

---

# ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE

---

PAWEŁ MIKUŁA

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	5
2. Cel artykułu.....	6
3. Zasada proporcjonalności w sprawach VAT – analiza orzecznictwa TSUE .....	7
3.1. Orzeczenia dotyczące środków specjalnych.....	7
3.1.1. Komisja przeciwko Belgii (C-324/83).....	7
3.1.2. Walter Skripalle C-63/96 .....	9
3.1.3. Ampafrance Sanofi (C-181/99).....	10
3.1.4. Walter Sudholz (C-17/01).....	11
3.1.5. Landewijck SARL (C-494/04) oraz Vandoorne (C-489/09).....	13
3.1.6. Wnioski .....	14
3.2. Orzeczenia dotyczące obowiązków formalnych.....	16
3.2.1. Albert Collee (C-146/05), EGI (C-123 oraz C-330/87), Komisja przeciwko Hiszpanii (C-96/91).....	17
3.2.2. Bockemühl (C-90/02), Ecotrade (C-95/07 oraz C-96/07), Uszodaéptő (C-392/09), EMS Bułgaria (C-284/11) .....	20
3.2.3. Société générale (C-361/96).....	23
3.2.4. Polski Trawertyn (C-280/10), Reisdorf (C-85/95) .....	25
3.2.5. Nidera (C-385/09), Dankowski (C-438/09), VSTR (C-587/10).....	27
3.2.6. Stadeco (C-566/07), Kraft Foods (C-588/10).....	29
3.2.7. Petroma Transport (C-271/12) .....	31
3.2.8. Profaktor Kulesza (C-188/09), Redlihs (C-263/11) .....	33
3.2.9. Almos (C-337/13).....	35
3.2.10. Wnioski.....	36
3.3 Orzeczenia dotyczące dobrej wiary .....	37
3.3.1. Teleos.....	37

3.3.2. Netto Supermarkt (C-271/06) .....	40
3.3.3. Mahageben (C-80/11) i David (C-142/11).....	42
3.3.4. Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10).....	43
3.3.5. Wnioski.....	43
3.4. Orzeczenia dotyczące zwrotu VAT .....	44
3.4.1. Molenheide .....	45
3.4.2. Alicja Sosnowska (C-25/07).....	47
3.4.3. Mednis (C-525/11).....	49
3.4.4. Wnioski.....	50
3.5. Pozostałe orzeczenia .....	51
3.5.1. Federation of Technological Industries .....	51
3.5.2. Ablessio .....	52
3.5.3. Goldsmiths .....	53
4. Wnioski płynące z analizy orzecznictwa .....	54

## 1. WSTĘP

---

Przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej pojęcie proporcjonalności<sup>1</sup> w nauce i praktyce polskiego prawa podatkowego pojawiało się stosunkowo rzadko. W ostatnich latach zauważyć można jednak wzrastające zainteresowanie tym pojęciem. Widoczne jest to coraz częściej w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.<sup>2</sup> Dotyczy to w szczególności orzecznictwa z zakresu zharmonizowanych podatków pośrednich. Źródła tego zjawiska należy upatrywać zapewne przede wszystkim w stosowaniu zasady proporcjonalności przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”, „Trybunał”).

---

<sup>1</sup> Najczęściej w literaturze prawniczej mowa jest o proporcjonalności jako „zasadzie”. Status proporcjonalności jako zasady nie jest jednak jednoznaczny. W szczególności jeden z najważniejszych badaczy tego pojęcia - Robert Alexy – twierdzi, że proporcjonalność nie jest zasadą, a wynika z samego charakteru zasad. Innymi słowy, „stosunek” proporcjonalności „zachodzi pomiędzy” zasadami, a sam w sobie zasadą nie jest. W niniejszym artykule mowa przeważnie o „zasadzie” proporcjonalności, a czasem po prostu o „proporcjonalności”. Zob. R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 97.

<sup>2</sup> Zob. np. wyrok NSA z 14.12.2010 r. (sygn. I FSK 88/10, I FSK 69/10), uchwała NSA z 25.06.2012 r. (sygn. I FPS 3/12), wyrok NSA z 31.08.2011 r. (sygn. I FSK 1188/10), wyrok WSA w Lublinie z 22.10.2010 r. (sygn. I SA/Lu 141/10), wyrok WSA z 26.04.2012 r. w Warszawie (sygn. III SA/Wa 2114/11), wyrok NSA z 26.06.2008 r. (I FSK 1172/08), wyrok NSA z 23.05.2013 r. (sygn. I FSK 452/13), wyrok WSA we Wrocławiu z 17.10.2013 r. (sygn. I SA/Wr 980/13).

## 2. CEL ARTYKUŁU

---

Celem tego artykułu jest szczegółowa ilustracja analizy orzecznictwa Trybunału w sprawach z zakresu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej („VAT”), w których zasada proporcjonalności miała istotny wpływ na rozstrzygnięcie.

Analiza ta została przeprowadzona w szczególności pod kątem poszukiwania odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) W jakiego rodzaju sprawach zasada proporcjonalności była stosowana przez Trybunał – tj. jaki problem interpretacyjny rozstrzygała?
- 2) W jaki sposób Trybunał wskazuje na stosowanie zasady proporcjonalności?
- 3) Jaka jest treść zasady w kształcie stosowanym przez Trybunał? Czy można tutaj mówić o „klasycznych” trzech testach wypracowanych w orzecznictwie i doktrynie niemieckiej (przydatności, konieczności, proporcjonalności *sensu stricto*)?
- 4) Czy zauważalny jest jakiś dający się odtworzyć (przewidywalny) schemat rozumowania Trybunału przy stosowaniu zasady proporcjonalności?
- 5) Czy Trybunał stosując zasadę proporcjonalności bada relację danego środka do jego celu, czy też zastosowanie znajduje tutaj jakaś inna metodologia?
- 6) Wreszcie, czy można wywieść z dotychczasowego stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał jakieś konkretne reguły obowiązujące w opodatkowaniu VAT?

Pytania te, jako pomocnicze, zostały sformułowane w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie o bardziej ogólnym charakterze: **w jaki sposób Trybunał stosuje zasadę proporcjonalności oraz w jaki sposób kształtuje jej treść w orzecznictwie z zakresu opodatkowania VAT.**

Podsumowanie rozważań, wyciągnięcie wniosków oraz odpowiedź na postawione ogólne pytanie nie jest celem niniejszego artykułu. Zostało to bowiem uczynione w odrębnej publikacji autora.<sup>3</sup> W niniejszym tekście zaprezentowano zaś szczegółową analizę orzecznictwa z wyciągnięciem wniosków cząstkowych.

---

<sup>3</sup> Wnioski z przedmiotowej analizy zostały zaprezentowane w odrębnym artykule, opublikowanym w Kwartalniku Prawa Podatkowego 2014, nr 2, s. 31 i nast. W tamtym artykule przedstawione też zostały ogólne ramy pojęciowe dotyczące zasady proporcjonalności, jej miejsca w systemie prawa, treści oraz zakresu zastosowania.

### 3. ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W SPRAWACH VAT – ANALIZA ORZECZNICTWA TSUE

---

Liczba wyroków TSUE dotyczących VAT, w których zastosowano zasadę proporcjonalności, sięga kilkudziesięciu. Aby zilustrować stosowanie tej zasady, przydatne jest ich pogrupowanie. Za każdym razem jest to – rzecz jasna – wybór określonej konwencji. Mając na uwadze cele artykułu, zasadne wydaje się pogrupowanie przedmiotowych orzeczeń według kryterium rozstrzyganego problemu interpretacyjnego.

#### 3.1. ORZECZENIA DOTYCZĄCE ŚRODKÓW SPECJALNYCH

---

Wśród rozstrzygnięć z zastosowaniem zasady proporcjonalności można wyodrębnić te dotyczące stosowania środków specjalnych. Chodzi tu o to, w jakim zakresie dopuszczalne jest wprowadzenie odstępstwa od zasad opodatkowania VAT przewidzianych w VI Dyrektywie<sup>4</sup> na podstawie jej art. 27.<sup>5</sup>

##### 3.1.1. KOMISJA PRZECIWKO BELGII (C-324/83)<sup>6</sup>

---

Wyrok ten jest pierwszym z zakresu VAT, w którym zastosowana została zasada proporcjonalności. Przepisy belgijskie przewidywały, że podstawa opodatkowania dla nowych samochodów nie może być niższa niż określona cena katalogowa (ustalona cena dla danego typu samochodu notyfikowana kompetentnemu organowi). Takie ustalenie podstawy opodatkowania stało w oczywistej sprzeczności z art. 11 VI Dyrektywy. Zgodnie z nim podstawą opodatkowania jest cena otrzymana przez podatnika (przy czym oczywiście otrzymane wynagrodzenie było czasami niższe niż „sztywno” ustalona cena katalogowa – wówczas podstawa opodatkowania powinna być niższa).

---

<sup>4</sup> 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.U. L 145 z 13.6.1977, str. 1 ze zm.) – w niniejszym artykule powoływana jako „VI Dyrektywa”.

<sup>5</sup> Państwa członkowskie były uprawnione do wprowadzenia odstępstw od przepisów VI Dyrektywy na podstawie art. 27 VI Dyrektywy.

<sup>6</sup> Wyrok Trybunału z 10.04.1984 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Belgii, C-324/83, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1984:152.

Zasadnicza kwestia dotyczyła tego, czy przepisy belgijskie spełniają wymogi derogacji, o której mowa w art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy. Chodziło zatem o to, czy ustalenie podstawy opodatkowania na „sztywnym” poziomie było środkiem wprowadzonym „w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania”, jak stanowił art. 27 ust. 1 Dyrektywy.

Trybunał nie przeprowadził szerszej refleksji wskazującej na kryteria, którym musi odpowiadać środek specjalny. Wskazał jedynie, że środki specjalne „muszą być takiej natury, aby zapobiegać unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania i nie mogą zasadniczo stanowić odstępstwa od podstawy opodatkowania z art. 11, poza zakresem ściśle koniecznym do osiągnięcia tego celu”.<sup>7</sup> Następnie wskazał, że rzeczywiście istnieje ryzyko nadużyć w handlu samochodami oraz że „usztynienie” podstawy opodatkowania może być środkiem zmierzającym do wyeliminowania tego zjawiska. Uznał jednak, że generalne i abstrakcyjne (nie przewidujące wyjątków) odstępstwo od art. 11 dla wszystkich określonych samochodów - bez możliwości uznania jakichkolwiek rabatów - wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia założonego celu.

Trybunał dosyć lakonicznie wytłumaczył swoje stanowisko. Po analizie późniejszych analogicznych orzeczeń rozumowanie Trybunału staje się nieco jaśniejsze. Uwzględniając tę wiedzę, uznać można, że, zdaniem TSUE, definicja podstawy opodatkowania tworzy jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych VAT. Zasada ta jest normą odpowiadającą prawu podatnika (w wielu przypadkach działa na korzyść podatnika, wspierając tym samym interes indywidualny). Zgodnie z wymogiem proporcjonalności<sup>8</sup>, odstępstwa od takiej zasady mogą być wprowadzone, jeżeli są konieczne do osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom. Jeżeli zatem obiektywnie nadużycia nie było, to taki środek przestaje być konieczny. Z powyższego zatem wynika, że generalne i abstrakcyjne „usztynienie” podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży każdego samochodu, bez możliwości udowodnienia przez podatnika, że w istocie cena była niższa, wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom.

Nie jest przy tym całkowicie jasne, jakimi testami posłużył się Trybunał. Wydaje się, że zastosowanie znalazło kryterium przydatności oraz konieczności. Brak przy tym wskazań na stosowanie zasady proporcjonalności „sensu stricto”.

---

<sup>7</sup> Ust. 29 wyroku.

<sup>8</sup> W tym wyroku jeszcze przez Trybunał nie nazywanym tak wprost, choć wskazywanym w stanowisku Komisji.

