

Odliczenie podatku naliczonego a pokrzywdzenie oszustwem podatkowym – w świetle przepisów krajowych i prawa europejskiego

Input tax deduction and tax fraud – in the light of national and European law

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Wykładowca, nauczyciel akademicki w Wyższej Publicznej Uczelni Akademia Nauk Stosowanych w Elblągu,
ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

W artykule autor porusza problematykę odmowy przez organ podatkowy możliwości odliczenia podatku naliczonego przedsiębiorcy pokrzywdzonemu oszustwem podatkowym stwierdzonym prawomocnym wyrokiem sądu karnego. Stosowanie w takiej sytuacji normy z art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ stoi w sprzeczności z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej². Odmowa odliczenia jest wyjątkiem od zasady, a organ podatkowy powinien każdorazowo wskazać obiektywne przesłanki, ze względu na które odmawia podatnikowi prawa do odliczenia podatku. Zgodnie z orzecznictwem europejskim prawo do odliczenia nie może być ograniczane żadnymi warunkami czy limitami czasowymi. Przepisy krajowe z kolei powinny być stosowane tak, aby zapewnić skuteczność stosowania norm prawa Unii Europejskiej (UE) w sposób pełny. Nie można czynić zarzutu i „karać” podatnika brakiem możliwości złożenia skutecznych korekt i stwierdzenia nadpłaty za to, że de facto został pokrzywdzony przestępstwem i oszukany przez przestępcę (przestępcę skarbowego).

Słowa kluczowe: odliczenie podatku, korekta deklaracji, oszustwo podatkowe, pokrzywdzony, prawo europejskie.

Abstract

The article discusses the issue of the tax authority's refusal to deduct the input tax charged to an entrepreneur injured by tax fraud confirmed by a final judgment of a criminal court. In such a situation, the application of Art. 86 sec. 13 of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services (i.e. Journal of Laws of 2023, item 1570, hereinafter referred to as the VAT Act) is inconsistent with Directive 2006/112/EC. Refusal to deduct is an exception to principles, and the tax authority should each time indicate the objective reasons for which it refuses the taxpayer the right to deduct tax. According to European jurisprudence, the right to deduct may not be limited by any conditions or time limits. It is not possible to accuse and „punish” the taxpayer for the lack of possibility to submit effective corrections and establish an overpayment for de facto having been harmed by a crime and defrauded by a criminal (fiscal criminal).

Keywords: tax deduction, tax adjustment, tax fraud, expenses, European law.

1. WSTĘP

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. To uregulowanie, choć jego konstrukcja wydaje się prosta, prowadzi do problemów praktycznych, w których organy podatkowe stosują art. 86 przywołanej ustawy w sposób sprzeczny z przepisami prawa europejskiego. Może się tak

zdarzyć w sytuacji odliczenia podatku naliczonego, a raczej próby jego odliczenia, kiedy się okazuje, że przedsiębiorca padł ofiarą oszustwa podatkowego.

Celem zobrazowania powyższego wyobraźmy sobie, że dwóch przedsiębiorców (przedsiębiorca A i przedsiębiorca B) pozostaje ze sobą w stałych stosunkach gospodarczych, handluje ze sobą od kilku lat i nic nie wzbudza podejrzeń co do możliwości popełniania oszustwa podatkowego przez jednego z nich. Co więcej, kiedy strony podejmowały ze sobą współpracę, okazały sobie wzajemnie dokumenty dotyczące prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej oraz dotyczące

posiadania statusu czynnego podatnika VAT³. Za zakupione towary strona otrzymywała faktury VAT. Należności wynikające z tych faktur były na bieżąco regulowane. Nic nie wzbudzało podejrzeń co do transakcji z drugim przedsiębiorcą.

Po kilku latach współpracy przedsiębiorca A otrzymał informację z Ministerstwa Finansów, że jeden z jego kontrahentów nie jest czynnym podatnikiem VAT. Wobec powyższego, celem zweryfikowania tej informacji, przedsiębiorca A wystąpił z wnioskiem o wydanie zaświadczenia przez naczelnika urzędu skarbowego, czy przedsiębiorca B we wskazanym okresie był czynnym podatnikiem VAT. Organ podatkowy nie potwierdził, że przedsiębiorca B jest czynnym podatnikiem VAT lub jest podmiotem zwolnionym.

