

Uchylenie art. 7 ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług – wpływ nowelizacji na opodatkowanie tym podatkiem dostaw w transakcjach łańcuchowych

Repeal of Art. 7 (8) of the Polish value added tax act – impact on VAT taxation of supplies in chain transactions

Adrian Smalej

Student prawa Uniwersytetu Warszawskiego, pracownik Kancelarii Prawnej Witold Modzelewski Radca Prawny

Streszczenie

W niniejszym artykule poddano analizie wpływ nowelizacji ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, polegającej na uchyleniu art. 7 ust. 8, na opodatkowanie dostaw składających się na transakcję łańcuchową². Problem poruszony w tym opracowaniu dotyczy prawidłowej kwalifikacji, jako opodatkowanych dostaw towarów, poszczególnych transakcji dokonanych w ramach transakcji łańcuchowej, a w szczególności tych, z którymi nie wiąże się fizyczne wydanie towaru.

Słowa kluczowe: dostawa towarów, transakcja łańcuchowa, fikcja prawna, zmiana przepisów, podatek od towarów i usług.

Abstract

This article analyses the influence of the amendment of the Polish VAT Act, consisting in the repeal of Article 7 Section 8 of this Act, on taxation of supplies of goods comprising a chain transaction. The problem discussed in this article is related to the correct classification, as taxable supplies of goods, of the individual transactions carried out as part of a chain transaction, and in particular those which do not involve the physical delivery of goods.

Keywords: supply of goods, chain transaction, legal fiction, amendment of law, value added tax.

1. W dniu 1 stycznia 2021 r. weszła w życie ustawa z dnia 27 listopada 2020 r.³ w zakresie, w jakim uchyła ona art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁴ Przywołany przepis stanowił, że w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

Projektodawca omawianej zmiany w uzasadnieniu projektu nowelizacji stwierdził, że przepis ten stanowił „nadregulację”⁵, a przy tym nie miał odpowiedniej podstawy w przepisach dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶. Zdaniem projektodawcy rozwiązania wynikające z uchylanego art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. można wyinterpretować, opierając się na generalnej zasadzie dotyczącej opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) dostawy towarów, uregulowanej w art. 7 ust. 1 tej ustawy. W konsekwencji uchylenie tego przepisu ma mieć tylko charakter porządkujący⁷. W ocenie projektodawcy kwalifikowanie poszczególnych transakcji dokonanych przez podatnika, w tym również w transakcji łańcuchowej, powinno następować na

podstawie ogólnych zasad dotyczących kwalifikacji czynności jako dostawy towarów, co ma potwierdzać orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu (TSUE). W uzasadnieniu przywołano dwa wyroki TSUE: z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic⁸ oraz z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland⁹.

We wspomnianym uzasadnieniu podkreślono również, że obowiązywanie w prawie krajowym regulacji, która nie ma wyraźnej podstawy w prawie unijnym, może w pewnych sytuacjach powodować wątpliwości interpretacyjne, w jaki sposób powinny być kwalifikowane poszczególne transakcje. Może się wówczas zdarzyć, że na skutek niewłaściwej interpretacji przepisu art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dokonana przez podatnika transakcja jest traktowana jako dostawa towarów, podczas gdy w rzeczywistości dostawa taka nie wystąpiła z uwagi na brak przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel – ze wszystkimi negatywnymi dla podatnika skutkami uznania takiej transakcji za dostawę towarów. Błąd taki najczęściej pociąga za sobą kolejne i powoduje niewłaściwe rozliczenie VAT w całym łańcuchu transakcji¹⁰.

Analizowana zmiana została wprowadzona wraz z tzw. pakietem Slim VAT (ang. *Simple Local And Modern VAT*), w ramach pakietu przepisów doprecyzowujących i uzupełniających ustawę z dnia 11 marca 2004 r.

2. Dotychczas w orzecznictwie i doktrynie dość powszechnie przyjmowano, że z przepisu art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika fikcja prawna, która pozwala uznać, że w ramach transakcji łańcuchowej dochodzi do szeregu następujących po sobie dostaw towarów, bez względu na to, że towar jest fizycznie transportowany tylko między pierwszym dostawcą a ostatnim nabywcą w łańcuchu, wydanie towaru (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel) – w ocenie autorów tego poglądu – następowało zatem bezpośrednio na rzecz ostatniego nabywcy. W takich okolicznościach przyjęcie, że doszło do szeregu dostaw towaru między poszczególnymi podmiotami w łańcuchu (a nie tylko między pierwszym i ostatnim podmiotem w łańcuchu), miało by wymagać posłużenia się przez ustawodawcę fikcją prawną, czego wyrazem była norma z art. 7 ust. 8 przywołanej ustawy.

