kwoty nienależnie odliczonego podatku prowadzi do tego, że możliwość dokonania korekty zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 203 dyrektywy 2006/112/WE staje się bezprzedmiotowa. Nawet jeśli bowiem można dokonać korekty owego zobowiązania podatkowego, w przypadku braku ryzyka utraty wpływów podatkowych, kwota równa kwocie nienależnie odliczonego podatku pozostaje należna w ramach tej grzywny.

Konkludując, warto wobec tego zauważyć, że zasadę proporcjonalności i neutralności VAT należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji takiej, jak w opisanym wyżej postępowaniu w sprawie EN.SA. zasady te sprzeciwiają się przepisowi prawa krajowego, na podstawie którego niezgodne z prawem odliczenie podatku VAT podlega grzywnie równej kwocie dokonanego odliczenia. Ponadto celem art. 203 dyrektywy 2006/112/WE jest eliminacja ryzyka utraty wpływów podatkowych, które może wynikać z nieuprawnionego skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego przez odbiorcę faktury na podstawie takiej faktury. Wprawdzie

skorzystanie z prawa do odliczenia jest ograniczone tylko do podatków związanych z transakcją opodatkowaną VAT, to jednak niebezpieczeństwo utraty wpływów podatkowych występuje nadal, jako że adresat faktury nienależnie wykazującej VAT może się nią posłużyć w celu skorzystania z prawa do odliczenia zgodnie z art. 168 przywołanej dyrektywy. Nie można bowiem wykluczyć, że organy podatkowe nie będą mogły stwierdzić we właściwym czasie, iż względu materialnoprawne sprzeciwiają się skorzystaniu z formalnie przysługującego prawa do odliczenia²¹.

Tym sposobem art. 203 dyrektywy 2006/112/WE ma na celu zapewnienie wzajemnego powiązania między prawem do odliczenia przysługującym odbiorcy faktury oraz zobowiązaniem podatkowym wystawcy faktury, jak dzieje się to zwykle w przypadku rzeczywistej dostawy po stronie dostawcy i odbiorcy świadczenia. Zgodnie z brzmieniem wspomnianego art. 203 nie jest konieczne, aby odbiorca faktury faktycznie skorzystał z prawa do odliczenia. W rezultacie wystawca faktury odpowiada niezależnie od winy za ryzyko (tj. abstrakcyjnie), że odbiorca faktury może w sposób nieuprawniony skorzystać z prawa do odliczenia na podstawie takiej (nieprawidłowej) faktury. Chodzi więc o abstrakcyjną odpowiedzialność na zasadzie ryzyka po stronie wystawcy faktury. Dzieje się tak nie tylko w przypadku pomyłki co do prawidłowej stawki podatku (na fakturze wskazano podstawową stawkę podatku zamiast stawki obniżonej), lecz w szczególności również w przypadku rozliczenia fikcyjnych transakcji.

Istnieje jednakże odmienny pogląd prezentowany w orzecznictwie podatkowym TSUE, mianowicie w jednym z orzeczeń Trybunał orzekł, że z uwagi na okoliczność, że sporne świadczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT, kwota błędnie wykazana na fakturze jako VAT również nie może zostać uznana za ten podatek²². Konsekwentna kontynuacja tego orzecznictwa oznaczałaby, że rozliczenie fikcyjnych transakcji – jako że nie podlegają one także VAT – nie prowadziłyby do skutków prawnych określonych w art. 203 dyrektywy 2006/112/WE. To uregulowanie znajdowałoby zastosowanie wyłącznie w przypadku wykazania zbyt wysokiej wartości VAT w związku z (rzeczywistą) dostawą lub usługą. Niemniej ani brzmienie tego przepisu, ani jego cel w postaci wprowadzenia abstrakcyjnej odpowiedzialności na zasadzie ryzyka nie dają podstawy do takiego ograniczenia. Można oczywiście analizować te prawdopodobieństwa jedynie z historycznego punktu widzenia, wspomniane wyżej orzeczenie odnosiło się bowiem do stanu prawnego określanego wówczas przez szóstą dyrektywę Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG)²³.