### 3.1.2. WALTER SKRIPALLE C-63/96<sup>9</sup>

---

Podobne rozstrzygnięcie zapadło w sprawie Walter Skripalle. W stanie faktycznym sprawy Pan Skripalle wynajął lokal spółce powiązanej (gdzie współnikami byli członkowie jego rodziny). Czynnosc została ustalony na poziomie porównywalnym do stosowanych w okolicy. Był on jednak na poziomie niższym niż to, co wynikało z mechanizmu przewidzianego w niemieckiej ustawie. Zgodnie z tymi przepisami podstawę opodatkowania w takim wypadku stanowił „koszt świadczenia usług”. Ta regulacja ustawy niemieckiej była środkiem specjalnym, o którym mowa w art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy.

Rozstrzyganą kwestią było to, czy „szacowanie” podstawy opodatkowania wg „kosztów świadczenia usług” jest dopuszczalnym środkiem specjalnym mieszczącym się w przesłankach z art. 27 ust. 1 VI Dyrektywy – pomimo, że wynagrodzenie zastosowane przez podatnika było rzeczywiście ustalone na poziomie rynkowym.

W rozstrzygnięciu Trybunał wskazał, że odstępstwa od art. 11 (definicja podstawy opodatkowania) na podstawie art. 27 VI Dyrektywy, jako środki specjalne, są wprowadzane m.in. w celu zapobiegania nadużyciom. Jednakże „(...) odstępstwa wprowadzone w celu zapobiegania uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania muszą być interpretowane ściśle i nie mogą odstępować od podstawy opodatkowania określonej w art. 11 z wyjątkiem zakresu ściśle koniecznego do osiągnięcia tego celu”.<sup>10</sup>

Następnie Trybunał wskazał, że regulacje niemieckie są przydatne do osiągnięcia założonego celu, ponieważ służą one zapobieganiu nadużyciom (ustalaniu przez strony ceny poniżej poziomu rynkowego w przypadku podmiotów powiązanych). Jednakże, jeżeli obiektywne fakty wskazują, że podatnik określił cenę na poziomie rynkowym, to wówczas takie ryzyko nie istnieje. Wobec tego, w takim zakresie, regulacje nie są zgodne z art. 27, ponieważ nie są konieczne do zapobiegania nadużyciom (skoro ryzyka takiego nadużycia nie ma).

Wyrok ten wykazuje istotne podobieństwo do sprawy Komisja przeciwko Belgii. Również tutaj chodzi o derogację od jednej z zasad systemu VAT (dot. podstawy opodatkowania). Jeżeli zatem środek krajowy (specjalny) stanowi odstępstwo od definicji podstawy opodatkowania, to nie jest możliwe stosowanie takiego środka, jeżeli z obiektywnych faktów wynika, że odpadł cel jego stosowania. Jeżeli

---

<sup>9</sup> Wyrok Trybunału z 29.05.1997 r., Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko Werner Skripalle, C-63/96, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:263.

<sup>10</sup> Ust. 29 wyroku.

bowiem fakty wskazują na to, że brak jest nadużycia, to nie jest konieczne stosowanie środka zmierzającego do walki z nadużyciami.

Analiza wyroku prowadzi do wniosku, że – podobnie jak w wyroku poprzednio omawianym – Trybunał konfrontuje dwie „wartości” zawarte w VI Dyrektywie: z jednej strony interes podatnika realizowany w danej sprawie przez zasadę konstruowania podstawy opodatkowania jako otrzymanej ceny, a z drugiej interes publiczny w postaci celu zapobiegania nadużyciom. Pomiędzy tymi „wartościami” dochodzi do swego rodzaju „konfrontacji” rozstrzyganej przy pomocy zasady proporcjonalności.

### 3.1.3. AMPAFRANCE SANOFI (C-181/99)<sup>11</sup>

---

Trybunał kontynuował swoją dotychczasową linię orzeczniczą dotyczącą środków specjalnych również w sprawie Ampafrance Sanofi. Przyczyną sporu w tym wypadku stały się francuskie regulacje, które wyłączały możliwość wykonania prawa do odliczenia w odniesieniu do zakupów dotyczących „zakwaterowania, żywności, gościny i rozrywki” (z pewnymi drobnymi wyjątkami). Francja została upoważniona do wyłączenia odliczeń w tym zakresie decyzją derogacyjną wydaną na podstawie art. 27 VI Dyrektywy.

W stanie faktycznym sprawy, po wprowadzeniu decyzji, spółka Ampafrance ponosiła koszty na towary i usługi wyłączone z odliczenia na mocy decyzji Rady. Istotą sporu było to, czy taki zakaz odliczenia był zgodny z VI Dyrektywą.

Trybunał powołał zasadę proporcjonalności (odmiennie niż w podobnych sprawach wcześniej) wprost ją tak nazywając. Następnie wskazał, że konieczna jest ocena, czy postanowienia decyzji derogacyjnej są „konieczne i odpowiednie do osiągnięcia celów, którym służą oraz czy mają najmniejszy możliwy wpływ na inne cele i zasady VI Dyrektywy”. Wydaje się zatem, że Trybunał przywołał w tym wypadku trzy „klasyczne” kryteria proporcjonalności.

Analizując te przesłanki, choć w niezupełnie czytelny sposób, TSUE zauważył, że może istnieć trudność w kontrolowaniu wykorzystania spornych dóbr do celów prywatnych, a zatem i istnieje ryzyko nadużyć w tym zakresie (test przydatności?). Jednocześnie jednak ryzyko takie nie istnieje, jeżeli z obiektywnych

---

<sup>11</sup> Wyrok Trybunału 19.09.2000 r., Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99), publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2000:470.

faktów wynika, że dobra zostały użyte do celów działalności gospodarczej (test konieczności?). Dodatkowo, całkowite wyłączenie z odliczenia może mieć ten skutek, że może ono być sprzeczne z zasadą prawa do odliczenia, które zapewnia neutralność podatku (test proporcjonalności sensu stricto?).

W konsekwencji Trybunał doszedł do wniosku, że środek, który wyłącza z możliwości odliczenia wszystkie zakupy w zakresie „zakwaterowania, żywności, gościny i rozrywki”, choć inne odpowiednie mniej dolegliwe dla tej zasady środki mogą być przewidziane albo już obecnie mogą istnieć w prawie Państwa Członkowskiego, nie wydają się być konieczne do tego, aby zwalczać unikanie lub uchylanie się od opodatkowania. Trybunał stwierdził przy tym, że nie jest zgodny z zasadą proporcjonalności środek, który uniemożliwia podatnikowi wykazanie, że brak było nadużycia.

W wyroku *Ampafrance Sanofi* Trybunał doszedł do podobnych wniosków, które znane są z dwóch wyżej wspomnianych spraw: środki derogacyjne (takie jak zakaz odliczenia określonych wydatków) muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności. A zgodne z tą zasadą są wyłącznie wówczas, gdy są konieczne do realizacji ich celów. Generalny zakaz odliczenia od określonych zakupów nie jest konieczny do zapobiegania nadużyciom, gdy podatnik wykaże, iż nadużycie nie ma miejsca. Wówczas odpada bowiem konieczność osiągnięcia celu regulacji.

Warto zauważyć również, że szeroki wywód na temat dopuszczalności niewzruszalnych domniemań przeprowadził Rzecznik Generalny w opinii do przedmiotowej sprawy<sup>12</sup>, poddając w wątpliwość możliwość ich wprowadzania. Abstrahując jednak od tego Rzecznik zauważył również, że można sobie z pewnością wyobrazić mniej godzące w zasadę neutralności (i w system VAT w ogóle) środki chroniące przed nadużyciami - jak choćby wprowadzenie domniemania nieodliczalności określonych wydatków z możliwością obalenia takiego domniemania przez podatnika.<sup>13</sup>

#### 3.1.4. WALTER SUDHOLZ (C-17/01)<sup>14</sup>

---

Trybunał nie był tak kategoryczny w odniesieniu do derogacji dotyczącej odliczeń wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych.

<sup>12</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Cosmas z 23.03.2000, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2000:162.

<sup>13</sup> Ust. 79 opinii.

<sup>14</sup> Wyrok Trybunału z 29.04.2004 r., *Finanzamt Sulingen przeciwko Walter Sudholz*, C-17/01, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2004:242.



Decyzja derogacyjna Rady (na podstawie art. 27 VI Dyrektywy) umożliwiła RFN wprowadzenie ograniczenia w odliczeniu VAT od zakupu samochodów. Odliczenie było ograniczone do 50% kwoty podatku, jeżeli samochód był używany do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wymiarze większym niż 5%. Pan Sudholz prowadził przedsiębiorstwo malarskie. Zakupił do tego celu samochód i przyporządkował go w 70% do swojej działalności gospodarczej, a w 30% do celów prywatnych. Odliczył 70% podatku twierdząc, że wprowadzone ograniczenie jest niezgodne z VI Dyrektywą.

Trybunał badał zgodność decyzji z art. 27 VI Dyrektywy. Jak uznał, konieczne jest zbadanie, czy środek w postaci ograniczenia odliczenia podatku może być uznany za konieczny i przydatny do osiągnięcia celów decyzji oraz jakie jest przy tym prawdopodobieństwo naruszenia celów i zasad VI Dyrektywy.<sup>15</sup>

Trybunał szczegółowo wskazał cel decyzji. Uznał, że została ona wydana w celu zapobiegania nadużyciom oraz w celu uproszczenia poboru podatku.

Zarówno Komisja Europejska, jak i Rzecznik Generalny podnosili, że sytuacja w tej sprawie wykazuje podobieństwo do tej ze sprawy *Ampafrance Sanofi*. Trybunał nie podzielił jednak tego poglądu: (i) w tamtej sprawie istniało całkowite wyłączenie odliczenia, (ii) celem tamtej decyzji było wyłącznie zapobieganie nadużyciom, (iii) istniały w odrębnych regulacjach inne mechanizmy weryfikacji nieodliczalnych wydatków.

Trybunał szczegółowo przeprowadził następnie test przydatności. Wskazał, że (i) istnieją znaczne trudności w przyporządkowaniu przez podatnika samochodu do danej sfery działalności, (ii) istnieje trudność w weryfikacji faktycznego użycia samochodu, (iii) zostały zidentyfikowane nieprawidłowości w prawie każdej badanej sprawie. Trybunał wskazał również, że 50% to średni unijny poziom ograniczeń proponowany przez Komisję, a równolegle istnieje 5% próg użycia do celów prywatnych. Trybunał podkreślił również, że jednym z celów środka jest również uproszczenie poboru podatku, a wyłącznie ustalenie pewnego formalnego limitu może stanowić uproszczenie poboru.

Wydaje się więc na pierwszy rzut oka, że Trybunał odszedł od kursu przyjętego w poprzednio wskazanych sprawach. Po bliższej analizie można zauważyć, że Trybunał w odniesieniu do wydatków „samochodowych” dokonał bardzo szczegółowego uzasadnienia, dlaczego w tych przypadkach uznaje możliwość dopuszczenia środka upraszczającego. Z jednej strony istnieje bowiem prawo do odliczenia

---

<sup>15</sup> Konstruując ten test Trybunał odwołał się do wyroku w sprawie *Ampafrance Sanofi*.

podatku (zasada neutralności). Z drugiej jednak występuje konieczność osiągnięcia celu w postaci zapobiegania nadużyciom, a jednocześnie uproszczenia poboru. Przy tym jednak istnieją faktyczne przesłanki pozwalające uznać, że w przypadku samochodów osobowych nie istnieje możliwość stosowania łagodniejszego środka.

Zauważyć można, że Trybunał przeprowadził testy konieczności oraz przydatności. Nie jest jednak całkowicie jasne, czy zastosował test proporcjonalności sensu stricto.

### 3.1.5. LANDEWIJCK SARL (C-494/04)<sup>16</sup> ORAZ VANDOORNE (C-489/09)<sup>17</sup>

---

Pewną wspólną specyfiką charakteryzują się wyroki w dwóch sprawach: Landewijck SARL oraz Vandoorne. Obydwie wynikają ze specyficznego systemu poboru podatku VAT od wyrobów tytoniowych, które obowiązywały w Holandii. Polegał on na tym, że podatek VAT stanowił określoną część ceny detalicznej uwzględnianej dla celów obliczania akcyzy (19/119). Raz zapłacony wraz z akcyzą (przykładowo przez hurtownika), nie był nakładany na kolejnych etapach obrotu, ale nie był również odliczany przez kolejnych w łańcuchu nabywców. VAT był płacony wraz z zakupem znaków skarbowych. System ten stanowił oczywiste odstępstwo od zasad opodatkowania VAT oraz został utrzymany przez Holandię jako środek specjalny na podstawie art. 27 ust. 5 VI Dyrektywy.