Należy zwrócić uwagę, że przepisowi temu nadawano istotne znaczenie. W wielu wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA)¹¹, jak również w poglądach wyrażanych przez doktrynę¹² był on przedstawiany jako podstawa prawna, pozwalająca uznać kilka z następujących po sobie dostaw za tzw. transakcję łańcuchową. Stąd też uważano, że na jego mocy obowiązuje fikcja prawna, nakazująca przyjąć, iż każdy z dostawców w łańcuchu, bez względu na to, czy nabył prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przed momentem dostarczenia owego towaru do ostatecznego nabywcy, dokonał jego dostawy. Innymi słowy, w momencie dokonania dostawy na rzecz któregośkolwiek z podmiotów w łańcuchu¹³ należało przyjąć, że doszło do uprzedniej¹⁴ dostawy na rzecz podmiotów poprzedzających go w łańcuchu, nawet wówczas, gdy owe podmioty poprzedzające nigdy nie nabyły prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Wydaje się, iż uważano, że przyjęta konstrukcja posługuje się fikcją prawną przez to, że podmiot pośredniczący, który nie organizował transportu, nie mógłby w jej braku nabyć prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, a to ze względu na brak możliwości decydowania¹⁵ przez ten podmiot o towarze przed wydaniem go ostatniemu nabywcy.

W tym miejscu można przedstawić sposób wykładni normy z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., wynikający z uzasadnień wyroków NSA. Tak też przykładowo w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 października 2014 r. NSA wskazał, że: „Przytoczony przepis [art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. aut.] dotyczący tak zwanych transakcji łańcuchowych, ustanawia fikcję prawną nakazującą uznać, że w przypadku dostawy tego samego towaru realizowanej przez kilka podmiotów, gdy pierwszy z nich wydaje towar ostatniemu w kolejności nabywcy, przyjąć trzeba, że każdy z podmiotów biorących udział w łańcuchu transakcji dokonał dostawy tego towaru. Cechą charakterystyczną jest więc tutaj to, że pośrednicy, będący na drodze pomiędzy pierwszym podatnikiem (dostawcą), a ostatnim w kolejności nabywcą, nie wchodzi w fizyczne posiadanie przedmiotu dostawy. Co więcej, ich pominięcie w zakresie czynności wydania towaru,

jest w ogóle warunkiem zastosowania omawianego unormowania”¹⁶.

Taki pogląd – aprobowany m.in. w innych wyrokach NSA – wydaje się jednak błędny.

3. W tym miejscu należałoby nieco przybliżyć samo pojęcie fikcji prawnej. Fikcję prawną można określić jako normę wyrażającą kontrfaktyczne założenie, z którym przepis prawa wiąże określone skutki prawne. Innymi słowy, za pomocą fikcji prawnej przyjmuje się, że nieistniejący fakt istnieje i wywołuje określone przez prawo skutki prawne¹⁷. Wobec tego fikcja prawna zasadza się na braku istnienia objętej nią okoliczności, a zatem jej przyjęcie w przepisie prawa jest niezbędne dla przypisania tej okoliczności określonych następstw prawnych, co nie mogłoby się zdarzyć w braku fikcji, ze względu na to, że w rzeczywistości dana okoliczność nie wystąpiła. Fikcje prawne można rozpoznać m.in. dzięki użyciu w przepisach prawa takich określeń, jak: „uznaje się”, „uważa się”, „przyjmuje się” etc.

Pogląd, jakoby można było w drodze fikcji prawnej uznać, że doszło do nabycia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, może już nie wydawać się zasadny wobec analizy też wynikających z orzecznictwa TSUE oraz brzmienia dyrektywy 2006/112/WE¹⁸. W tym miejscu należy również przypomnieć, że istota transakcji łańcuchowych wyraża się w ich aspekcie międzynarodowym, tzn. konstrukcja ta służy do uniknięcia podwójnego opodatkowania transgranicznej dostawy towaru, bez względu na to, czy ma ona charakter wewnątrzspółnotowy, czy też wywóz towaru następuje poza granice Unii Europejskiej. Skoro konstrukcja transakcji łańcuchowej służy w istocie tylko celom prawidłowego opodatkowania złożonych transakcji z elementem transgranicznym, moment dokonania dostaw towaru i powstania obowiązku podatkowego w poszczególnych dostawach towarów składających się na transakcję łańcuchową może być różny.