Mając wszakże na uwadze aktualne regulacje unijne, art. 168 i 203 dyrektywy 2006/112/WE nie sprzeciwiają się, aby w przypadku fikcyjnych transakcji istniało zobowiązanie podatkowe z tytułu wystawienia faktury, a równocześnie organ podatkowy odmówił przyznania prawa do odliczenia (także wielokrotnie w ramach zamkniętego łańcucha dostaw)²⁴. Przesłanką jest jednak to, aby zobowiązanie podatkowe wynikające z art. 203 tej dyrektywy mogło zostać skorygowane, gdy tylko ryzyko utraty wpływów podatkowych zostało

wykluczone. Wówczas można wprowadzić sankcję za wystawienie nieprawidłowej faktury, lecz sankcja w pełnej wysokości podatku od fikcyjnych transakcji nabycia, uznanych za niepodlegające odliczeniu, jest nieproporcjonalna, jeżeli VAT należny z tytułu fikcyjnych transakcji sprzedaży został odprowadzony i w konsekwencji nie występowało ryzyko utraty wpływów podatkowych.

3. KONTROWERSJE WOKÓŁ WSKAZAŃ INTERPRETACYJNYCH TSUE DOTYCZĄCYCH WEWNĄTRZSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW W RAMACH TRANSAKCJI ŁAŃCUCHOWYCH

Jak wskazał TSUE w wyroku z dnia 7 lipca 2022 r.²⁵, art. 41 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowiące pierwszy etap w łańcuchu kolejnych transakcji, zostało błędnie zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny nadany na potrzeby VAT przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została błędnie zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Przepis ten, rozpatrywany w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tymże przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.

W odniesieniu do okoliczności, w których transakcje tworzące łańcuch dwóch następujących po sobie dostaw doprowadziły do powstania tylko jednego transportu wewnątrzwspólnotowego, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem transport ten może zostać przypisany tylko do jednej z tych dwóch dostaw, a dostawa ta jest jedyną zwolnioną z podatku w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów jako dostawa wewnątrzwspólnotowa. W celu ustalenia tej z dwóch dostaw, do której należy przypisać taki transport, trzeba dokonać całościowej oceny wszystkich szczególnych okoliczności sprawy²⁶. Warto też przypomnieć, że zgodnie z art. 20 dyrektywy 2006/112/WE „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Zdaniem niektórych organów podatkowych (jak w wyroku w sprawie B.) ze wspomnianego art. 20 nie można wywieść, że ustalenie wewnątrzwspólnotowego charakteru danej transakcji zależy od użycia konkretnego numeru identyfikacyjnego VAT. W związku z tym okoliczność, że spółka B posłużyła się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym przez państwo członkowskie rozpoczęcia transpor-

tu towarów, sama w sobie nie wyklucza wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji i możliwości zastosowania art. 41 przywołanej dyrektywy.

W tym kontekście bez znaczenia jest argumentacja spółki B odnosząca się do art. 138 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi²⁷, który przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium danego państwa, ale na terytorium UE, jeżeli podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, na których rzecz jest dokonywana dostawa, są zidentyfikowani do celów VAT w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów oraz podali dostawcy ten numer identyfikacyjny VAT. Nawet bowiem przy założeniu, że na podstawie art. 138 ust. 1 lit. b okoliczność wykorzystania przez nabywcę numeru identyfikacyjnego VAT nadanego przez państwo członkowskie inne niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów należy uznać za dodatkową przesłankę materialną, od której jest uzależnione zwolnienie w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, przepis ten, wprowadzony dyrektywą 2018/1910, nie ma zastosowania *ratione temporis* do okoliczności faktycznych występujących w sprawie będącej przedmiotem orzekania TSUE (wyrok w sprawie B.).

Odnosnie do celów realizowanych przez art. 41 dyrektywy 2006/112/WE Trybunał orzekł natomiast, że przepis ten ma za zadanie, po pierwsze, zagwarantowanie opodatkowania danego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz, po drugie, uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego nabycia²⁸. Tymczasem te dwa cele mogą być skutecznie osiągnięte przez państwo członkowskie identyfikacji również wtedy, gdy państwo to jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów. W związku z tym wspomniany art. 41 ma zastosowanie w sytuacji, gdy państwo członkowskie, które opiera się na tym przepisie, aby objąć opodatkowaniem VAT wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, jest państwem członkowskim rozpoczęcia transportu towarów.