Spółka Landewijck prowadziła działalność w zakresie hurtowego handlu wyrobami tytoniowymi. Zamówiła znaki skarbowe, z których części nie otrzymała – na skutek ich zaginięcia. Organy holenderskie odmówiły zwrotu należności za te znaki akcyzy.

W sprawie Vandoorne spółka o tej nazwie domagała się zwrotu podatku VAT z tego tytułu, że dostarczyła papierosy swojemu nabywcy, a wierzytelność z tego tytułu stała się nieściągalna. W związku z tym Vandoorne zapłaciła w cenie swojemu dostawcy podatek VAT, ale nie odzyskała podatku w cenie swojej dostawy oraz nie miała możliwości go odzyskać.

Istota sporu w dwóch wspomnianych sprawach sprowadzała się do odpowiedzi na pytanie, czy brak zwrotu podatku VAT w takich okolicznościach (a w zasadzie system poboru podatku przez banderole)

---

<sup>16</sup> Wyrok Trybunału z 15.06.2006 r., Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C-494/04, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2006:407.

<sup>17</sup> Wyrok Trybunału z 27.01.2011 r., Vandoorne NV przeciwko Belgische Staat, C-489/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2011:33.

jest zgodny z art. 27 ust. 1 i ust. 5, a więc czy nie wykracza poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym oraz omijania opodatkowania.

Jak wskazał Trybunał w sprawie *Landewijck*, przepisy krajowe stanowiące odstępstwo, o którym mowa w art. 27 ust. 5 VI Dyrektywy, które są dozwolone „celem uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania”, należy poddawać wykładni ścisłej. Jeśli chodzi o zdefiniowaną w art. 11 VI Dyrektywy podstawę opodatkowania, odstępstwa dopuszczalne są „tylko w zakresie absolutnie niezbędnym do osiągnięcia powyższego celu (...). Ponadto powinny one być niezbędne i stosowne dla realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w szóstej dyrektywie (...)”. Analizowane holenderskie przepisy prawa podatkowego skutkują uproszczeniem poboru podatku. Wiążą one kwotę podatku do zapłaty z ostateczną kwotą, która zawarta jest w wynagrodzeniu. Może wprawdzie dochodzić w określonych okolicznościach, takich jak utrata produktów lub niedokonanie sprzedaży do tego, że kwota do zapłaty będzie przewyższać kwotę podatku, który miały zapłacić konsumenci. Sama jednak taka ewentualność nie powoduje, że system jest niezgodny z art. 27 ust. 5 ww. Dyrektywy. Z tych samych powodów nie wykracza on poza to, co jest niezbędne w celu uproszczenia poboru podatku VAT. Podobnymi przesłankami Trybunał kierował się w sprawie *Vandoorne*.

Należy zwrócić uwagę, że Trybunał nie wyjaśnił dostatecznie, jakimi kryteriami kierował się oceniając, że holenderski system nie jest niezgodny z art. 27 VI Dyrektywy. W drodze analogii do dotychczas omówionych przez Trybunał wyroków należałoby uznać, że gdy podatnik wykazał, że banderole zagubił, a do dostawy nie doszło, to wówczas powinien mu przysługiwać zwrot VAT z tego tytułu (niedopuszczalne powinno być bowiem niewzruszalne domniemanie dokonania czynności opodatkowanej poprzez sam zakup banderol). Należy jednak zauważyć pewną różnicę. Co do poprzednich wyroków można stawiać tezę, że brak prawa do odliczenia lub odstępstwo od przyjętych w Dyrektywie zasad ustalania podstawy opodatkowania były wyjątkami, które nie pozwalały podatnikowi na powrót do zasady – tu jednak odstępstwa od zasad opodatkowania VAT mogły zdarzyć się wyjątkowo.

### 3.1.6. WNIOSKI

---

Na podstawie wyroków dotyczących środków specjalnych można wysnuć pewne wnioski o charakterze ogólnym.

Widać, że Trybunał nie zawsze posługuje się wprost terminem „proporcjonalności” lub „zasady proporcjonalności”, choć z kontekstu sprawy (ewentualnie z wypowiedzi innych uczestników postępowania) wynika, że bezsprzecznie Trybunał tę zasadę stosuje. We wszystkich omówionych wyżej wyrokach Trybunał powołał kryterium konieczności (niezbędności). To kryterium było w każdym przypadku bardzo wyraźnie eksponowane. Również kryterium przydatności zasadniczo jest przywoływane w każdym orzeczeniu. Kryterium proporcjonalności sensu stricto w niektórych wyrokach nie było powoływane w ogóle, albo było powoływane, ale nie było tak nazywane wprost (czasami wskazanie, że środki powinny mieć „najmniejszy możliwy wpływ na cele i zasady VI Dyrektywy” albo „w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady zawarte w szóstej dyrektywie”).

Trudno jednak wprost „odszyfrować”, które testy Trybunał stosuje. W odniesieniu do testu przydatności w zasadzie wątpliwości nie powstawały (każdy badany środek wydawał się przydatny do postawionego celu). Najbardziej wyraźne wydaje się stosowanie kryterium konieczności. W zasadzie można twierdzić, że w każdym z wyroków test ten został zastosowany. Nie jest jednoznacznie jasne, czy Trybunał zastosował zasadę proporcjonalności sensu stricto.

Na podstawie analizy powołanej grupy wyroków stwierdzić można, że Trybunał odwołuje się do „klasycznego” trójczłonowego testu znanego z niemieckiej doktryny. Wydaje się przy tym, że stosowanie znajduje kryterium konieczności, czasami przydatności. Stosowanie proporcjonalności sensu stricto jest już natomiast mniej czytelne.

Z analizowanych wyroków wynika, że Trybunał stosowanie zasady proporcjonalności werbalizuje jako **badanie środka** przewidzianego przez prawo krajowe. W pierwszej kolejności jest to odpowiedź na pytanie, czy środek jest przydatny do postawionego mu celu, czy jest konieczny do jego osiągnięcia, a następnie (ewentualnie), czy wpływa on w jak najmniejszym możliwym stopniu na inne cele oraz zasady Dyrektywy VAT. Trudno zatem mówić o tym, że zasada proporcjonalności determinuje wyłącznie treść relacji środka do celu. W zakresie dwóch pierwszych kryteriów tak z pewnością jest. W zakresie proporcjonalności sensu stricto natomiast następuje badanie, w jakim zakresie środek ten narusza inne zasady i cele Dyrektywy.

Da się jednak zaobserwować wyraźny wspólny mianownik we wszystkich powołanych wyrokach. We wszystkich tych sprawach Trybunał eksponował istnienie określonej zasady opodatkowania VAT, przyznającej w konkretnej sprawie podatnikom prawo, która to zasada wspierała **interes prywatny**

**podatnika.**<sup>18</sup> Z drugiej strony do prawa krajowego wprowadzony był określony **środek**, którego celem było **zapobieganie nadużyciom lub uproszczenie poboru podatku**, a więc środek ten zmierzał do celu wspierającego **interes publiczny**.

W każdym przypadku chodziło zatem o swego rodzaju „konfrontację” pomiędzy interesem prywatnym a interesem publicznym: pomiędzy sprawnością poboru podatku a prawem podatnika. Ta konfrontacja była przeprowadzana przez Trybunał przy użyciu testów proporcjonalności.

Jasne stają się również pewne wypracowane przez Trybunał reguły: niedopuszczalne w świetle zasady proporcjonalności powinny być niewzruszalne domniemania (przeciw „podstawowym zasadom” systemu VAT). Innymi słowy, można z powyższych orzeczeń wywieść regułę, że jeżeli dany środek (przepis) jest odstępstwem od podstawowych zasad opodatkowania VAT, to wówczas podatnik musi mieć możliwość udowodnienia, że powinien zostać opodatkowany zgodnie z tymi zasadami.

### 3.2. ORZECZENIA DOTYCZĄCE OBOWIĄZKÓW FORMALNYCH

---

Najliczniejsza grupa wśród przedmiotowych orzeczeń dotyczy stosowania obowiązków formalnych. Chodzi tutaj o sprawy wynikłe z faktu, że podatnik nie spełnił określonego obowiązku o charakterze formalnym (brak posiadania określonego dokumentu, braki w treści dokumentów, braki w odpowiednim ewidencjonowaniu istotnych dla opodatkowania zdarzeń, brak rejestracji podatnika lub jego kontrahenta dla celów opodatkowania, brak wystawienia określonego dokumentu), co spowodowało, że nie mógł skorzystać z korzystnego dla siebie standardu opodatkowania (brak prawa do odliczenia podatku naliczonego, brak zwolnienia z podatku, brak zwrotu podatku, brak możliwości skorygowania „in minus” wykazanego wcześniej podatku). Te orzeczenia są przedmiotem omówienia w niniejszym rozdziale.

---

<sup>18</sup> W sprawach Komisja przeciwko Belgii oraz Walter Skripalle, jak również w sprawach Landewijk i Vandoorne była to zasada ustalania podstawy opodatkowania według reguł określonych w Dyrektywie; w Sudholz oraz Ampafrance Sanofi była to zasada neutralności i prawo do odliczenia podatku.

3.2.1. ALBERT COLLEE (C-146/05)<sup>19</sup>, EGI (C-123 ORAZ C-330/87)<sup>20</sup>, KOMISJA  
PRZECIWKO HISZPANII (C-96/91)<sup>21</sup>

---

Jednymi z pierwszych spraw, w których poruszana była kwestia obowiązków formalnych były sprawy EGI oraz Komisja przeciwko Hiszpanii.

W pierwszej z nich belgijscy podatnicy nabywali towary udokumentowane fakturami, które zawierały błędy: co do identyfikacji stron transakcji (w tym błędne numery VAT), co do przedmiotu transakcji, jak i osób podpisujących faktury. Istota sporu sprowadzała się do tego, czy państwo członkowskie może odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego z tego powodu, że faktura nie zawiera określonych informacji. Trybunał nie odpowiedział jednoznacznie na to pytanie. Stwierdził jednak, że w celu wykonania prawa do odliczenia VI Dyrektywa wymaga jedynie posiadania faktury, która zawiera określone informacje. Państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wymogi treściowe faktury. Jednakże takie wymogi, które miałyby uzależniać prawo do odliczenia VAT od ich spełnienia „muszą być ograniczone do tego, co konieczne, aby zapewnić prawidłowy pobór podatku VAT oraz aby umożliwić nadzór organów podatkowych. Ponadto takie elementy nie mogą, z racji swojej ilości lub natury, uniemożliwiać wykonania prawa do odliczenia albo czynić go nadmiernie utrudnionym”.<sup>22</sup>

Podobne przesłanki sąd unijny przedstawił w drugiej powołanej sprawie. Zgodnie z art. 6 ust. 2 Dyrektywy 68/169<sup>23</sup> państwa członkowskie mogły zapewnić zwrot podatku dla podróżnych opuszczających dane państwo. Ust. 3 wskazywał, że Państwa Członkowskie mogą wprowadzać dodatkowe warunki zwrotu podatku. Ust. 4 przewidywał warunek formalny takiego zwrotu: „zwrot będzie uzależniony od (...) przedstawienia kopii faktury albo innego dokumentu w jej miejsce, potwierdzonego przez właściwe władze państwa eksportu”. Przepisy hiszpańskie przewidywały

---

<sup>19</sup> Wyrok Trybunału z 27.09.2007 r., Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, C-146/05, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:549.

<sup>20</sup> Wyrok Trybunału 14.07.1988 r., Léa Jeunehomme i Société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI" przeciwko państwu belgijskiemu, sprawy połączone C-123 oraz C-330/87, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1988:408.

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału z 9.06.1992 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii, C-96/91, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1992:253.

<sup>22</sup> Ustęp 16 i 17 omawianego wyroku. Najczęściej uznaje się, iż Trybunał stosuje „zasadę skuteczności” danego prawa, gdy wskazuje na zakaz stosowania środków, które mogą czynić wykonanie prawa „niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym”. Równocześnie jednak zakaz naruszenia istoty prawa należy rozumieć jako wynik stosowania zasady proporcjonalności sensu stricto – tak zob. przykładowo J. Schwarze, *op. cit.*, s. 859.