Z pewnością nie można zatem przyjąć, że art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wyrażał normę, która bezwzględnie nakazywała uznać, iż momentem dokonania wszystkich poprzednich dostaw w łańcuchu był moment, w którym doszło do dostawy towaru na rzecz ostatecznego nabywcy, tzn. kwestia ta powinna być każdorazowo analizowana przez wzgląd na ustalenie momentu, w którym poszczególne podmioty w łańcuchu, w tym podmioty pośredniczące, nabyły ekonomiczne władztwo nad towarem.

Pośrednik organizujący transport, a więc ponoszący ryzyko przypadkowej utraty albo uszkodzenia towaru podczas transportu¹⁹, nabywa prawo do rozporządzania rzeczą przed ostatecznym nabywcą, stąd dostawa na jego rzecz chronologicznie następuje przed jego dostawą.

Inaczej jednak będzie w sytuacji, gdy podmiot będący pośrednikiem w łańcuchu nie organizuje transportu, czyli nie nabywa prawa do rozporządzania towarem jak właściciel przed przeniesieniem tego prawa na któryś z następnych podmiotów w łańcuchu (bez względu na to, czy ów następny podmiot jest pośrednikiem organizującym transport, czy też ostatecznym nabywcą). Wówczas bowiem w momencie, w którym nastąpi przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel na jeden z podmiotów w łańcuchu, należy również uznać, że dostawy dokonały wszystkie poprzedzające go podmioty w łańcuchu.

Należy pozostawić jako otwarte pytanie, czy konstrukcja prawna wynikająca z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. posługuje się fikcją, czy też opisuje rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych wraz z ich następstwami prawnymi. W mojej ocenie charakter tego przepisu był tylko wyjaśniający, co oznacza, że nie wprowadzał on fikcji prawnej, rozumianej jako kontrfaktyczne założenie niezajdujące odzwierciedlenia w innych regulacjach przywołanej ustawy²⁰.

Na podstawie samego użycia przez ustawodawcę w przepisie zwrotu sugerującego wprowadzenie fikcji prawnej (posłużył się on w art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwrotem „uznaje się”) nie można założyć rzeczywistego wprowadzenia tej fikcji, jeśli objęta nią okoliczność zaszła nawet w braku posłużenia się ową fikcją – „fikcja” nie tworzy wówczas fikcji.

W tym miejscu, dla jasności dalszego wyводу, przyjmijmy za przykład transakcję łańcuchową, w której dochodzi do dwóch dostaw w następujący sposób: A dokonuje dostawy na rzecz B; B dokonuje dostawy na rzecz C. Jeszcze przed wydaniem towaru na rzecz C i przy założeniu, że transport nie jest organizowany przez B, B zobowiązuje się zatem wobec C do przeniesienia na jego rzecz prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Wpierw jednak B musi to prawo sam posiadać, a przynajmniej być w tym zakresie czymś wierzyicielem²¹, aby móc to prawo przenieść na rzecz innego podmiotu w przyszłości. Tak też w momencie, w którym A wydaje towar (a więc przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel) bezpośrednio na rzecz C, to zwalnia się ze swojego długu wobec B; B natomiast w tym momencie jest również zwolniony z długu względem C.

Możemy zatem dostrzec, że posługiwanie się fikcją dla możliwości uznania, że B również dokonał dostawy – a nie, że owa dostawa została dokonana tylko między A i C – nie jest potrzebne. A, dokonując fizycznego wydania towaru na rzecz C, jednocześnie dokonuje dostawy towarów na rzecz B, gdyż w tym momencie przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na rzecz B, wskazując na B, gdzie towar będący przedmiotem dostawy na jego rzecz miał być przetransportowany. B z kolei wykonuje swoje prawo do rozporządzania owym towarem jak właściciel właśnie przez przeniesienie tego prawa na rzecz C, dokonując na jego rzecz dostawy owego towaru. Zdarzenia te zachodzą w tym samym momencie, zachowują jednak przy tym wskazaną chronologię.