Z kolei odnośnie do opodatkowania VAT nabycia początkowo uznanego za wewnątrzwspólnotowe w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów należy przypomnieć, że zgodnie z art. 41 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE zasada dotycząca miejsca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, przewidziana w tym przepisie, ma znaczenie tylko w zakresie, w jakim nabywca nie wykazał, że nabycie to zostało opodatkowane VAT zgodnie z art. 40 tej dyrektywy.

Celowe jest w tym kontekście zastanowienie się nad wpływem objęcia opodatkowaniem VAT przez odpowiednich nabywców w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów drugiej dostawy w łańcuchu kolejnych rozpatrywanych transakcji, czyli tej, która została błędnie zakwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. W tym względzie „nabywcą”, o którym mowa w art. 41 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE, jest podmiot, który dokonał

„wewnątrzwspólnotowego nabycia” towarów, co do którego przepis ten przewiduje, że uznaje się je za dokonane na terytorium państwa członkowskiego identyfikacji. W analizowanym przypadku postępowanie główne dotyczyło opodatkowania pierwszej dostawy w ramach łańcucha kolejnych rozpatrywanych transakcji i stąd też należało uznać (co też uczynił TSUE), że spółka B jest „nabywcą” w rozumieniu tego przepisu. Podatek zapłacony przez klientów tej spółki w związku z drugą dostawą w ramach tego samego łańcucha odnosi się natomiast do odrębnej transakcji. Wobec tego okoliczność, że klienci spółki B objęli opodatkowaniem VAT nabycie towarów błędnie zakwalifikowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów, nie ma wpływu na ocenę możliwości zastosowania art. 41 przywołanej dyrektywy.

Jest tu jednak istotny także kolejny element umożliwiający szerokie ujęcie kwestii, mianowicie znaczenie okoliczności, że zgodnie z wyjaśnieniami sądu odsyłającego – pomimo zmiany przez organ podatkowy kwalifikacji pierwszej dostawy w ramach łańcucha kolejnych rozpatrywanych transakcji na transakcję wewnątrzwspólnotową – sprzedawca, czyli spółka A, pozostaje zobowiązany do zafakturowania VAT według stawki podstawowej, podczas gdy nabywca, czyli spółka B, nie może odliczyć naliczonego VAT. W tym względzie należy wskazać, że brzmienie art. 41 dyrektywy 2006/112/WE nie pozwala samo w sobie na ustalenie, czy taka okoliczność ma znaczenie dla możliwości zastosowania tego przepisu. Mając na uwadze kontekst, w jaki wpisuje się art. 41, należy jednak uściślić, że zgodnie z ogólnym systemem tej dyrektywy dostawy wewnątrzwspólnotowe są co do zasady zwolnione w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów, podczas gdy wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów są opodatkowane w państwie członkowskim zakończenia transportu, tak więc wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma następstwo w postaci wewnątrzwspólnotowej dostawy zwolnionej z podatku.

Organ podatkowy na podstawie poczynionych przez siebie ustaleń faktycznych zmienił kwalifikację dostawy dokonanej przez spółkę A na rzecz spółki B z transakcji krajowej na transakcję wewnątrzwspólnotową, spółka A jest jednak nadal zobowiązana do poboru VAT według stawki podstawowej od tej dostawy. Jako że transakcja ta podlega zatem opodatkowaniu w Polsce, należy uznać, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów od spółki A na rzecz spółki B jest traktowana jako niezwolniona z podatku.

Tymczasem w braku zwolnienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu towarów nie może istnieć ryzyko unikania opodatkowania, w związku z czym opodatkowanie tej transakcji w tym państwie członkowskim na podstawie zasady ustanowionej w art. 41 dyrektywy 2006/112/WE jest sprzeczne z celami realizowanymi przez ten przepis. Należy dodać, że o ile państwa członkowskie są uprawnione do wydania przepisów służących do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, o tyle zgodnie z zasadą proporcjonalności przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów, a zatem nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, będącą fundamentalną zasadą

wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach prawa UE w tej dziedzinie²⁹.