<sup>23</sup> Dyrektywa Rady z dnia 28 maja 1969 r. w sprawie harmonizacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do zwolnienia z podatku obrotowego i podatku akcyzowego towarów przywożonych w międzynarodowym ruchu pasażerskim (69/169/EWG), EUR-LEX dokument nr 31969L0169.

natomiast warunek przedstawienia specjalnego oficjalnego formularza. Istota sporu sprowadzała się zatem do odpowiedzi na pytanie, czy taki dodatkowy formularz może warunkować dokonanie zwrotu.

Trybunał podkreślił, że dyrektywa nie wymaga prezentacji żadnego specjalnego dokumentu, a jedynie faktury. Po drugie wskazał, że taki wymóg byłby nieproporcjonalny. Powołał się na sprawę EGI i wskazał, że VI Dyrektywa VAT przewiduje możliwość nakładania dodatkowych obowiązków przez państwa członkowskie. Lecz środki te nie mogą wykraczać poza to, co jest ściśle konieczne do osiągnięcia celu zapobiegania nadużyciom oraz zapewnieniu kontroli przez organy podatkowe, a charakter wymogów formalnych nie może czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym do wykonania lub nadmiernie utrudnionym. Prezentacja takiego specjalnego formularza tymczasem wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, a obowiązek ten jest takiej natury, że czyni prawo do zwrotu bardzo utrudnionym. Dodatkowo obowiązek taki powoduje podwójne opodatkowanie, podczas gdy celem przedmiotowej regulacji jest zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu.

Choć pomiędzy wspomnianymi wyżej wyrokami a rozstrzygnięciem w sprawie Albert Collee były wydane inne w podobnych sprawach (omówione również poniżej), to właśnie ten zasługuje na szczególną uwagę ze względu na swoją fundamentalną tezę. Znalazła ona odzwierciedlenie w szerokiej, względnie konsekwentnej linii Trybunału w odniesieniu do obowiązków formalnych.

W sprawie Albert Collee podatnik niemiecki dokonywał sprzedaży samochodów, które wywoził do Belgii. Pierwotnie sprzedawca wystawiał faktury ze stawką podstawową – właściwą dla sprzedaży krajowej. Następnie jednak dokonał korekty swoich ewidencji w odniesieniu do tych transakcji, ujmując je jako zwolnione dostawy wewnątrzspółnotowe. Organ podatkowy odmówił możliwości dokonania takiej korekty powołując się na praktykę orzeczniczą. Zgodnie z nią zapisy w księgach powinny być dokonane na bieżąco i bezpośrednio po dokonaniu danej czynności. Stąd Trybunał był zobowiązany do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy organy podatkowe mogą odmówić zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej, która bezsprzecznie miała miejsce, jedynie na tej podstawie, że podatnik nie przedstawił wymaganego dokumentu księgowego we właściwym czasie.

Trybunał rozpoczął swoje uzasadnienie wskazując, że zwolnienie WDT odnosi się do kilku zasad opodatkowania VAT. Po pierwsze, stanowi ono odstępstwo od zasady, że VAT znajduje zastosowanie do wszystkich czynności obejmujących „produkcję lub dystrybucję”. Po drugie, realizuje zasadę neutralności podatku VAT z tego powodu, że pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania. Po trzecie zaś, realizuje zasadę, z godnie z którą wpływy podatkowe zapewnione są temu Państwu, na terenie

którego następuje końcowe wykorzystanie towaru. Trybunał zatem w pierwszej kolejności wskazuje zasady systemu VAT, które są realizowane poprzez konstrukcję zwolnienia WDT. Wskazuje również, że zwolnienie takie stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania.

Dalej Trybunał wskazuje, że istnieje możliwość wprowadzenia dodatkowych środków uzależniających zastosowanie zwolnienia. Zwraca więc uwagę, że dyrektywa przewiduje możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie środków zmierzających do prostego stosowania zwolnień oraz zapobiegania nadużyciom. Ponadto, art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy przewiduje również możliwość wprowadzenia innych dodatkowych obowiązków formalnych w celu zapewnienia prawidłowego poboru i zapobiegania oszustwom podatkowym. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, środki takie nie mogą wykroczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia ich celów. „Przepisy te nie mogą być więc wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, stanowiącą podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie”.<sup>24</sup>

Stosując powyższe ustalenia do stanu faktycznego sprawy, Trybunał stwierdził, że „przepis krajowy, który uzależnia w istocie prawo do zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzspółnotowej od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione, wykacza poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku”.<sup>25</sup>

„(...) w odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym, skoro z postanowienia odsyłającego wynika, że fakt dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga jak to słusznie podnosi Komisja Wspólnot Europejskich by zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Inaczej byłoby jedynie w przypadku, gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. Jednak nie wydaje się, by tak było w sprawie przed sądem krajowym”.<sup>26</sup>

Trybunał w tej sprawie bardzo wyraźnie zarysował różnicę pomiędzy przesłankami merytorycznymi oraz formalnymi opodatkowania. Taka różnica była już widoczna na podstawie dotychczasowych wyroków dotyczących obowiązków formalnych (choć nie tylko) – jednakże w tym orzeczeniu widać to wyraźnie: jeżeli przesłanki merytoryczne zwolnienia (wywóz z kraju członkowskiego) zostały

---

<sup>24</sup> Pkt 26 wyroku.

<sup>25</sup> Pkt 29 wyroku.

<sup>26</sup> Pkt 31 wyroku.



spełnione, to spełnienie dodatkowych warunków formalnych nie jest konieczne. Celem tych dodatkowych warunków jest bowiem zapewnienie poboru oraz zapobieganie nadużyciom. Skoro żaden podatek od tej danej transakcji nie jest należny (zwolnienie), to nie ma konieczności zapewnienia poboru ani zapobiegania nadużyciom. Skoro jasne jest, że nadużycia nie było, to środek zabezpieczający przed nadużyciami przestaje być konieczny do osiągnięcia jego celu. Kryterium konieczności nie zostaje spełnione. Dodatkowo niejako Trybunał wskazuje, że ustalanie skutków podatkowopravných na podstawie przesłanek formalnych bez uwzględnienia przesłanek merytorycznych naruszyłoby zasadę neutralności.

Warto również zauważyć, że Trybunał na początku uzasadnienia przywołał różne „zasady” systemu VAT, które mają być realizowane przez zwolnienie WDT. Z tego faktu można wyciągać wniosek, że brak zwolnienia powodowałby z jednej strony brak opodatkowania towarów w miejscu konsumpcji, złamanie zakazu podwójnego opodatkowania oraz naruszenie neutralności podatku. Z drugiej zaś strony brak zwolnienia wspierałby zasadę powszechności opodatkowania (od której zwolnienie jest wyjątkiem) oraz pozwoliłby zapobiegać nadużyciom. Ostatecznie wypracowana reguła wydaje się więc wynikiem wyważenia pomiędzy tymi określonymi – w pewnej mierze przeciwstawnymi - zasadami.

### 3.2.2. BOCKEMÜHL (C-90/02)<sup>27</sup>, ECOTRADE (C-95/07 ORAZ C-96/07)<sup>28</sup>, USZODAÉPÍTŐ (C-392/09)<sup>29</sup>, EMS BULGARIA (C-284/11)<sup>30</sup>

---

Na podstawie wyżej omówionych wyroków można postawić hipotezę, że zasadne jest rozróżnienie merytorycznych oraz formalnych przesłanek opodatkowania, a przy tym niespełnienia formalnych nie powinno się brać pod uwagę, jeżeli nie ma wątpliwości co do spełnienia merytorycznych (co zawsze jest wynikiem wzięcia pod uwagę różnorodnych zasad, wartości lub celów realizowanych przez Dyrektywę VAT).

---

<sup>27</sup> Wyrok Trybunału z 1.04.2004 r., Finanzamt Gummersbach przeciwko Gerhard Bockemühl, C-90/02, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2004:206.

<sup>28</sup> Wyrok Trybunału z 8.05.2008 r., Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, sprawy połączone C-95/07 oraz C-96/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:267.

<sup>29</sup> Wyrok Trybunału z 30.09.2010 r., Uszodaépitő kft przeciwko APEH Központi Hivatal Hatóságí Főosztály, C-392/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:569.

<sup>30</sup> Wyrok Trybunału z 12.07.2012 r., EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, C-284/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:458.

Hipotezę taką wspiera szereg wyroków tworzących zasadniczo jednolitą linię orzecznictwa dotyczącą tzw. mechanizmu „reverse charge”.<sup>31</sup> We wszystkich powołanych sprawach podatnik dokonywał nabyć (towarów lub usług) rozliczanych w ten właśnie sposób. We wszystkich tych przypadkach nie było wątpliwości co do tego, że nabycia rzeczywiście miały miejsce, a merytoryczne przesłanki odliczenia podatku naliczonego były spełnione. Jednocześnie jednak w każdej z tych spraw określone obowiązki formalne nie zostały wypełnione. W sprawie Bockemühl otrzymane przez podatnika-nabywcę faktury były nierzetelne – m.in. podmiot wskazany na fakturze jako dostawca nie istniał. W sprawie Ecotrade podatnik nabył usługi transportu wewnątrzspółnotowego – jednak nie wykazał z tego tytułu ani podatku należnego, ani podatku naliczonego. Organy podatkowe nakazały wykazać podatek należny, lecz w odniesieniu do podatku naliczonego prawo to należało wykonać w 2-letnim terminie. Aby wykonać to prawo, należało ująć kwoty wynikające z tych transakcji w odpowiednich rejestrach prowadzonych przez Spółkę. Trybunał rozstrzygał tu m.in., czy w takich okolicznościach można stosować „sankcję”<sup>32</sup> w postaci odmowy prawa do odliczenia podatku. W sprawie Uszodaépitő organy podatkowe uznały, że podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku z tego powodu, że nowe przepisy węgierskie nakazywały korektę przeszłych deklaracji (na podstawie przepisów obowiązujących z mocą wsteczną) oraz od korekty faktur wystawionych w przeszłości.

W powyższych sprawach Trybunał uznał, że spełnienie warunków formalnych nie może prowadzić – w przypadku stosowania mechanizmu reverse charge – do odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli materialne przesłanki opodatkowania są spełnione.

Uzasadnienie przesłanek, którymi TSUE się kierował są relatywnie czytelne w przypadku sprawy Bockemühl oraz Uszodaépitő. W obydwu sprawach najpierw powołana została zasada neutralności ze wskazaniem na realizujące ją prawo do odliczenia, jako podstawowe prawo podatnika. Jednocześnie Dyrektywa wskazuje, że podatnik, w celu odliczenia, powinien spełnić warunki przewidziane w prawie państwa członkowskiego. Warunki te powinny być zgodne z jednym z celów dyrektywy, którym w tym przypadku jest zapewnienie prawidłowego poboru podatku oraz kontroli przez organy podatkowe. Wymogi te nie mogą czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym. Dlatego też nałożone warunki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia kontroli mechanizmu odwrotnego obciążenia. Dalej Trybunał konkluduje, że gdy administracja podatkowa posiada informacje o tym, że transakcja miała miejsce, a więc, że jest

---

<sup>31</sup> Chodzi tutaj o mechanizm rozliczania podatku VAT przez nabywcę. Oznacza to w praktyce, że, najczęściej, nabywca rozlicza podatek należy oraz naliczony od nabytego przez siebie towaru, a w konsekwencji – jeżeli ma on pełne prawo do odliczenia, żadne zobowiązanie podatkowe z tytułu takiego nabycia nie powstaje.

<sup>32</sup> Taki termin używany jest w omawianym orzeczeniu.

zobowiązany do wykazania podatku należnego z tytułu nabycia towarów, to wymaganie spełnienia dodatkowych wymogów formalnych celem wykazania podatku naliczonego powodowałoby, że prawo do odliczenia byłoby niewykonalne.