Przedsiębiorca A złożył więc zawiadomienie o możliwości popełnienia przestępstwa oszustwa przez przedsiębiorcę B oraz złożył korekty deklaracji VAT. Sąd karny prawomocnie orzekł, że przedsiębiorca B dopuścił się przestępstwa oszustwa w stosunku do pokrzywdzonego przedsiębiorcy A. Sąd okręgowy i sąd apelacyjny zgodnie orzekły, że przedsiębiorca A został wprowadzony w błąd przez przedsiębiorcę B co do tego, że jest czynnym podatnikiem VAT. Ponadto sąd potwierdził również, że wystawione przez oskarżonego faktury zawierały VAT, w związku z czym oczywiste jest, że pokrzywdzony był uprawniony do odliczenia tego podatku. W konsekwencji przedsiębiorca A zapłacił VAT w wysokości wyższej niż należna.

Równoległe z postępowaniem karnym toczyły się postępowania podatkowe o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące w okresie współpracy z przedsiębiorcą B. Organ podatkowy, po rozpatrzeniu rzeczowego wniosku, odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od towarów i usług. Strona wniosła odwołanie, w którym zaskarżyła ww. decyzję. Następnie dyrektor izby administracji skarbowej, po rozpatrzeniu ww. odwołania strony, utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Strona na ww. decyzję dyrektora izby administracji skarbowej wniosła skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

2. PRZEPISY KRAJOWE A PRZEPISY UNIJNE

Zgodnie art. 72 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴ za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Stosownie natomiast do art. 75 tej ustawy, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.

W związku z powyższym w analizowanym przykładzie przedsiębiorca A w wystawianych przez siebie fakturach VAT właściwie wskazywał stawkę VAT w wysokości 23%, złożył stosowne deklaracje podatkowe w tym zakresie i zapłacił należny podatek. Dokonał on jednak korekt deklaracji podatkowych, w których nie uwzględnił podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT wystawionych przez przedsiębiorcę B. Niemniej, co potwierdzone zostało również prawomocnym wyrokiem sądu karnego, przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez przedsiębiorcę B.

Co istotne, argumentacja organów w postępowaniach dotyczy szczególnie zastosowania art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zgodnie z którym jeżeli podatnik nie

obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej:

- 1) za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo
 - 2) za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego
- **nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.**

W przytoczonym stanie faktycznym występują jednak liczne wątpliwości prawne, dotyczące interpretacji art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zastosowanego przez organy obu instancji w decyzjach dotyczących przedsiębiorcy A, w związku ze zgodnością tego przepisu z Konstytucją RP⁵ oraz prawem unijnym. Mając na uwadze powyższe, stosowne i wskazane byłoby zwrócenie się sądu krajowego z wnioskiem o skierowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w przedmiocie wykładni prawa unijnego.

Należy przy tym zaznaczyć, że chociaż ww. wniosek musi pochodzić od sądu, „często to właśnie zainteresowane strony podnoszą kwestie związane z ewentualną niezgodnością prawa krajowego z unijnym; w praktyce nie tylko zwracają uwagę sądu na istnienie odpowiednich norm prawa unijnego, ale wręcz przedstawiają sądowi propozycje pytań prejudycjalnych, które ich zdaniem powinny być zadane; to ostatecznie sąd decyduje, czy i w jakim kształcie je zada, jednak z pewnością złożenie takiej propozycji znacznie zwiększa szanse strony na zadanie pytania”⁶. „W tym względzie wystarczy przypomnieć, że w ramach odesłania prejudycjalnego Trybunał nie może wypowiadać się w przedmiocie zgodności przepisów krajowych z prawem unijnym, może jednak przedstawić kryteria wykładni tego prawa, które umożliwią sądowi krajowemu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu”⁷.