Zastosowanie zasady sformułowanej w art. 41 dyrektywy 2006/112/WE do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będącego wynikiem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów niepodlegającej zwolnieniu prowadzi do dodatkowego opodatkowania, które nie jest zgodne z zasadami proporcjonalności i neutralności podatkowej. Uzasadniony jest zatem wniosek, że powyższe uregulowanie należy interpretować w ten sposób, iż nie stoi ono na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, na mocy których wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest uznane za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, gdy nabycie to, stanowiące pierwszą transakcję w łańcuchu kolejnych transakcji, zostało błędnie zakwalifikowane jako transakcja krajowa przez uczestniczących w niej podatników, którzy podali w tym celu swój numer identyfikacyjny VAT nadany przez to państwo członkowskie, a późniejsza transakcja, która została błędnie zakwalifikowana jako transakcja wewnątrzwspólnotowa, została objęta opodatkowaniem VAT jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez nabywców towarów w państwie członkowskim zakończenia transportu towarów. Uregulowanie to, rozpatrywane w świetle zasad proporcjonalności i neutralności podatkowej, stoi jednak na przeszkodzie tymże przepisom państwa członkowskiego, gdy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, które uznaje się za dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, wynika z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, która w tym państwie członkowskim nie została uznana za transakcję zwolnioną z podatku.

4. WYBRANE IMPLIKACJE POGŁĄDÓW ORZECZNICZYCH TSUE DOTYCZĄCYCH SANKCJI W TRANSAKCJACH ŁAŃCUCHOWYCH W POLSKIEJ JUDYKATURZE SĄDOWOADMINISTRACYJNEJ W KONTEKŚCIE ZASADY PROPORCJONALNOŚCI I NEUTRALNOŚCI VAT

Analiza stanowisk TSUE prowadzi do wniosku, że polskie orzecznictwo sądownoadministracyjne w zdecydowanej większości przypadków podziela poglądy prawne zawarte w powołanych wyżej wyrokach Trybunału. I tak w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) wskazuje się, że art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ma zapobiegać nadużyciom w systemie VAT i należy stosować go z uwzględnieniem oceny, czy sytuacja zaistniała wskutek wystawienia faktury, o której mowa w tym przepisie, niesie za sobą ryzyko obniżenia wpływów z tytułu podatków, zgodnie z zasadą neutralności VAT. Wyeliminowanie takiego zagrożenia czyni nieuzasadnionym (niecelowym) stosowanie tego uregulowania, gdyż naruszałoby to zasadę neutralności VAT i pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, która wynika z art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP³⁰.

Na szczególną uwagę zasługuje jednak treść wyroku NSA z dnia 10 marca 2015 r.³¹, w którym sąd ten stwierdził, że podstawowym celem dokonywania wykładni systemowej jest zapewnienie zgodności między normami należącymi do odrębnych porządków prawnych (tj. prawa polskiego i prawa unijnego) oraz inspirowanie organu stosującego prawo krajowe do wyboru takiego rezultatu wykładni, który zapewnia

możliwie największą skuteczność prawa unijnemu. W konsekwencji sąd krajowy powinien dokonać wykładni istniejącego prawa wewnętrznego tak, aby uwzględniała ona zarówno treść, jak i cel przepisu prawa unijnego. Wykładnia celowościowa prawa wspólnotowego nakazuje natomiast w większym stopniu uwzględniać cele konkretnych rozwiązań prawnych niż literalne brzmienie przepisów je zawierających. Ponadto organy państwa członkowskiego nie mogą się powoływać na bezpośrednią skuteczność dyrektywy ani korygować wadliwie czy nieprecyzyjnie implementowanych przepisów krajowych, stosując ich prowsólnotową wykładnię, zgodną z celami dyrektywy, jeśli miałyby to pogarszać korzystniejszą sytuację podatnika, gwarantowaną w prawie krajowym. Granicą korygującej wykładni prowsólnotowej przepisów prawa podatkowego, z których są wywodzone negatywne skutki dla podatników, jest brzmienie przepisów krajowych.