Podobne wnioski Trybunał wyciągnął w sprawie *Ecotrade* oraz *EMS Bulgaria*. W obydwu tych wyrokach powołuje się on na sprawy *Albert Collee* oraz *Bockemühl*, wskazując, że jeżeli organy podatkowe uznają za udowodnione, że nabycie rzeczywiście miało miejsce (i podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku należnego), to nie ma mowy o oszustwie. Skoro zaś spełnienie obowiązków formalnych ma służyć zapobieganiu nadużyciom, to ich spełnienie przestaje w takiej sytuacji być konieczne oraz narusza zasadę neutralności. Dlatego też nałożenie sankcji w postaci odmowy odliczenia wykracza poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku (*Ecotrade*). Podobnie w *EMS Bulgaria* Trybunał uznał niedopuszczalność stosowania sankcji w postaci odmowy prawa do odliczenia, uznając, że „zgodnie z postanowieniem odsyłającym w sprawie przed sądem krajowym dostawa wewnątrzspółnotowa nie została zatajona i informacje jej dotyczące są dostępne w księgowości podatnika. Organ podatkowy dysponuje zasadniczo niezbędnymi informacjami pozwalającymi mu na zbadanie, czy rzeczywiście zostały spełnione materialne przesłanki, co w każdym razie należy do oceny sądu krajowego”.<sup>33</sup> Trybunał uznał tutaj, że dopuszczalne jest stosowanie sankcji w postaci nałożenia odsetek za spóźnioną zapłatę podatku (o ile sankcja taka jest proporcjonalna).

Stanowisko dotyczące proporcjonalności obowiązków formalnych staje się również czytelniejsze po lekturze opinii Rzecznika Generalnego w sprawie *Ecotrade*. Istotę prezentowanego dotychczas przez Trybunał podejścia podsumować można następującym fragmentem tejże opinii:

„System odwrotnego obciążenia ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania oraz zapewnienia neutralności podatkowej. Przepisy wydane na podstawie art. 18 ust. 1 lit d) albo art. 22 ust. 7 lub ust. 8 szóstej dyrektywy nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia przewidzianych w nich celów, ani nie powinny podważać neutralności. Przepis, który uzależnia prawo do odliczeń od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, wykracza poza to, co jest niezbędne. Czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Jeśli dana czynność spełnia przesłanki przewidziane dla dokonania odliczenia, to podatek VAT podlega odliczeniu. Jeżeli nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe w ramach systemu odwrotnego obciążenia powoduje powstanie prawa do odliczenia, to zasada neutralności podatkowej

---

<sup>33</sup> Pkt 72 wyroku.

wymaga, by odliczenie<sup>34</sup> było dozwolone w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne. Istotne jest, by umożliwić zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać jej prawdziwy charakter, o ile spełnione są obiektywne kryteria. Jeżeli nie występuje zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by nieprawidłowo wypełnione deklaracje podatkowe mogły być skorygowane. Takie zagrożenie nie występuje, jeżeli zobowiązanie podatkowe i prawo do odliczenia wzajemnie siebie znoszą. Tym niemniej, odpowiednie i proporcjonalne grzywny mogą być nakładane z tytułu nieprawidłowego zadeklarowania czynności<sup>35</sup>.

### 3.2.3. SOCIÉTÉ GÉNÉRALE (C-361/96)<sup>36</sup>

---

Powyższy sceptycyzm Trybunału w stosunku do obowiązków formalnych wzmaga również teza wyroku w sprawie Société générale. Okazuje się bowiem, że określony obowiązek formalny powinien być pominięty w specyficznych okolicznościach faktycznych – ze względu na zasadę proporcjonalności – również wówczas gdy sam przepis Dyrektywy wprost wymaga spełnienia takiego obowiązku. Innymi słowy, zwrot podatku powinien nastąpić nawet jeżeli podatnik nie spełni określonego obowiązku formalnego, od którego Dyrektywa uzależnia ten zwrot – jeżeli spełnienie tego obowiązku w danych okolicznościach będzie bezcelowe.

Wyrok ten zapadł na gruncie (nie obowiązującej już) VIII Dyrektywy.<sup>37</sup> Zgodnie z jej przepisami podatnik mógł ubiegać się o zwrot podatku pod warunkiem posiadania „oryginału faktury albo dokumentu importowego”. Podatnik nie posiadał jednak oryginałów faktur, ponieważ zostały zagubione. Zawnioskował on zatem o zwrot podatku na podstawie duplikatu wystawionego przez sprzedawcę. Ze względu na upływy terminów zawitych, nie było prawnej możliwości, aby podatnik aplikował ponownie na podstawie oryginałów o zwrot podatku. Organy podnosiły, że wykładnia

---

<sup>34</sup> W oficjalnym tłumaczeniu (pkt 68 wyroku) wkradło się tu przejęzyczenie, gdyż w tekście znalazło się słowo „doliczenie”, co uznać należy za pomyłkę pisarską. Zob. [http://publications.europa.eu/resource/cellar/ea3bdcba-e537-4749-b2dc-4457734dbfcf.0018.01/DOC\\_1](http://publications.europa.eu/resource/cellar/ea3bdcba-e537-4749-b2dc-4457734dbfcf.0018.01/DOC_1)

<sup>35</sup> Pkt 68 opinii Rzecznika Generalnego Eleanor Sharpston z 13.03.2008 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:173.

<sup>36</sup> Wyrok Trybunału 11.06.1998 r., Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises przeciwko Bundesamt für Finanzen, C-361/96, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1998:282.

<sup>37</sup> VIII Dyrektywa Rady z 6.12. 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EWG), Dz.U. L 331 z 27/12/1979 ze zm., publ. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

językowa dyrektywy nie pozostawia im żadnego wyboru, jak wyłącznie odrzucić wnioski o zwrot na podstawie duplikatów faktur. Zastrzeżenie, że oryginał faktury jest wymagany, znajdowało się również w preambule dyrektywy.

Trybunał wskazał, że celem wymogu posiadania oryginału faktury jest zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania. Jednakże państwo członkowskie może przyznać zwrot „w wyjątkowych sytuacjach gdy nie ma wątpliwości, że transakcja miała miejsce, utrata faktury nie jest skutkiem okoliczności zależnych od podatnika oraz nie ma ryzyka ponownego wnioskowania o zwrot”. Wniosek taki ma wynikać – zdaniem TSUE – z tego, że prawo wtórne (dyrektywa) musi być zgodne z ogólnymi zasadami prawa, a w szczególności z zasadą proporcjonalności. Tymczasem wyłączenie zwrotu w tym danym stanie faktycznym nie było konieczne, aby zapobiegać nadużyciom (skoro nie było możliwości ponownego wnioskowania o zwrot na podstawie oryginałów faktur, to nie ma ryzyka nadużycia, a w konsekwencji odmowa zwrotu nie jest konieczna).

Należy również zwrócić uwagę, że Rzecznik Generalny w opinii do sprawy<sup>38</sup> dokonał rozbudowanej analizy dotyczącej proporcjonalności. W szczególności zauważył, że istnieją pewne granice przy ustanawianiu nowych warunków formalnych, jak również przy interpretacji minimalnych istniejących w prawie unijnym. Te granice powinny gwarantować możliwość wykonania prawa do odliczenia przez podatnika. Z powyższego wynika, że wspólnotowy system opodatkowania jest zbudowany na dwóch fundamentalnych zasadach/celach: z jednej strony jest to nakładanie podatków oraz zapobieganie nadużyciom, a z drugiej zabezpieczenie prawa do odliczenia podatku VAT przez podatnika (zasada neutralności podatkowej). Zgodnie z zasadą proporcjonalności powinna zostać zachowana odpowiednia równowaga pomiędzy obydwoma celami i szala nie powinna zostać przesadnie przechylona na korzyść jednej z nich.<sup>39</sup> Dlatego też – zdaniem Rzecznika Generalnego – jak już wywodził dotychczas Trybunał, wymaganie oryginalnych faktur w takim stanie faktycznym nie byłoby zgodne z zasadą proporcjonalności, zgodnie z którą obowiązki formalne nie mogą „wychodzić poza to, co jest rozsądnie konieczne w celu weryfikacji i kontroli podatkowej”.<sup>40</sup>

Co warto podkreślić na tle powyższego wyroku, Trybunał wprost powołał zasadę proporcjonalności, a zastosował kryterium konieczności. Taki zabieg nie pozostawia wątpliwości: wszędzie tam, gdzie mowa o konieczności, Trybunał stosuje zasadę proporcjonalności (a przynajmniej jeden z jej elementów

<sup>38</sup> Opinia Rzecznika Generalnego Reischl z 21 września 1978 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1998:56.

<sup>39</sup> Pkt 13 oraz 14 opinii.

<sup>40</sup> Pkt 21 opinii.

składowych). Inny istotny wniosek to ten, że w danym konkretnym stanie faktycznym zasada proporcjonalności może przełamać rezultaty wykładni językowej.

### 3.2.4. POLSKI TRAWERTYN (C-280/10)<sup>41</sup>, REISDORF (C-85/95)<sup>42</sup>

---

Linia orzecznicza wyznaczająca pewną rezerwę Trybunału wobec formalizmów, budowaną na gruncie zasady proporcjonalności, znalazła swoje wyraźne odzwierciedlenie również w wyroku w polskiej sprawie Polski Trawertyn. Rozstrzygane zagadnienie dotyczyło tego, czy faktura wystawiona na wspólników przed założeniem spółki (dokumentująca dostawę gruntów z kopalinami, który został następnie wniesiony do spółki), jak również faktura wystawiona na spółkę przed jej formalnym powstaniem (przez notariusza sporządzającego umowę spółki) dają prawo do odliczenia podatku naliczonego. A właściwie – czy państwo członkowskie może odmówić odliczenia z powyższych powodów. Odpowiedź Trybunału była negatywna.

Tok myślenia, który doprowadził Trybunał do takich wniosków wydaje się być analogiczny do innych wyżej wskazanych orzeczeń. Prawo do odliczenia jest integralną częścią systemu i nie podlega ograniczeniu. A także, jak wskazuje Trybunał „(...) podstawowa zasada neutralności podatku VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik, jako odbiorca danych transakcji, jest zobowiązany z tytułu podatku VAT, to nie mogą one wprowadzać dodatkowych warunków w zakresie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które to warunki mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa”.<sup>43</sup> W przedmiotowej sprawie przesłanki materialne odliczenia zostały spełnione (tzn. doszło do nabycia dóbr inwestycyjnych, które zostaną wykorzystane w działalności gospodarczej). „Skoro brak możliwości wykonania przez Polski Trawertyn prawa do odliczenia podatku naliczonego wiąże się z okolicznością, że w dniu wystawienia faktury dotyczącej rzeczono nabycia spółka ta nie była jeszcze zarejestrowana ani zidentyfikowana do celów podatku VAT oraz że z tego względu faktura została wystawiona na wspólników, podczas gdy – jak stwierdził sąd krajowy – istnieje tożsamość osób zobowiązanych do

---

<sup>41</sup> Wyrok Trybunału z dnia 1.03.2012 r., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, C-280/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:107.

<sup>42</sup> Wyrok Trybunału z 5.12.1996 r., John Reisdorf przeciwko Finanzamt Köln-West, C-85/95, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1996:466.

<sup>43</sup> Punkt 43 wyroku.

zapłaty podatku naliczonego oraz osób tworzących Polski Trawertyn, ów brak możliwości należy uważać za wynik czysto formalnego obowiązku”.<sup>44</sup>

Wymóg spełnienia warunku posiadania faktury o treści w pełni zgodnej z wymogami Dyrektywy VAT<sup>45</sup> podważałby prawo do odliczenia, a tym samym naruszałoby zasadę neutralności. Trybunał również powołał się na wyrok w sprawie Bockemühl, stwierdzając, że w niektórych sytuacjach pomimo braku faktury jest możliwe ustalenie faktów będących podstawą odliczenia, a więc wymóg faktury nie zawsze jest niezbędny; a w przedmiotowej sprawie dane niezbędne do odliczenia zostały ustalone.

W orzeczeniu nie wskazano wprost na zastosowanie zasady proporcjonalności. Po lekturze opinii Rzecznika Generalnego jednak fakt ten nie budzi wątpliwości. Wskazuje on na reguły wypracowane przez Trybunał na bazie zasady proporcjonalności w dotychczasowym orzecznictwie, które zostały zastosowane przez Trybunał w przedmiotowym orzeczeniu.

Warto zatem zauważyć, że również i w sprawie Polski Trawertyn, rezultaty wykładni językowej (wymóg posiadania faktury ze wskazaniem nabywcy) zostały przełamane na skutek zastosowania zasady proporcjonalności, a przez nią innych zasad Dyrektywy VAT.