Zdaniem TSUE uzasadnieniem odesłania prejudycjalnego jest wydanie opinii w kwestii rzeczywistej potrzeby związanej ze skutecznym rozstrzygnięciem określonego postępowania, a nie wydanie opinii jedynie w kwestiach hipotetycznych i abstrakcyjnych⁸.

Zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa UE nakłada się na wszystkie organy państw członkowskich obowiązek zapewnienia skuteczności stosowania norm prawa UE w sposób pełny. Wymaga to od sądów krajowych w szczególności:

- 1) wykładni prawa krajowego w możliwie największym zakresie zgodnie z prawem UE (tzw. wykładnia zgodna);
- 2) odmówienia, jeśli zajdzie taka potrzeba, zastosowania przepisów krajowych sprzecznych z bezpośrednio skutecznymi przepisami prawa unijnego (tzw. formuła Simmenthal);
- 3) przyznania jednostkom możliwości uzyskania odszkodowania, w przypadku gdy ich prawa zostały naruszone przez naruszenie prawa UE, które można przypisać państwu członkowskiemu (formuła Francovich)⁹.

Wskazuje się również, że sąd krajowy podczas stosowania prawa krajowego powinien podczas dokonywania jego

3. NORMA ART. 86 UST. 13 USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R. A DYREKTYWA 2006/112/WE

interpretacji brać pod uwagę zawsze całokształt norm prawa krajowego według uznanych metody wykładni, tak aby możliwe w jak najszerszym zakresie interpretować krajowe przepisy z uwzględnieniem treści i celów danej dyrektywy, by doprowadzić do osiągnięcia celu dyrektywy¹⁰. Jeżeli chodzi konkretnie o podatek od towarów i usług stosuje się po pierwsze zasady właściwe tylko dla tego konkretnego podatku, a po drugie – zasady ogólne wynikające z prawa wspólnotowego, ukształtowane przez przepisy oraz orzecznictwo TSUE. Zasady te należy mieć na względzie podczas dokonywania wykładni przepisów regulujących dany podatek, przede wszystkim dlatego, że stanowią konkretne kryterium oceny przyjętych rozwiązań normatywnych w tym zakresie.

System podatków pośrednich wynika z Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹¹. Polska, przystępując do UE, przyjęła dorobek prawny tej organizacji, w tym również uregulowania dotyczące VAT. Polskie przepisy muszą być więc zgodne z ogólnymi założeniami systemu VAT w ujęciu unijnym. Należy zawsze mieć to na uwadze podczas tworzenia przepisów o podatkach pośrednich, jak również podczas dokonywania ich wykładni¹².

Jeśli chodzi o kwestię zgodności przepisów o podatku od towarów i usług z prawem unijnym, wątpliwości pojawiają się w zakresie relacji art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z:

- 1) pkt 30 preambuły dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi że: „W celu zachowania neutralności podatkowej, stawki stosowane przez państwa członkowskie powinny umożliwiać odliczenie VAT naliczonego na poprzednim etapie”;
- 2) w związku z art. 167 ww. dyrektywy, który stanowi, że: „Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”;
- 3) w związku z art. 168 lit. a ww. dyrektywy, który stanowi, że: „Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:
 - a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”;
- 4) w związku z art. 184 ww. dyrektywy, który stanowi, że: „Wstępne odliczenie podlega korekcie, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi”;
- 5) w związku z art. 185 ust. 1 ww. dyrektywy, który stanowi, że: „Korekta jest dokonywana w szczególności, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji VAT nastąpi zmiana czynników uwzględnianych przy określaniu kwoty odliczenia, na przykład w przypadku anulowania zakupów lub uzyskania obniżek ceny”.

Powyższą zgodność wykładni przepisów o VAT należy rozważyć w szczególności w sytuacji, gdy podatnik nie odliczył podatku naliczonego i w konsekwencji zapłacił VAT w wysokości wyższej niż należąca, ponieważ jego kontrahent wprowadził go w błąd, dopuścił się zatem przestępstwa oszustwa na jego szkodę, a przez to doprowadził go do niekorzystnego rozporządzenia mieniem, co ponadto zostało stwierdzone prawomocnie wyrokiem sądu.