O ile zrozumiałe jest powoływanie się przez NSA na zasadę prymatu, tj. zastępowanie normy krajowej normą unijną, co znajduje umocowanie w treści art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP, o tyle należy wyrazić wątpliwość, czy stosowanie się do tej zasady nie stoi w sprzeczności w uzasadnionych przypadkach z zasadą *in dubio pro tributario*. Nie jest tak wszakże w przypadku fikcyjnych transakcji łańcuchowych. Z tego powodu, ze względu na treść art. 88 ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zastosowanie tego przepisu znajduje uzasadnienie. Skoro bowiem ustawodawca zakłada, że podatnik, który dokonuje wewnątrzspólnotowego nabycia i doprowadza do jego opodatkowania w państwie rejestracji podatkowej, a nie w państwie przeznaczenia towarów, nie wykorzystuje tych towarów do działalności opodatkowanej, to nie ma konieczności wprowadzania tego wyłączenia. Nie jest bowiem wówczas spełniony ogólny warunek powstania prawa do odliczenia, czyli związek ze sprzedażą opodatkowaną. Nie ma w istocie potrzeby wprowadzenia wyłączenia, o którym mowa.

Uzasadnieniem wprowadzenia tego ograniczenia jest także orzecznictwo TSUE. W wyroku w sprawach połączonych X i fiscale eenheid Facet BV Trybunał stwierdził, że jeśli za miejsce wewnątrzspólnotowego nabycia towarów uznaje się miejsce na terytorium państwa członkowskiego, które nadało nabywcy numer identyfikacyjny, pod którym dokonał on takiego nabycia, nabywca ten nie jest uprawniony do bezpośredniego odliczenia podatku w tym państwie członkowskim. W takich przypadkach dopuszczalny jest pogląd o porządkującym, a nie normatywnym charakterze wskazanej nowelizacji. Dopuszczalna jest zatem wykładnia systemowa, która prowadzi do wykładni zgodnej z prawem unijnym, opartej na poglądach TSUE.

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Skoro celem artykułu była szczegółowa ilustracja analizy orzecznictwa TSUE oraz polskiego sądownictwa administracyjnego w sprawach z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług, w których zasada proporcjonalności miała istotny wpływ na rozstrzygnięcie kwestii pozbawienia danego podmiotu prawa do odliczenia VAT w przypadku fikcyjnych transakcji łańcuchowych, to należy po dokonaniu owej analizy stwierdzić, że o ile znajduje uzasadnienie tendencja do uniemożliwiania podatnikom działalności oszukańczej względem skarbu państwa opisanej w treści artykułu, o tyle niedo-

puszczalne jest ograniczanie prawa podatnika wynikające z jednoznacznego brzmienia tych przepisów w krajowym otoczeniu prawnym w sytuacji, w której ustawodawca popełnia błędy w implementowaniu dyrektyw unijnych³². Nie jest to zgodne z zasadami demokratycznego państwa prawnego, wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP, jak i z utrwalonym w orzecznictwie TSUE poglądem, że organy państwa członkowskiego nie mogą się powoływać na bezpośrednią skuteczność dyrektywy ani korygować wadliwie czy nieprecyzyjnie implementowanych przepisów krajowych, stosując ich prowsólnotową wykładnię, zgodną z celami dyrektywy, jeśli miałyby to pogarszać korzystniejszą sytuację podatnika, gwarantowaną w prawie krajowym. Nie jest bowiem uzasadnione oczekiwanie od podatników doszukiwania się przez nich istoty regulacji prawnej nie w tekście obowiązujących ustaw, a w prawie unijnym, stąd też jako postulat *de lege ferenda* należy postawić nie tylko zgodność implementowanych dyrektyw z prawem krajowym, ale również takie ich wdrażanie do krajowego porządku prawnego, które nie będzie stało w sprzeczności z opisanymi wyżej zasadami konstytucyjnymi oraz ugruntowanymi w polskim prawie podatkowym. Warto także zaznaczyć, że uchwalanie lub nowelizowanie ustaw skutkujące pogorszeniem sytuacji prawnej ich adresatów można byłoby uznać za zmiany o charakterze porządkowym, a nie normatywnym, jedynie w ściśle określonych sytuacjach nadzwyczajnych.