Na marginesie należy wspomnieć, że podobne tezy zostały postawione w wyroku w sprawie Reisdorf. W sprawie tej organy podatkowe kwestionowały prawo do odliczenia podatku naliczonego przez przedsiębiorcę nieposiadającego oryginałów faktur dokumentujących jego zakupy. Podatnik ten posiadał jednak kopie tychże faktur. W takim stanie rzeczy pytanie prejudycjalne zasadniczo zmierzało do ustalenia, czy państwo członkowskie może wymagać prezentacji wyłącznie oryginału faktury. Choć Trybunał nie rozstrzygnął ostatecznie tego problemu, również i tutaj bardzo wyraźnie zaakcentował różnicę pomiędzy materialnymi przesłankami opodatkowania a obowiązkami formalnymi. Wskazał także na utrwaloną już regułę, że wymogi formalne (posiadanie odpowiedniego dokumentu celem kontroli podatkowej) nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i jego kontroli przez organy podatkowe oraz wymogi takie nie mogą czynić wykonania prawa do odliczenia niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

---

<sup>44</sup> Pkt 45 wyroku.

<sup>45</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U.UE z 11.12.2006 r. L 347/1 ze zm., publ. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu), zwana w niniejszym artykule „Dyrektywą VAT”.

3.2.5. NIDERA (C-385/09)<sup>46</sup>, DANKOWSKI (C-438/09)<sup>47</sup>, VSTR (C-587/10)<sup>48</sup>

---

Hipoteza, że zasada proporcjonalności wymaga, aby obowiązki formalne nie wpływały na wysokość płaconego podatku, znajduje wsparcie również w konsekwentnym podejściu Trybunału do kwestii rejestracji podatnika dla celów VAT.

W pierwszej z wymienionych spraw, litewska spółka Nidera nabywała towary, które przeznaczone były do odsprzedaży. Organy podatkowe odmówiły jej prawa do zwrotu podatku z tego powodu, że nie była zarejestrowana dla celów VAT podczas dokonywania zakupów. W tym zakresie Trybunał wskazał na swoje dotychczasowe tezy w podobnych sprawach: powołał wyroki dotyczące mechanizmu reverse charge, wskazując, że w braku wątpliwości co do spełnienia przesłanek materialnych odliczenia, nałożenie dodatkowych wymagań formalnych naruszałoby zasadę neutralności. Wymóg rejestracji jest obowiązkiem formalnym zmierzającym do zapewnienia prawidłowej kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Trybunał orzekł już przy tym, że „przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności podatku VAT”.<sup>49</sup> W konsekwencji powyższych rozważań, podatnik zasadniczo nie może być pozbawiony prawa do odliczenia z powodu braku rejestracji.

Zupełnie podobne wnioski wynikają z wyroku w polskiej sprawie Dankowski. W stanie faktycznym tej sprawy podatnik otrzymywał faktury od innego podatnika, które dokumentowały faktycznie wykonane usługi – jednak sprzedawca nie był zarejestrowany dla celów VAT (pomimo, że był podatnikiem oraz wystawiał rzetelne faktury). Trybunał ponownie powtórzył swoje dotychczasowe tezy: państwa członkowskie mogą wprowadzać obowiązek spełnienia określonych wymogów formalnych, „to jednak te środki nie powinny wykraczać poza to, co jest w tym celu niezbędne. W konsekwencji wspomniane środki nie mogą być wykorzystywane w sposób systematycznie podważający prawo do odliczenia podatku VAT, które jest podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT”.<sup>50</sup>

---

<sup>46</sup> Wyrok Trybunału z 21.10.2010 r., Nidera Handelscompagnie BV przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, C-385/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:627.

<sup>47</sup> Wyrok Trybunału z dnia 22.12.2010 r., Bogusław Juliusz Dankowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, C-438/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:818.

<sup>48</sup> Wyrok Trybunału z dnia 27.09.2012 r., Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, C-587/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:592.

<sup>49</sup> Pkt 49 wyroku.

<sup>50</sup> Pkt 37 wyroku.



Identyczne wnioski wynikają ze sprawy VSTR, w której Trybunał w sposób obszerny wykorzystał swoje tezy z dotychczasowego orzecznictwa w podobnych sprawach. W stanie faktycznym Spółka z siedzibą w Niemczech sprzedała spółce amerykańskiej kruszarki do skał. Kruszarki zostały przetransportowane z Niemiec do Finlandii. Na fakturze podano numer VAT spółki fińskiej – docelowego odbiorcy (a nie spółki amerykańskiej, która była nabywcą kruszarek). Organy niemieckie odmówiły zwolnienia dostawy twierdząc, iż spółka niemiecka nie przedstawiła numeru identyfikacyjnego nabywcy - spółki amerykańskiej.

Istotą rozstrzyganego problemu było to, czy dopuszczalne jest uzależnienie zwolnienia WDT od podania przez dostawcę na fakturze prawidłowego numeru VAT nabywcy, przy założeniu, że materialne przesłanki zwolnienia dostawy zostały spełnione. Trybunał Sprawiedliwości powołał się na wyrok w sprawie *Albert Collee*, jak również wskazał, że państwo członkowskie może nakładać obowiązki, od których uzależnia się zwolnienie. Środki takie nie mogą jednak wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia ich celów, a także nie powinny podważać zasady neutralności. Wymogi takie powinny zatem spełnić wymóg proporcjonalności. Na tej podstawie Trybunał doszedł do wniosku, że bezwzględne wymaganie podania numeru nabywcy celem skorzystania ze zwolnienia nie jest zgodne z przepisami Dyrektywy VAT. Należy zaznaczyć, że wyrok jest wysoce skomplikowany w swym uzasadnieniu. Sąd unijny bierze pod uwagę różne reguły wypracowane przez siebie w dotychczasowym orzecznictwie: m.in. fakt, że konstrukcja zwolnienia WDT realizuje zasadę neutralności oraz unikania podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony (co wynika z innego zaś orzecznictwa) państwa członkowskie mogą wymagać przedstawienia dowodu na status nabywcy. Jednocześnie od podatnika nie można wymagać więcej niż zachowania dobrej wiary. Bazując na wszystkich powyższych regułach Trybunał wypracował regułę postępowania, zgodnie z którą „art. 28c część A akapit pierwszy szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego uzależniał zwolnienie z podatku VAT dostawy wewnątrzspółnotowej od przekazania przez dostawcę numeru identyfikacji podatkowej dla celów VAT nabywcy z zastrzeżeniem jednak, że odmowa przyznania korzystania z tego zwolnienia nie będzie opierała się na jednym tylko powodzie, iż obowiązek ten nie został wykonany, jeżeli dostawca działający w dobrej wierze nie może po podjęciu wszystkich środków, które w sposób rozsądny mogą być od niego wymagane, przekazać tego numeru identyfikacji, przy czym przedstawia wskazówki, które mogą w sposób wystarczający udowodnić, że nabywca jest podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach”.

### 3.2.6. STADECO (C-566/07)<sup>51</sup>, KRAFT FOODS (C-588/10)<sup>52</sup>

---

Powyższe wyroki mogą prowadzić do wniosku, że obowiązki formalne niemal nigdy nie mogą wpływać na wysokość płaconego podatku. Taki wniosek wymaga jednak dalszej weryfikacji. Delimitacji granicy tego, kiedy obowiązki takie stają się konieczne dla ochrony wpływów budżetowych mogą posłużyć wyroki dotyczące wymogów skutecznej korekty podstawy opodatkowania (a zatem i wysokości należnego podatku). Na uwagę zasługują w tym zakresie wyroki w sprawach Stadeco oraz Kraft Foods.

W pierwszej z przywołanych spraw spółka Stadeco świadczyła usługi w zakresie obsługi stoisk targowych na rzecz EVD – podmiotu publicznego niebędącego podatnikiem, niemającego prawa do odliczenia VAT. Jak później się okazało, część tych usług nie podlegała opodatkowaniu VAT (ze względu na miejsce opodatkowania poza terytorium Holandii). Stadeco otrzymała zwrot podatku nie przedstawiając organom faktur korygujących, które – jak się później okazało – nigdy nie zostały wysłane do EVD. W tym kontekście TSUE rozstrzygał, czy można uzależnić zwrot podatku od wystawienia faktur korygujących na rzecz podmiotu, który nie ma prawa do odliczenia.

W zakresie kwestii obowiązku korekty faktury należy wskazać, że w znany już sposób Trybunał powołał swoje dotychczasowe ustalenia: przepisy, do przyjęcia których upoważnione są państwa członkowskie celem zapewnienia prawidłowego poboru i zapobiegania nadużyciom nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia ich celów. W rezultacie nie mogą one naruszać zasady neutralności.<sup>53</sup>

Konkluzja Trybunału, po dalszych rozważaniach, sprowadzała się do tego, że sam wymóg wystawienia faktury korygującej (jako warunek obniżenia podstawy opodatkowania oraz zwrotu podatku) jest dopuszczalny (nie jest nieproporcjonalny), o ile podatnik nie wyeliminował we właściwym czasie ryzyko utraty wpływów podatkowych. Wymóg taki może służyć zapobieganiu nadużyciom (w szczególności może zapobiegać temu, aby nabywca odliczył nienależny podatek, a jeżeli jest podmiotem, który prawa do odliczenia nie posiada, to może służyć temu, aby podatnik odzyskał podatek nie był bezpodstawnie wzbogacony dysponując zwrotem z organu podatkowego, jak i ceną zapłaconą przez kontrahenta).

---

<sup>51</sup> Wyrok Trybunału z 18.06.2009 r., Staatssecretaris van Financiën przeciwko Stadeco BV, C-566/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2009:380.

<sup>52</sup> Wyrok Trybunału z 26.01.2012 r., Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska SA., C-588/10, [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:40.

<sup>53</sup> Pkt 39 wyroku.

Należy podkreślić, że konkluzja ta wydaje się bardzo istotna z punktu widzenia zasady proporcjonalności. Warto zwrócić uwagę, że jeżeli podatnik wyeliminował jakiegokolwiek ryzyko utraty wpływów podatkowych, to wówczas wystawienie faktury korygującej nie jest konieczne. Jeżeli natomiast istnieje wątpliwość czy tak się stało, to wówczas wystawienie takiej faktury wydaje się mieścić w granicach proporcjonalności.

Warto również wskazać przy tym na interesujący wywód Rzecznika Generalnego nt. relacji pomiędzy obowiązkami formalnymi a proporcjonalnością:

„27. Uregulowanie krajowe, które generalnie wymaga wymiany błędnej faktury na fakturę skorygowaną, nie wydaje się nieproporcjonalne. Obowiązek ten jest z reguły odpowiednim środkiem, aby wyłączyć nieuprawnione odliczenie podatku VAT przy pomocy pierwotnej faktury. Sytuacja, gdy organy podatkowe nie muszą w każdym przypadku sprawdzać, czy odbiorca faktury ewentualnie nie jest uprawniony do odliczenia podatku, i wobec czego czy istnieje zagrożenie utraty przychodów podatkowych, służy uproszczeniu procedur administracyjnych.

28. Należy mieć przy tym na względzie, że podatnik poprzez wystawienie błędnej faktury sam wywołał potrzebę dokonania zwrotu i że wymiana faktury w zwykłym przypadku nie utrudnia nadmiernie dochodzenia zwrotu. Odmowa zwrotu ze względu na brak wymiany faktury mogłaby być sprzeczna z zasadą proporcjonalności ewentualnie wtedy, gdy wymiana faktury nie jest w konkretnym przypadku możliwa, na przykład ponieważ faktura została zagubiona i jej wykorzystanie w celu powołania się na odliczenie podatku jest wyłączone”.<sup>54</sup>

Nieco bardziej precyzyjne wyjaśnienie mechanizmów stosowania zasady proporcjonalności jest natomiast rozstrzygnięcie Trybunału w polskiej sprawie Kraft Foods. Sprawa dotyczyła polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które uzależniały możliwość obniżenia podatku należnego od otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Rozstrzygając ten problem Trybunał w pierwszej kolejności powołał zasadę podstawy opodatkowania VAT, jako otrzymanej od nabywcy ceny. Podkreślił następnie, że państwa członkowskie mają pewną swobodę (na podstawie art. 90 oraz art. 273 Dyrektywy VAT) w zakresie ustanawiania warunków formalnych obniżenia podstawy opodatkowania. Zauważył również, że wprowadzony warunek otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę zasadniczo mieści się w granicach zarysowanych przez powołane przepisy. Dalej Trybunał stwierdził, że „z orzecznictwa wynika również,

---

<sup>54</sup> Pkt 27 i 28 opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z 12.03.2009 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2009:149.