Dla analizy tego problemu kluczowe jest spojrzenie na niego z perspektywy relacji, jakie zachodzą między poszczególnymi podmiotami w łańcuchu, a w szczególności przez wzgląd na brak relacji między A i C. Jakkolwiek TSUE wskazywał w swoim orzecznictwie, że dostawa towarów nie musi oznaczać przeniesienia prawa własności do rzeczy, a zatem wiąże się z przeniesieniem jedynie ekonomicznego władztwa nad nią, to wskazywał również, że dostawa musi być wykonana z zamiarem przeniesienia władztwa nad rzeczą – dostawą towarów nie jest samo wydanie rzeczy, potrzebny jest jeszcze dodatkowy element w postaci zamiaru jej dokonania²². Oznacza to, że zawsze należy poddać analizie intencje podmiotów wydających towar – w powyższym przykładzie A, wydając towar C, zwolnił się z długu względem B, toteż intencją A było przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel na B.

W tym względzie istotna jest również teza TSUE, wynikająca z wyroku w sprawie EMAG Handel Eder, że jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jednym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej. Można wobec tego zapytać, od którego podmiotu C nabył prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. W tym względzie możliwa jest tylko jedna odpowiedź – prawo to zostało nabyte od B.

Mając na uwadze powyższe argumenty, w mojej ocenie uzasadniony jest brak potrzeby posługiwania się fikcją prawną dla uznania, że w łańcuchu co najmniej dwóch następujących po sobie dostaw podmiot poprzedzający podmiot, któremu wydano towar, dokonał również dostawy tego towaru²³. Należy zatem stwierdzić, że w orzecznictwie NSA głoszony jest nieprawidłowy pogląd na znaczenie normy wynikającej z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Jakkolwiek do tychczas kwestia ta nie miała większego znaczenia praktycznego, to po uchyleniu powyższego przepisu może się pojawić wątpliwość co do dalszych podstaw prawnych do kwalifikowania czynności zmierzających do przeniesienia władztwa nad rzeczą, w ramach których nie doszło do wydania towaru, jako opodatkowanych dostaw towarów. Analiza wskazanych też, płynących z licznych wyroków NSA i niektórych poglądów doktryny, może te wątpliwości dodatkowo potęgować, co przy bliższym przyjrzeniu się instytucji samej dostawy towaru – szczególnie przez pryzmat wykładni stosowanej przez TSUE – nie powinno się wydarzyć.

4. Wobec powyższego należy przyznać rację ustawodawcy co do tego, że norma wynikająca z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. ma podstawę w ogólnej zasadzie dotyczącej opodatkowania dostawy towarów, uregulowanej w art. 7 ust. 1 tej ustawy. Sama konstrukcja transakcji łańcuchowej ma również podstawy w dyrektywie 2006/112/WE, mimo że prawodawca unijny nie przyjął żadnej fikcji prawnej na potrzeby uznania czynności polegających na zbyciu towaru w ramach transakcji łańcuchowej jako opodatkowanych VAT dostaw towarów. Pomimo jednak tylko egzemplifikacyjnego charakteru omawianego przepisu powstaje pytanie, czy z uwagi na złożoność problematyki opodatkowania dostaw w transakcjach łańcuchowych, uchylając odnośny przepis, ustawodawca wykonał krok w dobrą stronę; czy rzeczywiście taki zabieg uprości stosowanie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W mojej ocenie wzmiankowany art. 7 ust. 8 – jakkolwiek miał tylko charakter wyjaśniający – był potrzebny. Uniemożliwił on bowiem organom podatkowym zakwestionowanie charakteru danej czynności jako dostawy, a przez to zakwestionowanie prawidłowego opodatkowania innych dostaw wchodzących w skład transakcji łańcuchowej. W tym względzie organy podatkowe – rozważając to tylko hipotetycznie – nie mogłyby się powoływać w tym względzie wobec podatników bezpośrednio na przepisy dyrektywy 2006/112/WE (gdzie nie znajdziemy odpowiednika tej reguły), jako że dyrektywa nie może być bezpośrednio skuteczna wertykalnie na niekorzyść jednostki²⁴, której nie można obciążać konsekwencjami zaniechania legislacyjnego (*ex iniuria ius non oritur*; argument *estoppel*²⁵). Norma wynikająca z art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zapewniała zatem większą pewność prawa względem kwalifikacji wszelkich transakcji w