W każdym razie jednak nałożony na organy obowiązek prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³³) oraz działania w granicach i na podstawie obowiązującego prawa (art. 120 tej ustawy) nie oznacza, że organy podatkowe są obowiązane interpretować dany stan jedynie w sposób zadowalający podatnika, a więc w sposób zbieżny z jego stanowiskiem. Postawa taka znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie TSUE, według którego państwa członkowskie są wprawdzie uprawnione do wydania przepisów służących do zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania przestępczości podatkowej, lecz przepisy te nie powinny wykraczać poza zakres konieczny do osiągnięcia zamierzonych celów i nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność VAT, stanowiącą fundamentalną zasadę wspólnego systemu VAT³⁴.

Przypisy

- ¹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ³ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁵ Por. W. Modzelewski, *Odpowiedzialność podatnika VAT wplatanego w karuzelę podatkową, czyli MATRIX wspólnotowego VAT-u*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5659300,odpowiedzialnosc-podatnika-VAT-wplatanego-w-karuzele-podatkowa-czyli-matrix-wspolnotowego-vatu.html>, 24 stycznia 2023 r., dostęp: 9.02.2023.
- ⁶ Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-712/17 EN.SA. Srl v. Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, ECLI:EU:C:2019:374, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0712>, dostęp: 9.02.2023, dalej: wyrok w sprawie EN.SA.

- ⁷ *Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2020, s. 35 i nast.
- ⁸ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2012:557, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0496>, pkt 36, dostęp: 13.02.2023.
- ⁹ Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI i Valérieane SNC v. Ministre de l'Action et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2018:501, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0459>, pkt 36, dostęp: 13.02.2023.
- ¹⁰ Por. wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 Stroy Trans OOOD v. Direktor na direkcija „Obżalwane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0642>, pkt 38, dostęp: 13.02.2023, dalej: wyrok w sprawie Stroy Trans.
- ¹¹ Zob. podobnie wyroki TSUE:
- 1) z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2009:669, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0174>, pkt 27, dostęp: 13.02.2023;
 - 2) z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs v. RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0277>, pkt 38, dostęp: 13.02.2023.
- ¹² Wyrok w sprawie Stroy Trans.
- ¹³ Tamże, pkt 31.
- ¹⁴ Tamże, pkt 32.
- ¹⁵ Tamże, pkt 43.
- ¹⁶ Por. wyroki TSUE:
- 1) z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-518/14 Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, ECLI:EU:C:2016:691, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0518>, pkt 41, dostęp: 13.02.2023;
 - 2) 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>, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo, dostęp: 13.02.2023, dalej: wyrok w sprawie Farkas.
- ¹⁷ Zob. także 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>, pkt 62, dostęp: 13.02.2023.
- ¹⁸ Wyrok w sprawie Farkas, pkt 60.
- ¹⁹ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 134 i nast.
- ²⁰ K. Lasiński-Sulecki, *Wymóg posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej a zasada proporcjonalności. Glosa do wyroku TSUE z dnia 26.01.2012 r., sygn. akt C-588/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3, s. 41-46.
- ²¹ Zob. także J. Zając-Wysocka, *Klauzula nadużycia prawa w ustawie o VAT*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016, s. 134.
- ²² Wyrok TSUE z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do 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.), pkt 53, dostęp: 13.02.2023.
- ²³ Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- ²⁴ W. Modzelewski, *Raport na temat przyczyn, skali i metod wyludzeń podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 oraz odpowiedzialności Ministerstwa Finansów i podległych mu struktur i służb*, Warszawa 2018, s. 85.
- ²⁵ Wyrok TSUE z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie C-696/20 B. v. Dyrektor Izby Skarbowej w W., ECLI:EU:C:2022:528, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0696>, dostęp: 13.02.2023, dalej: wyrok w sprawie B.
- ²⁶ Por. wyrok TSUE z dnia 26 lipca 2017 r. w sprawie C-386/16 „Toridas” UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2017:599, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0386>, pkt 34 i 35, dostęp: 13.02.2023.
- ²⁷ Dz. Urz. UE L 311 z 7.12.2018, s. 3, dalej: dyrektywa 2018/1910.
- ²⁸ Wyrok TSUE z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08 Staatssecretaris van Financiën v. X i fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV, ECLI:EU:C:2010:217, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0536>, pkt 35, dostęp: 13.02.2023, dalej: wyrok w sprawach połączonych X i fiscale eenheid Facet BV.
- ²⁹ Wyrok TSUE z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 UAB „P” v. Dyrektor Izby Skarbowej w B., ECLI:EU:C:2021:215, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0048>, pkt 28, dostęp: 13.02.2023.
- ³⁰ Wyroki NSA:
- 1) z dnia 18 kwietnia 2012 r., I FSK 813/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8310059551>, dostęp: 13.02.2023;
 - 2) z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 267/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4048338E91>, dostęp: 13.02.2023.
- ³¹ I FSK 100/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/263F3569E5>, dostęp: 13.02.2023.
- ³² Por. A. Mudrecki, *Znaczenie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej*, red. B. Kucia-Guściora i in., Lublin 2018, s. 53.
- ³³ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- ³⁴ E. Michna, *Zasada proporcjonalności w wykładni przepisów dotyczących sankcji podatkowych w świetle orzecznictwa TSUE, TK oraz sądów administracyjnych*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015, s. 53-70.