że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania podatkiem VAT jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady Dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie”.<sup>55</sup>

W konsekwencji Trybunał doszedł do wniosku, że jeżeli warunki zwrotu podatku okazałyby się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione do spełnienia, to należy ustanowić inne warunki. Na podstawie tego Trybunał skonkludował, że wymóg posiadania potwierdzenia może przyczynić się do realizacji celu zapobiegania nadużyciom. Jednakże jeżeli otrzymanie potwierdzenia byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to wówczas zasada neutralności zostałaby naruszona. W takim wypadku należy dopuścić inne środki, które dowodziłyby tego, że podatnik dochował należytej staranności w uzyskaniu takiego potwierdzenia.

### 3.2.7. PETROMA TRANSPORT (C-271/12)<sup>56</sup>

---

Innym wyrokiem, który (przynajmniej na pierwszy rzut oka) może wydawać się pewnym odstępstwem od dotychczasowych poglądów Trybunału na obowiązki formalne jest ten w sprawie Petroma Transport. W stanie faktycznym sprawy belgijskie spółki powiązane świadczyły sobie nawzajem szereg różnorodnych usług. Spółki te konsekwentnie wystawiły wobec siebie wzajemnie szereg faktur. Były one jednak wystawione z istotnymi brakami - nie można było wskazać ilości roboczogodzin wykonanych na rzecz siostrzanych spółek. Decydującym, jak się wydaje, faktem było to, że większość rzeczonych faktur uniemożliwiała wszelką kontrolę prawidłowego poboru podatku przez administrację podatkową. Faktury zostały uzupełnione podczas postępowania dowodowego po zakwestionowaniu już odliczenia przez administrację podatkową w sposób, który nie gwarantował wiarygodności (wątpliwe zapiski odręczne na fakturach). Kwestie, które rozstrzygał Trybunał dotyczyły tego, czy można odmówić odliczenia z powodu braków w treści faktur, które następnie zostały uzupełnione nowymi danymi, a jeżeli państwo członkowskie odmawia odliczenia ze względu na nieprecyzyjność faktur, to czy powinno dostawcy przyznać zwrot podatku w zakresie, w którym zakwestionowano odliczenie.

---

<sup>55</sup> Pkt 28 wyroku.

<sup>56</sup> Wyrok Trybunału z 8.05.2013 r., Petroma Transports SA i inni przeciwko państwu belgijskiemu, C-271/12, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2013:297.

Trybunał rozstrzygając przedmiotowy problem powołał zasadę neutralności. Wskazał na konieczność posiadania faktury, jako warunek odliczenia oraz upoważnienie państwa członkowskiego do doprecyzowania wymogów treściowych faktury. Przywołał również dotychczasowe orzecznictwo, zgodnie z którym wymogi te nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia poboru podatku oraz zapewnienia kontroli. Ponadto, takie wymogi nie mogą czynić wykonania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

Ostatecznie Trybunał skonkludował, że przepisy dyrektywy dopuszczają możliwość skorygowania faktur zawierających błędy. W postępowaniu krajowym przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy skorygowane faktury nie zostały przedstawione administracji, co uniemożliwiło zapewnienie prawidłowego poboru podatku. Z tego też powodu zasadniczo możliwa jest odmowa prawa do odliczenia podatku przez nabywców.

Jednocześnie, w doniesieniu do drugiego pytania Trybunał, zaskakująco jednoznacznie stwierdził, że „ze względu na to, że w sporze w postępowaniu głównym prawdziwość świadczenia usług objętych podatkiem VAT została potwierdzona, podatek VAT dotyczący tych czynności był wymagalny i słusznie został zapłacony administracji podatkowej. W tym kontekście nie można przywoływać zasady neutralności podatkowej w celu uzasadnienia zwrotu podatku VAT w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym. Jakakolwiek inna interpretacja uprzywilejowałaby sytuacje mogące utrudnić prawidłowy pobór podatku VAT, czego uniknięcie ma właśnie na celu art. 22 szóstej dyrektywy”.<sup>57</sup>

Konkluzje poczynione przez Trybunał w przedmiotowej sprawie mogą budzić poważne zdziwienie – aczkolwiek samo rozstrzygnięcie mieści się w dotychczasowej linii interpretacyjnej. Zgodnie z dotychczasowymi tezami wypracowanymi na gruncie proporcjonalności Trybunał powinien – jak się wydaje – orzec, iż jeżeli wystawione faktury zostały uzupełnione dodatkowym materiałem dowodowym, co doprowadziło do ustalenia faktu oraz wielkości świadczonej usługi, to wówczas prawo do odliczenia powinno zostać przyznane, ponieważ wówczas wymóg posiadania prawidłowej faktury przestaje być konieczny.

Warto zwrócić jednak uwagę, że w uzasadnieniu założono, że faktury dostawców nie zostały należycie skorygowane przed kontrolą podatkową, co „uniemożliwiło zapewnienie prawidłowego poboru podatku i kontroli”. Choć Trybunał nie werbalizuje takiego wniosku, można stawiać tezę, że odmowa odliczenia

---

<sup>57</sup> Pkt 43 wyroku.

w tej sytuacji była konieczna (kryterium konieczności zostało spełnione), ponieważ cel w postaci zapewnienia kontroli podatkowej byłoby niemożliwy do zrealizowania. Z rozstrzygnięciem przy takim założeniu można się zgodzić. Nie sposób jednak się zgodzić z uzasadnieniem co do drugiej kwestii.

Jak należałoby twierdzić, skoro fakt, że usługa została wykonana nie budzi wątpliwości, to należałoby w pierwszej kwestii umożliwić prawo do odliczenia nabywcy (bez względu na posiadane faktury). Skoro jednak faktury okazały się nierzetelne, to prawa do odliczenia nie ma, ale wystawca powinien albo móc fakturę skorygować albo – w braku dobrej wiary – być zobowiązany do zapłaty podatku „sankcyjnego” z samego faktu wystawienia faktur, a nie z tego powodu, że rzetelnie dokumentuje wyświadczoną usługę, która została wykonana.

Ostatecznie jednak należy podkreślić, że wyroku tego nie można uznać za zmieniający definitywnie linię orzecznictwa. W stanie faktycznym sprawy faktury uniemożliwiały prawidłową kontrolę zapłaty podatku oraz nie zostały skorygowane przed kontrolą podatkową. Te fakty same w sobie mogą przesądzać o znacznej różnicy w stosunku do dotychczasowych rozstrzygnięć Trybunału w przedmiocie obowiązków formalnych.

### 3.2.8. PROFAKTOR KULESZA (C-188/09)<sup>58</sup>, REDLIHS (C-263/11)<sup>59</sup>

---

Jako odrębną kategorię spraw, w których proporcjonalność odegrała swoją istotną rolę można postrzegać te, w których Trybunał badał proporcjonalność sankcji (z powodu niespełnienia obowiązków formalnych).<sup>60</sup> Jedną z reprezentatywnych spraw w tym zakresie jest polska sprawa Profaktor Kulesza.

W stanie faktycznym sprawy podatnik nie rejestrował swojego obrotu za pomocą kas fiskalnych. W związku z tym, organ podatkowy, zastosował wobec niego, przewidzianą w polskiej ustawie o VAT sankcję administracyjną w postaci odmowy prawa do odliczenia 30% podatku naliczonego za czas, w którym dopuszczono się tego uchybienia. Pytania prejudycjalne dotyczyły tego, czy stosowanie takiej sankcji jest dopuszczalne.

---

<sup>58</sup> Wyrok Trybunału z 29.07.2010 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j., C-188/09, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2010:454.

<sup>59</sup> Wyrok Trybunału z 19.07.2012 r., Ainārs Rēdlihs przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, C-263/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:497.

<sup>60</sup> Pewną trudność sprawia odkodowanie pojęcia sankcji w rozumieniu Trybunału. W niektórych sprawach (jak np. EMS Bulgaria) Trybunał sankcją nazywa odmowę prawa do odliczenia podatku naliczonego, co przecież może być postrzegane jako nie-sankcja. Delimitacja tego pojęcia leży poza obszarem rozważań w tym artykule.

Trybunał wskazał, że podatnik jest zobowiązany do prowadzenia odpowiednich ewidencji na podstawie art. 22 VI Dyrektywy. Ponadto, państwa członkowskie są upoważnione do stosowania innych środków w celu zwalczania oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć. Środki takie nie powinny jednak wykraczać poza to, co konieczne do realizacji tych celów. Nie mogą więc naruszać zasady neutralności.

Trybunał wskazał, że jego zdaniem przedmiotowy środek w postaci sankcji jest odpowiedni do postanowionego mu celu – jest to sankcja administracyjna, której zniechęcający skutek ma na celu zapewnienie wypełniania obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasach fiskalnych. Co do samej sankcji Trybunał wskazał, że środek ten ma charakter ciężaru finansowego nakładanego w sytuacji naruszenia przepisów i przez czas trwania tego naruszenia, więc nie jest oczywiście nieodpowiednia. Z drugiej strony rozwiązanie to może zagrażać zasadzie neutralności - zwłaszcza, jeżeli byłoby zastosowane w taki sposób, że pozbawiałoby prawo do odliczenia samej jego istoty. Skoro ograniczenie wynosi tylko 30%, to nie jawi się jako nadmierna ani niewystarczająca do zagwarantowania zniechęcającego skutku. Taka sankcja nie jest pozbawiona związku z rozmiarem działalności.

Warto wskazać, że Trybunał uznał analizowany środek za sankcję administracyjną, której proporcjonalność została następnie oceniona. Ocena ta nie jest jasna. Trudno jednoznacznie wskazać kryteria, którymi Trybunał w tym wypadku się kierował. Charakterystyczne, że Trybunał „waży” dotkliwość sankcji „przeciwko” prawu do odliczenia. Nie jest jasne, czy i dlaczego sankcja powinna być konfrontowana z prawem do odliczenia podatku. Wydaje się, że sankcja za niestosowanie kas fiskalnych powinna być proporcjonalna do wagi naruszenia i nie powinna zależeć od tego, ile podatnik dokonał zakupów, a od tego, jak wielkiego obrotu nie wykazał za pomocą kas. Kwestie te jednak wykraczają poza zakres rozważań w niniejszym artykule.

Kwestia proporcjonalności sankcji była również rozstrzygana w sprawie Redlihs. W sprawie tej osoba fizyczna sprzedawał towary rozliczane na zasadzie reverse charge (rozliczenie podatku przez nabywcę). Nie była przy tym zarejestrowana dla celów VAT, co było warunkiem „przerzucenia” obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę. Jednym z problemów rozstrzyganych przez Trybunał było to, czy „sankcja” w postaci obowiązku zapłaty kwoty równej podatkowi z tytułu dostaw w okresie braku rejestracji jest proporcjonalna.

Trybunał wskazał, że Dyrektywa VAT przewiduje obowiązki formalne – w tym obowiązek rejestracji. Dyrektywa nie przewiduje jednak systemu sankcji. Dlatego też ich ustanowienie należy do państw członkowskich. Muszą one przy tym przestrzegać zasad prawa unijnego – w tym zasady

proporcjonalności. Państwa członkowskie mogą zatem wprowadzać sankcje w celu zapewnienia prawidłowego poboru i uniknięcia oszustw. Nie powinny one wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia ich celów. Należy tutaj brać pod uwagę wagę i charakter naruszenia oraz sposób ustalania jej kwoty.