transakcji łańcuchowej, w ramach których nie doszło do wydania towaru, jako dostawy towarów. W ten sposób ustalenie, czy w danych okolicznościach doszło do dostaw między wszystkimi podmiotami w łańcuchu, a zatem czy transakcja łańcuchowa w istocie wystąpiła, nie budziło wątpliwości. Niewątpliwie dzięki temu, że przepis ten wprowadzał swoisty automatyzm²⁶, w praktyce istotnie ułatwiał obrót towarowy polskim podatnikom, gdyż w obecnym stanie prawnym podatnicy uczestniczący w transakcjach łańcuchowych będą musieli zachować większą ostrożność w układaniu wzajemnych stosunków, tak aby organy podatkowe nie miały podstaw do kwestionowania faktu dokonania niektórych z opodatkowanych dostaw towarów składających się na transakcję łańcuchową.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 2 Zmiana na mocy ustawy z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2419, dalej: ustawa z dnia 27 listopada 2020 r.).
- 3 Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, druk sejmowy nr 718, przebieg procesu legislacyjnego: <https://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=718>, dostęp: 28.05.2021.
- 4 Art. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 27 listopada 2020 r. uchylił przepis art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 5 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, druk sejmowy nr 718, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/121ADA3E4E3C5B-92C125860F0072E11C/%24File/718-uzas.DOCX>, s. 10, dostęp: 28.05.2021.
- 6 Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- 7 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, dok. cyt., s. 10.
- 8 Wyrok TSUE z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2019:412, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0235>, dostęp: 28.05.2021.
- 9 Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen, EU:C:2003:73, Zb. Orz. 2003, s. I-01317.
- 10 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, dok. cyt., s. 10-11.
- 11 Zob. np. wypowiedzi NSA w wyrokach:
 - 1) z dnia 27 maja 2019 r., I FSK 970/17, LEX nr 2703671,
 - 2) z dnia 14 września 2018 r., I FSK 1605/16, LEX nr 2568806,
 - 3) z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1478/13, LEX nr 1598101,
 - 4) z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 412/17, LEX nr 2717363,
 - 5) z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 450/17, LEX nr 2717365,
 - 6) z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 1612/16, LEX nr 2705682,
 - 7) z dnia 3 grudnia 2014 r., I FSK 1756/13, LEX nr 1643200,
 - 8) z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1549/13, LEX nr 1598113,
 - 9) z dnia 26 czerwca 2014 r., I FSK 284/14, LEX nr 1517723,
 - 10) z dnia 26 sierpnia 2010 r., I FSK 1257/09, LEX nr 786037.
- 12 Tak m.in. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2019, komentarz do art. 7.
- 13 Podmiotem posiadającym status nabywcy bezspornie zawsze będzie ostateczny nabywca, ale nabywcami mogą być również podmioty pośredniczące, o ile można im przypisać sprawowanie władztwa nad towarem, np. podczas organizacji transportu wewnątrzspółnotowego.
- 14 TSUE w wyroku z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten (EU:C:2006:232, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0245>, dostęp: 28.05.2021, dalej: wyrok w sprawie EMAG Handel Eder) wskazał, że jeśli dwie następujące po sobie dostawy skutkują tylko jednym przemieszczeniem towarów, to należy uznać, że nastąpiły one jedna po drugiej.
- 15 Tzn. gdy podmiot będący „w środku” łańcucha dostaw nie dysponuje ani bezpośrednio, ani pośrednio towarem.
- 16 I FSK 1478/13, dok. cyt.
- 17 Tak w: *Encyklopedia prawa*, U. Kalina-Prasznic (red.), wyd. 3, Warszawa 2004, s. 168.
- 18 Należy jednak zwrócić uwagę, że przyjęcie w przepisach krajowych fikcji prawnej, takiej jak wyrażona w art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie byłoby niezgodne z celami dyrektywy 2006/112/WE, która jako instrument harmonizacji prawa pozostawia państwu członkowskim określony margines swobody w zakresie stosowanych rozwiązań realizujących jej cele.
- 19 Na takie znamiona organizacji transportu wskazywała m.in. Rzecznik Generalna Juliane Kokott w opinii przedstawionej w dniu 25 lipca 2018 r. w sprawie C-414/17 Arex CZ a.s. v. Odvolaci finanční ředitelství (EU:C:2018:624, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0414>, dostęp: 28.05.2021).
- 20 Inaczej T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2021, komentarz do art. 7, cz. XIII, pkt 2.
- 21 Tzn. móc żądać od oznaczonego podmiotu przeniesienia na niego prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.
- 22 Tak wynika m.in. z wyroku TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV), EU:C:1990:61, Zb. Orz. 1990, s. I-00285, pkt 7.
- 23 Inaczej T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2021, komentarz do art. 7, cz. XIII, pkt 2, gdzie wskazano, że: „Zważywszy na to, iż cechą charakterystyczną umowy sprzedaży jest wydanie towaru, tu zaś [w transakcjach łańcuchowych – przyp. aut.] wydanie towaru następuje bezpośrednio między podatnikiem pierwszym a podatnikiem ostatnim w łańcuchu, należało, tak jak to zrobił ustawodawca, zastosować pewnego rodzaju fikcję prawną, polegającą na tym, że na potrzeby VATU [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] przyjęto, iż opodatkowanej sprzedaży dokonał każdy podmiot biorący udział w tym łańcuszku”.
- 24 A. Zawidzka-Łojek, w: *Podręcznik Prawa Unii Europejskiej. Instytucje i porządek prawny prawo materialne*, A. Zawidzka-Łojek, A. Łazowski (red.), wyd. 2, Warszawa 2018, s. 175.
- 25 Wyrok TSUE z dnia 5 kwietnia 1979 r. w sprawie C-148/78 postępowanie karne przeciwko Tullio Ratti, EU:C:1979:110, Zb. Orz. 1979, s. 01629.
- 26 W warunkach obowiązywania tego przepisu zakładano, że transakcje występujące w transakcjach łańcuchowych i w ramach których nie doszło do wydania towaru stanowiły opodatkowane dostawy towarów. Oczywiście o ile miały one rzeczywisty charakter (istniał towar będący ich przedmiotem).