Zdaniem autora art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zwłaszcza w okolicznościach przedstawionego przykładowego stanu faktycznego, **jest niezgodny** z ww. przepisami dyrektywy 2006/112/WE. Ogranicza on bowiem nadmiernie prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego i w związku z tym uniemożliwia zachowanie neutralności podatkowej. Taka sytuacja występuje w szczególności wtedy, gdy **podatnik nie odliczył podatku naliczonego i w konsekwencji zapłacił VAT w wysokości wyższej niż należąca**, ponieważ jego kontrahent **wprowadził go w błąd, dopuścił się przestępstwa oszustwa na jego szkodę i w ten sposób doprowadził go do niekorzystnego rozporządzenia mieniem**.

W związku z powyższym warto zacytować wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w którym stwierdzono, że „zgodnie z utrwalonym orzecznictwem niezgodne z zasadami prawa do odliczenia określonymi w Dyrektywie 2006/112/WE jest nakładanie sankcji w postaci odmowy możliwości skorzystania z tego prawa na podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć, że w ramach danej czynności dostawca dopuścił się oszustwa podatkowego lub że inna czynność, dokonana przed czynnością przeprowadzoną przez owego podatnika lub po niej, została dokonana z naruszeniem przepisów o podatku VAT”¹³.

W tym samym wyroku Sąd podkreślił również, że: „W wyroku TSUE z 21 czerwca 2012 r. stwierdzono, że ponieważ **odmowa prawa do odliczenia stanowi wyjątek od zasady podstawowej, jaką jest istnienie takiego prawa, organ podatkowy zobowiązany jest wykazać w sposób prawnie wymagany istnienie obiektywnych przesłanek prowadzących do wniosku, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja, mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia, wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu** [podkreślenie – M.C.] (teza 49). Jeżeli istnieją przesłanki, by podejrzewać nieprawidłowości lub naruszenie 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 (teza 60). Jednakże organy podatkowe nie mogą w sposób generalny wymagać, by podatnik zamierzający skorzystać z prawa do odliczenia podatku 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 wywiązuje się z obowiązku złożenia deklaracji i zapłaty podatku 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 (teza 61). Co do zasady bowiem 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 (teza 62)”¹⁴.

Co istotne, w doktrynie wskazuje się, że **prawo do odliczenia nie może być ograniczane żadnymi warunkami czy limitami czasowymi**. Przykładem mogą być regulacje hiszpańskie, które uzależniały prawo do odliczenia podatku naliczonego od spełnienia dodatkowych kryteriów (złożenie wniosku, rozpoczęcie wykonywania czynności opodatkowanych w ciągu roku od jego złożenia), a które są zdaniem TSUE niezgodne z prawem unijnym¹⁵.

W związku z powyższym autor uważa, że w zaprezentowanym przykładzie sąd krajowy nie powinien zastosować terminu określonego w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż jest niezgodny z ww. przepisami dyrektywy 2006/112/WE, powinien natomiast powołać się na przepisy Ordynacji podatkowej, w tym w szczególności przepis o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (art 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Należy przy tym zaznaczyć, że przypadek określony we wspomnianym art. 70 § 6 pkt 1 stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązania podatkowego i powinien być traktowany zgodnie ze swoją funkcją. Celem wszczęcia postępowania karnego jest udowodnienie popełnienia zarzucanych czynów i doprowadzenie do ukarania sprawcy czynu zabronionego, do czego doszło w zaprezentowanym przykładzie. **Nie można czynić zarzutu i karać podatnika brakiem możliwości złożenia skutecznych korekt i stwierdzenia nadpłaty za to, że de facto został pokrzywdzony przestępstwem i oszukany przez przestępcę (przestępcę skarbowego).**

Warto wspomnieć, że praktyka pokazuje, że organy podatkowe stosują art. 70 Ordynacji podatkowej instrumentalnie, tj. wszczynają postępowanie karnoskarbowe w celu zawieszenia postępowania podatkowego (na niekorzyść podatnika). Tymczasem ten przepis powinien mieć bezwzględne zastosowanie, zapewniać przy tym ochronę praw podatnika, czego organy podatkowe zdają się nie zauważać. Niestety działania organów podatkowych często działają tylko w jedną stronę – stronę fiskusa. W relacji organ podatkowy–podatnik to co do zasady organ podatkowy ma pozycję dominującą względem podatnika, dlatego lekceważenie naczelnych zasad postępowania podatkowego, gwarantujących ochronę praw podatnika, powoduje pełną utratę zaufania do organów władzy publicznej.

4. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI A WYMOGI FORMALNE Z ART. 86 UST. 13 USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.

W związku z powyższymi rozważaniami pojawia się również drugie pytanie, a mianowicie: czy zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się wymogom formalnym przewidzianym w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., pozwalającym obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej – nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, szczególnie w sytuacji,

gdy podatnik nie odliczył podatku naliczonego i w konsekwencji zapłacił VAT w wysokości wyższej niż należna, ponieważ jego kontrahent wprowadził go w błąd?

TSUE wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady proporcjonalności, w tym definiował jej zakres. W odniesieniu do wymogu proporcjonalności działania instytucji unijnych podkreślał, że zasada proporcjonalności wymaga, aby akty instytucji wspólnotowych nie przekraczały granic tego, co jest konieczne do realizacji uzasadnionych celów zamierzonych przez dane uregulowanie. W sytuacji istnienia wyboru między kilkoma odpowiednimi środkami należy więc zastosować środek najmniej ograniczający. Ponadto należy mieć na względzie również to, by spowodowane niedogodności nie były nadmierne w porównaniu do zamierzonych celów. **Na gruncie prawa podatkowego oznacza to, że środki przyjęte przez organy UE, ograniczające prawa podatnika (tu: prawo do odliczenia podatku naliczonego), przyjęte w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania, muszą przejść test proporcjonalności, tj. muszą być odpowiednie, konieczne i proporcjonalne *sensu stricto***¹⁶.

Zgodnie z wyrokiem TSUE „przy przyjmowaniu środków mających na celu transpozycję tych dyrektyw, władze i sądy państw członkowskich są zobowiązane nie tylko dokonywać wykładni swojego prawa krajowego w sposób zgodny ze wspomnianymi dyrektywami, lecz również nie opierać się na takiej wykładni tych dyrektyw, która pozostawałaby w konflikcie z wspomnianymi prawami podstawowymi lub z innymi ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego, takimi jak zasada proporcjonalności”¹⁷.

„Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada proporcjonalności [...] zalicza się do ogólnych zasad prawa Unii i wymaga, by środki prawne wynikające z zastosowania przepisów prawa Unii były odpowiednie do realizacji zgodnego z prawem celu zamierzonego przez dane regulacje i nie wykraczały poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia”¹⁸.

Co istotne, TSUE **krytycznie odnosi się również do nadmiernego formalizmu w VAT**. Przykładem jest wyrok z dnia 8 maja 2008 r., w którym stwierdził, że „zasada neutralności podatkowej wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych”¹⁹.

W tym samym wyroku wskazał także, że środki przyjęte przez państwa członkowskie, niezbędne do zapewnienia, by podatnik wykonywał ciężące na nim obowiązki składania deklaracji i płacenia podatku, lub przewidujące inne obowiązki, które te państwa uznają za niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i unikania oszustw podatkowych, nie mogą być wykorzystywane w taki sposób, by podważały w sposób systematyczny prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej²⁰.

W związku z powyższym, zdaniem autora, przyjęcie określonego w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. terminu na odliczenie podatku naliczonego i co za tym idzie uznanie, że podatnik przekroczył termin na odliczenie podatku naliczonego wynikającego z faktur VAT wystawionych przez kontrahenta skazanego prawomocnym wyrokiem, w sytuacji gdy podatnik nie odliczył podatku naliczonego i w konsekwen-

cji zapłacił VAT w wysokości wyższej niż należna, jest sprzeczne z zasadą proporcjonalności, która stanowi, że środki ograniczające prawa podatnika muszą przejść test proporcjonalności (odpowiednie, konieczne i proporcjonalne).