Bibliografia

Literatura

- Lasiński-Sulecki K., *Wymóg posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej a zasada proporcjonalności. Glosa do wyroku TSUE z dnia 26.01.2012 r., sygn. akt C-588/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.
- Michna E., *Zasada proporcjonalności w wykładni przepisów dotyczących sankcji podatkowych w świetle orzecznictwa TSUE, TK oraz sądów administracyjnych*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015.
- Modzelewski W., *Raport na temat przyczyn, skali i metod wyludzeń podatku od towarów i usług w latach 2007-2015 oraz odpowiedzialności Ministerstwa Finansów i podległych mu struktur i służb*, Warszawa 2018.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.
- Mudrecki A., *Znaczenie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym*, w: *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej*, red. B. Kucia-Guściora i in., Lublin 2018.
- Podatek od towarów i usług – 59 najważniejszych pojęć*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2020.
- Zając-Wysocka J., *Klauzula nadużycia prawa w ustawie o VAT*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016.

Źródła internetowe

- Modzelewski W., *Odpowiedzialność podatnika VAT wplątanego w karuzelę podatkową, czyli MATRIX wspólnotowego VAT-u*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5659300,odpowiedzialnosc-podatnika-VAT-wplatanego-w-karuzele-podatkowa-czyli-matrix-wspolnotowego-vatu.html>, 24 stycznia 2023 r., dostęp: 9.02.2023.

Akty prawne

- 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.
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, Dz. Urz. UE L 311 z 7.12.2018, s. 3.

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- 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. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23.
- 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 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 10 marca 2015 r., I FSK 100/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/263F3569E5>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., I FSK 267/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4048338E91>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., I FSK 813/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8310059551>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do 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: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom SGPS SA v. Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2012:557, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0496>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie C-696/20 B. v. Dyrektor Izby Skarbowej w W., ECLI:EU:C:2022:528, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0696>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-712/17 EN.SA. Srl v. Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso, ECLI:EU:C:2019:374, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0712>, dostęp: 9.02.2023.
- 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: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-518/14 Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, ECLI:EU:C:2016:691, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0518>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20 UAB „P” v. Dyrektor Izby Skarbowej w B., ECLI:EU:C:2021:215, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0048>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs v. RBS Deutschland Holdings GmbH, ECLI:EU:C:2010:810, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0277>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 22 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-536/08 i C-539/08 Staatssecretaris van Financiën v. X i fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV, ECLI:EU:C:2010:217, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0536>, dostęp: 13.02.2023.
- 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: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 26 lipca 2017 r. w sprawie C-386/16 „Toridas” UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2017:599, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0386>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 27 czerwca 2018 r. w sprawach połączonych C-459/17 i C-460/17 SGI i Valériane SNC v. Ministre de l’Action et des Comptes publics, ECLI:EU:C:2018:501, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0459>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark A/S v. Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2009:669, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0174>, dostęp: 13.02.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 Stroy Trans EOOD v. Direktor na direkcija „Obzhatwane i upravljenje na izpyneniето” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za приходите, ECLI:EU:C:2013:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0642>, dostęp: 13.02.2023.