Bibliografia

Literatura

Encyklopedia prawa, U. Kalina-Prasznic (red.), wyd. 3, Warszawa 2004.
 Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2019.
 Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 16, Warszawa 2021.
Podręcznik Prawa Unii Europejskiej. Instytucje i porządek prawny prawo materialne, A. Zawidzka-Łojek, A. Łazowski (red.), wyd. 2, Warszawa 2018.

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.
 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
 Ustawa z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2419.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 412/17, LEX nr 2717363.
 Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 450/17, LEX nr 2717365.
 Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2019 r., I FSK 1612/16, LEX nr 2705682.
 Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2014 r., I FSK 1756/13, LEX nr 1643200.
 Wyrok NSA z dnia 14 września 2018 r., I FSK 1605/16, LEX nr 2568806.
 Wyrok NSA z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1478/13, LEX nr 1598101.

Wyrok NSA z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1549/13, LEX nr 1598113.
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2014 r., I FSK 284/14, LEX nr 1517723.
Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., I FSK 1257/09, LEX nr 786037.
Wyrok NSA z dnia 27 maja 2019 r., I FSK 970/17, LEX nr 2703671.
Wyrok TSUE z dnia 5 kwietnia 1979 r. w sprawie C-148/78 postępowanie karne przeciwko Tullio Ratti, EU:C:1979:110, Zb. Orz. 1979, s. 01629.
Wyrok TSUE z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C245/04 EMAG Handel Eder OHG v. Finanzlandesdirektion für Kärnten, EU:C:2006:232, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62004CJ0245>, dostęp: 28.05.2021.
Wyrok TSUE z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland BV v. Bundesamt für Finanzen, EU:C:2003:73, Zb. Orz. 2003, s. I-01317.
Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV), ECLI: EU:C:1990:61, Zb. Orz. 1990, s. I-00285.
Wyrok TSUE z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH v. Dyrektor

Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2019:412, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0235>, dostęp: 28.05.2021.

Inne źródła

Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott przedstawiona w dniu 25 lipca 2018 r. Sprawa C-414/17 Arex CZ a.s. przeciwko Odvolací finanční ředitelství, EU:C:2018:624, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62017CC0414>, dostęp: 28.05.2021.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, druk sejmowy nr 718, przebieg procesu legislacyjnego: <https://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=718>, dostęp: 28.05.2021.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe, druk sejmowy nr 718, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/121ADA-3E4E3C5B92C125860F0072E11C/%24File/718-uzas.DOCX>, dostęp: 28.05.2021.