5. KONSTYTUCJA RP A ART. 86 UST. 13 USTAWY Z DNIA 11 MARCA 2004 R.

Ponadto, co istotne, Konstytucja RP jest najważniejszym aktem prawnym, regulującym podstawowe zasady funkcjonowania Państwa Polskiego, a także prawa i obowiązki obywateli. Akty prawne niższej rangi nie mogą być sprzeczne z zasadami Konstytucji RP.

Dla analizowanego przykładowego stanu faktycznego istotne jest to, że w orzecznictwie polskim pojawiają się poglądy o niezgodności art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z Konstytucją RP oraz wynikającymi z niej zasadami.

Ponadto należy także podkreślić, że: „Sąd krajowy zachowuje pełne prawo zwrócenia się do TS z pytaniem prejudycjalnym również w przypadku, gdy uważa, że przepis krajowy jest sprzeczny zarówno z prawem Unii, jak i z Konstytucją”²¹.

Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 21 lutego 2019 r.: „**Przepisy, które pozbawiają podatnika (przed terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego) prawa do doprowadzenia wysokości zobowiązania podatkowego do wielkości zgodnej z prawem, naruszają prawo podatnika do zapłaty podatku w kwocie wynikającej z przepisów prawa. W tym właśnie kontekście przepis art. 86 ust. 13 u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] pozostaje niezgodny z przepisami Konstytucji RP** [wszystkie podkreślenia – M.C.]. Podkreślenia wymaga, że podobne stanowisko prezentowane jest również w doktrynie. Podnosi się m.in., że wynikający z art. 86 ust. 13 u.p.t.u. termin korekty podatku naliczonego ma charakter szczególnie i wyjątkowy względem wszystkich innych podatków. W samym podatku od towarów i usług – **jeśli korekta dotyczy podatku należnego – zastosowanie ma inny termin**; korekta możliwa jest do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Analogicznym prawem – w rozumieniu występującym w orzeczeniach Trybunału – jest odpowiednio prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz prawo do zwrotu podatku. Jeśli chodzi o termin złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, to we wszystkich polskich podatkach zastosowanie ma termin wynikający z art. 79 § 2 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] Zgodnie z nim prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Powyższe oznacza, że występują różne terminy korygowania wysokości zobowiązań podatkowych, w zależności od tego, czy korekta ma dotyczyć podatku naliczonego w podatku od towarów i usług, czy jakiegokolwiek innego podatku (w tym zmiany wysokości podatku należnego w podatku od towarów i usług). W odniesieniu do wszystkich innych podatków zastosowanie ma dłuższy termin korygowania przez samego podatnika wysokości zobowiązania. Podobnie jeśli chodzi o terminy zwrotu podatków. Jedynym chyba przepis przewiduje (odrębną od nadpłaty) instytucję zwrotu podatku, tj. art. 11 ust. 2 u.p.c.c.²², który stanowi, że podatek nie podlega zwrotowi po upływie 5 lat od końca roku, w którym został zapłacony. Tutaj więc termin zwrotu podatku

(5 lat, licząc od końca roku, w którym zapłacono podatek) także jest dłuższy od terminu przewidzianego w art. 86 ust. 13 u.p.t.u. (5 lat, licząc od początku roku, w którym prawo do odliczenia wystąpiło; a więc zwykle 5 lat, licząc od początku roku, w którym zobowiązanie za dany okres było płatne). Tak więc przepisy dotyczące zwrotu innych podatków także przewidują dłuższy okres na żądanie zwrotu podatku niż art. 86 ust. 13 u.p.t.u., odnoszący się do korekty podatku naliczonego. Ponadto każdy podatnik ma nie tylko obowiązek, lecz także prawo do zapłaty podatku w kwocie wynikającej z przepisów prawa. To uprawnienie, ale i obowiązek jednocześnie, wynika z art. 84 Konstytucji RP. Podatek naliczony jest elementem konstrukcyjnym podatku od towarów i usług. Jego kwota wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego bądź podatku do zwrotu. Podatnik, dokonując odliczenia podatku naliczonego, odkrywa w deklaracji kwotę zobowiązania podatkowego (bądź podatku do zwrotu) – tę jedną i jedyną”²³.

Należy przy tym podkreślić, że „odstąpienie od zastosowania przepisu art. 86 ust. 13 u.p.t.u. może nastąpić jedynie w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy w konkretnych okolicznościach jego zastosowanie godziłoby w zagwarantowane konstytucyjnie zasady prawa, jak np. proporcjonalności, czy demokratycznego państwa praw, w tym zasadę zaufania”²⁴. Zdaniem autora w zaprezentowanym przykładzie owo odstąpienie jest uzasadnione²⁵.

Podsumowując ww. rozważania, należy wskazać, że stanowiska odnośnie do niezgodności art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z Konstytucją RP pokazują, że przepis ten rodzi poważne wątpliwości nie tylko na tle prawa unijnego, lecz także na tle prawa krajowego. To zaś tym bardziej potwierdza potrzebę uzyskania w tej sprawie wiążącego rozstrzygnięcia uprawnionego organu, tj. TSUE.

Z uwagi na powyższe zasadne mogłoby być skierowanie do TSUE pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni przepisów dyrektywy 2006/112/WE, jak również zasady proporcjonalności, co z kolei zawiesiłoby postępowanie w sprawie, gdyż zgodnie z art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁶: „Sąd zawiesza postępowanie z urzędu:

[...]

5) w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu albo Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej”.

6. WNIOSKI

Podsumowując, należy stwierdzić, że art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest niezgodny z przepisami dyrektywy 2006/112/WE, w szczególności z preambułą stanowiącą wstęp interpretacyjny do tej dyrektywy, a także jest sprzeczny z zasadą proporcjonalności. W związku z tym w przedstawionym stanie faktycznym organ podatkowy powinien zastosować przepisy ogólne z Ordynacji podatkowej, w tym przepisy o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (prawa do odliczenia podatku naliczonego – przez analogię).

Niesłuszne i niezasadnione jest czynienie zarzutu i karanie podatnika brakiem możliwości złożenia skutecznych korekt i stwierdzenia nadpłaty za to, że de facto został pokrzywdzony przestępstwem i oszukany przez przestępcę

(przestępcę skarbowego). Organy podatkowe dopuszczają się znaczącego nadużycia podczas stosowania art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż zazwyczaj czynią to wbrew wskazaniom UE.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ³ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ⁶ A. Frąckowiak-Adamska, P. Bańczyk, *Formułowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Praktyczny przewodnik*, Warszawa 2020.
- ⁷ Wyrok TSUE z dnia 9 marca 2010 r. w sprawie C-378/08 Raffinerie Mediterranee (ERG) SpA, Polimeri Europa SPA i Syndial SpA v. Ministero dello Sviluppo economico i in., ECLI:EU:C:2010:126, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0378>, dostęp: 23.03.2023, pkt 31.
- ⁸ Wyrok TSUE z dnia 10 grudnia 2018 r. w sprawie C-621/18 Andy Wightman i in. v. Secretary of State for Exiting the European Union, ECLI:EU:C:2018:999, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0621>, dostęp: 23.03.2023, pkt 28.
- ⁹ A. Frąckowiak-Adamska, P. Bańczyk, dz. cyt.
- ¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 19 kwietnia 2016 r. w sprawie C-441/14 Dansk Industri (DI) v. Suction Karsten Eigil Rasmussen, ECLI:EU:C:2016:278, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0441>, dostęp: 23.03.2023, pkt 31.
- ¹¹ Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37.
- ¹² A. Bącal i in., *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 1-20.
- ¹³ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 576/13, LEX nr 1458725.
- ¹⁴ Tamże.
- ¹⁵ S. Brzeszczyńska, *Optymalizacja VAT sposobu nabycia nieruchomości ze względu na osobę nabywcy*, LEX/el., 2016.
- ¹⁶ P. Selera, *Traktatowa zasada proporcjonalności oraz wymóg proporcjonalnego uwzględniania zakresu prywatnego użytkowania na gruncie podatku od towarów i usług a prywatne użytkowanie samochodów służbowych*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 6, s. 17-23.
- ¹⁷ Wyrok TSUE z dnia 29 stycznia 2008 r. w sprawie C-275/06 Productores de Música de España (Promusicae) v. Telefónica de España SAU, ECLI:EU:C:2008:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0275>, dostęp: 24.09.2023.
- ¹⁸ Wyrok TSUE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-59/11 Association Kokopelli v. Graines Baumaux SAS, ECLI:EU:C:2012:447, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0059>, dostęp: 24.09.2023, pkt 38.
- ¹⁹ Wyrok w sprawie C-95/07 Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, ECLI:EU:C:2008:267, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0095>, dostęp: 24.09.2023, pkt 63.
- ²⁰ Tamże, pkt 66.
- ²¹ A. Frąckowiak-Adamska, P. Bańczyk, dz. cyt.
- ²² Tj. ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 170 – przyp. red.
- ²³ III SA/Wa 1036/18, LEX nr 3066222.
- ²⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 września 2019 r., I SA/OI 358/19, LEX nr 2727608.
- ²⁵ Zob. także wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., I FSK 1141/16, LEX nr 2578064: „Regulacja zawarta w art. 86 ust. 13 u.p.t.u. różnicując sytuację prawną podatników w zakresie określenia terminu zawitego do dokonania korekty deklaracji podatkowej w związku ze skorzystaniem z prawa do odliczenia podatku naliczonego narusza standardy określone w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP”; „Jeżeli czynności podatnika nie stanowią nadużycia prawa lecz są wynikiem błędnej wykładni, czy też omyłki zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zasa-

da proporcjonalności sprzeciwia się pozbawieniu podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zasada ta jest bowiem jedną z głównych zasad prawa wspólnotowego. Do zasady tej odwołuje się też Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego podatku od wartości dodanej [...] w pkt 65 Preambuły. Wynika ona też z art. 32 [...] Konstytucji RP”.

²⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Bącal A. i in., *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11.
- Brzeszczyńska S., *Optymalizacja VAT sposobu nabycia nieruchomości ze względu na osobę nabywcy*, LEX/el., 2016.
- Frąckowiak-Adamska A., Bańczyk P., *Formułowanie pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Praktyczny przewodnik*, Warszawa 2020.
- Selera P., *Traktatowa zasada proporcjonalności oraz wymóg proporcjonalnego uwzględniania zakresu prywatnego użytkowania na gruncie podatku od towarów i usług a prywatne użytkowanie samochodów służbowych*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 6.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 170.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., I FSK 1141/16, LEX nr 2578064.
- Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 576/13, LEX nr 1458725.
- Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie C-95/07 Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, ECLI:EU:C:2008:267, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62007CJ0095>, dostęp: 24.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 9 marca 2010 r. w sprawie C-378/08 Raffinerie Mediterranee (ERG) SpA, Polimeri Europa SPA i Syndial SpA v. Ministero dello Sviluppo economico i in., ECLI:EU:C:2010:126, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62008CJ0378>, dostęp: 23.03.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 10 grudnia 2018 r. w sprawie C-621/18 Andy Wightman i in. v. Secretary of State for Exiting the European Union, ECLI:EU:C:2018:999, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0621>, dostęp: 23.03.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-59/11 Association Kokopelli v. Graines Baumaux SAS, ECLI:EU:C:2012:447, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0059>, dostęp: 24.09.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 19 kwietnia 2016 r. w sprawie C-441/14 Dansk Industri (DI) v. Suction Karsten Eigil Rasmussen, ECLI:EU:C:2016:278, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0441>, dostęp: 23.03.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 29 stycznia 2008 r. w sprawie C-275/06 Productores de Música de España (Promusicae) v. Telefónica de España SAU, ECLI:EU:C:2008:54, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62006CJ0275>, dostęp: 24.09.2023.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 września 2019 r., I SA/OI 358/19, LEX nr 2727608.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2019 r., III SA/Wa 1036/18, LEX nr 3066222.