W tym zakresie – jak wskazał Trybunał – „nie jest wykluczone, że sposób ustalania kwoty sankcji może wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia celów wskazanych w pkt. 45 niniejszego wyroku. (...) W konsekwencji sankcja taka może okazać się nieproporcjonalna. (...) Do sądu krajowego należy sprawdzenie, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw z uwzględnieniem okoliczności sprawy, a w szczególności kwoty, jaka została faktycznie nałożona, i ewentualnego istnienia możliwego do przypisania podatnikowi, któremu wymierzono sankcję za brak wpisu do rejestru, oszustwa lub obejścia mających zastosowanie przepisów”.<sup>61</sup>

### 3.2.9. ALMOS (C-337/13)<sup>62</sup>

---

Ostatecznie należy wskazać, że Trybunał w sposób dosyć jednoznaczny potwierdził w tym jednym z ostatnich wyroków swoje dotychczasowe konkluzje w zakresie obowiązków formalnych: „przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem obniżenia podstawy opodatkowania (...) przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważałby neutralność podatku VAT (...) Oznacza to, że formalności, jakie mają spełnić podatnicy, by móc skutecznie powoływać się przed organami podatkowymi na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT, powinny ograniczać się do formalności umożliwiających wykazanie, że po zawarciu transakcji zapłata części lub całości wynagrodzenia ostatecznie nie nastąpi (...)”.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Pkt 51 – 54 wyroku.

<sup>62</sup> Wyrok Trybunału z 15.05.2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, C-337/13, publ. www.curia.eu, ECLI:EU:C:2014:435.

<sup>63</sup> Punkty 36-38 wyroku.



### 3.2.10. WNIOSKI

---

Z analizowanych licznych wyroków wyłania się obraz relatywnie konsekwentnej linii orzeczniczej dotyczącej obowiązków formalnych. Tezy sformułowane w pierwszych omówionych wyrokach<sup>64</sup> doczekała swojego uszczegółowienia i skonkretyzowania przede wszystkim w wyroku *Albert Collee*, w którym Trybunał stwierdził, że uzależnienie zwolnienia od spełnienia wymogów formalnych, podczas gdy wymogi merytoryczne zostały spełnione, wykracza poza to, co konieczne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku. Teza taka została jednoznacznie podtrzymana w wyrokach dotyczących mechanizmu *reverse charge* oraz w wyroku *Polski Trawertyn*. Skoro bowiem organy podatkowe ustaliły, że przesłanki materialne zostały spełnione, to brak jest konieczności wymagania spełnienia obowiązków formalnych. Wyrok *Société générale* potwierdził również, że proporcjonalność może nakazywać zwrot podatku również wówczas, gdy nie został spełniony obowiązek formalny *expressis verbis* wymagany przez przepisy dyrektywy. Powyższe nie oznacza, że wymogi formalne można zignorować. Państwo członkowskie może wymagać posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę<sup>65</sup>, może również wymagać wystawienia faktury korygującej celem obniżenia podstawy opodatkowania<sup>66</sup> - przynajmniej pod pewnymi warunkami. Pamiętać również należy o konieczności badania proporcjonalności sankcji.

We wszystkich sprawach dotyczących obowiązków formalnych Trybunał w dosyć przejrzysty sposób werbalizował stosowanie tej zasady wskazując, że państwa członkowskie są upoważnione do stosowania określonych środków, lecz nie mogą one wykraczać poza to, co konieczne do osiągnięcia określonych celów fiskalnych, a także nie mogą naruszać zasady neutralności (ewentualnie uniemożliwiać prawa do odliczenia albo czynić je nadmiernie uciążliwym). W niektórych orzeczeniach nazywał powyższą zasadę *expressis verbis* proporcjonalnością.

Tym samym widać, że Trybunał w sposób dosyć podobny przywoływał kryteria proporcjonalności. Przy tym kryterium przydatności przywoływane było w niektórych przypadkach, kryterium konieczności powołane było w zasadzie w każdym orzeczeniu. Trudno natomiast jednoznacznie wskazywać, czy i w jakim zakresie zasada proporcjonalności *sensu stricto* była powoływana. Gdy przyjąć, że naruszenie „innych zasad dyrektywy” albo ich „naruszenie w jak najmniejszym stopniu”, czy też „czynienie prawa do odliczenia nadmiernie uciążliwym” jest wyrazem powołania tego testu – to powoływana była ona w

---

<sup>64</sup> Wyroki w sprawach Komisja przeciwko Hiszpanii oraz EGI.

<sup>65</sup> Wyrok w sprawie *Kraft Foods*.

<sup>66</sup> Wyrok w sprawie *Stadeco*.

prawie każdym orzeczeniu. Nie sposób jednak bez wątpliwości ustalić, które kryteria Trybunał faktycznie zastosował, gdyż precyzyjne wyjaśnienie przesłanek, którymi sąd unijny się kieruje w tym zakresie jest co najmniej nieczytelne.

Co charakterystyczne, zasada proporcjonalności sensu stricto jest bardzo silnie powiązana z kryterium konieczności. Czasami Trybunał wręcz wprost uznaje, że testy te są ze sobą tak ściśle związane, że niespełnienie jednego powoduje również niespełnienie drugiego.<sup>67</sup>

Powyższe orzecznictwo skłania zatem do uznania za prawdziwą tezę, że Trybunał dokonuje „konfrontacji” lub „ważenia” przeciwstawnych zasad chroniących interes publiczny w postaci interesu skarbu państwa (poprzez m.in. ustanawianie określonych obowiązków formalnych) z jednego strony a interesem podatnika (w postaci przykładowo prawa do odliczenia) z drugiej.

### 3.3 ORZECZENIA DOTYCZĄCE DOBREJ WIARY

---

Zasada proporcjonalności była stosowana przez Trybunał również w sprawach, w których Trybunał zastosował zasadę ochrony dobrej wiary. Choć związek pomiędzy tymi dwoma zasadami nie jest w pełni wyjaśniony, orzeczenia w tej grupie pozwalają taki związek dostrzec i bliżej zdefiniować. Choć pojęcie dobrej wiary pojawia się również w innych orzeczeniach<sup>68</sup>, to jej związek z zasadą proporcjonalności jest eksponowany w wyrokach w sprawach Teleos, Netto oraz Mahageben/David.

#### 3.3.1. TELEOS<sup>69</sup>

---

Jednym z pierwszych rozstrzygnięć, w którym widoczny jest związek zasady dobrej wiary z zasadą proporcjonalności jest wyrok w sprawie Teleos. Uzasadnienie orzeczenia naświetla obraz zależności pomiędzy tymi dwoma pojęciami.

---

<sup>67</sup> Jak zauważył Trybunał przykładowo w sprawie Bockemül: wymogi te nie mogą czynić prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym. Dlatego też nałożone warunki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia kontroli mechanizmu odwrotnego obciążenia. Podobnie w sprawie Stadeco: środki nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia ich celów. W rezultacie nie mogą one naruszać zasady neutralności.

<sup>68</sup> Przytoczenia i opisu orzecznictwa Trybunału dotyczącego dobrej wiary w sprawach VAT dokonała D. Dominik-Ogińska: zob. D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, cz. 1, cz. 2 oraz cz. 3, Przegląd Podatkowy nr 7 z 2013 r., nr 8 z 2013 r., nr 9 z 2013 r.

<sup>69</sup> Wyrok Trybunału z 27.09.2007 r., The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-409/04, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:548.

W stanie faktycznym sprawy podatnik brytyjski Teleos sprzedawał telefony komórkowe do różnych krajów członkowskich UE. Kupujący odbierał towary z magazynu dostawcy, a następnie był zobowiązany do wywiezienia ich poza granice Wielkiej Brytanii. Za każdym razem Teleos jako dostawca otrzymywał dokumenty potwierdzające wywóz towarów w taki sposób, że nie mógł podejrzewać, iż dokumenty są sfałszowane, a takimi właśnie sfałszowanymi się okazały (jak wykryto po kontroli podatkowej - towary nigdy nie opuściły Wielkiej Brytanii). Trybunał w sprawie tej zobowiązany był zatem rozstrzygnąć, czy w takiej sytuacji należy przyznać Teleos zwolnienie z tytułu WDT – nawet jeżeli nie doszło do spełnienia materialnych jego przesłanek (wywozu towarów poza granice Wlk. Brytanii), o czym podatnik nie wiedział i nie mógł wiedzieć.

Co przykuwa uwagę, Trybunał w swoim uzasadnieniu eksponuje podstawowe zasady systemu VAT, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie. Z jednej strony konstrukcja zwolnienia WDT oraz opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów pozwala na unikanie podwójnego opodatkowania, a tym samym realizuje zasadę neutralności VAT. Trybunał równolegle podkreśla, że na gruncie Dyrektywy VAT funkcjonuje zasada pewności prawa. Wynika z niej, że państwa członkowskie powinny przyznać zwolnienie, jeżeli podatnik wypełnił obowiązki dokumentacyjne ustanowione przez to państwo (nawet jeżeli przesłanki merytoryczne nie zostały spełnione). Z drugiej strony Trybunał przypomina, że państwa członkowskie mogą ustanawiać środki służące zabezpieczeniu interesów skarbu państwa. Jednak środki te nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do ochrony tych interesów; powinny one tym samym w jak najmniejszym stopniu naruszać zasady i cele dyrektywy.

Dalej, Trybunał podsumowuje w pewien sposób konflikt przedstawionych zasad i celów, stwierdzając, że „zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy”.<sup>70</sup>

Dodatkowo Trybunał podkreśla, że zasada neutralności (jej aspekt „równościowy”) wymaga, aby nie istniały znaczne różnice dokumentacyjne w handlu wewnątrzwspólnotowym oraz krajowym. Trybunał zwraca również uwagę na swobodę przepływu towarów, jako jedną z podstawowych zasad prawa unijnego: reguły dowodzenia ustanowione przez państwa członkowskie powinny być zgodne z tą

---

<sup>70</sup> Ust. 58 wyroku.

zasadą. Trybunał zauważył również, że – zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem – można wymagać od dostawcy, aby przedsięwziął wszystkie możliwe środki pozostające w jego dyspozycji, aby upewnić się, że nie bierze udziału w oszustwie.

Umiarkowanie jasne uzasadnienie Trybunału staje się nieco bardziej przejrzyste po lekturze opinii Rzecznika Generalnego. Zgodnie z nią wykładni dyrektywy należy dokonywać mając na względzie cel dyrektywy polegający na ograniczeniu oszustw w podatku VAT, ale z drugiej strony również swobodę handlu wewnątrzspółnotowego. Mając to na uwadze należy odpowiedzieć na pytanie, kto powinien ponosić ryzyko oszustwa: dostawca (działający w dobrej wierze), nabywca, czy państwo. Na tak postawione pytanie Rzecznik Generalny odpowiedział: „Uznany i propagowany przez szóstą dyrektywę cel, polegający na zapewnieniu prawidłowego pobierania podatku od wartości dodanej i zwalczaniu oszustw podatkowych, może uzasadniać ograniczenia swobodnego przepływu towarów. Opinia reprezentowana przez państwa członkowskie może także zapobiec stratom we wpływach z podatków, spowodowanym przez zachowanie przestępcze, prowadzi ona jednak do nieodpowiedniego rozłożenia ryzyka pomiędzy dostawcę a skarb państwa, związanego z przestępczym działaniem osoby trzeciej, a tym samym stoi w sprzeczności z zasadą proporcjonalności”.<sup>71</sup>

Odpowiadając zatem na pytanie prejudycjalne, Trybunał odpowiedział, że nie jest dopuszczalne, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące *prima facie* przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

W świetle powyższego wyroku uzasadnione wydaje się twierdzenie, że Trybunał przeprowadził analizę różnorodnych „wartości” (zasad oraz celów) systemu opodatkowania VAT oraz dokonał ich ważenia. Obiektywne przesłanki opodatkowania dostawy zostały spełnione (towar nie opuścił kraju). Jednocześnie dyrektywa powinna realizować cel dyrektywy polegający na ochronie interesów skarbu państwa oraz zapobiegania nadużyciom. Z drugiej jednak strony zasada pewności prawa, zasada neutralności oraz swobodnego przepływu towarów wspierały tezę o zwolnieniu. Wreszcie, biorąc pod

---

<sup>71</sup> Pkt 74 opinii Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, z 11 stycznia 2007 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2007:7.

uwagę wspomniane zasady oraz cele, a także zasadę proporcjonalności, Trybunał na ich podstawie zbudował konkretną regułę postępowania.

Na podstawie orzeczenia w sprawie Teleos uzasadniona może wydawać się hipoteza, że zasada dobrej wiary w opodatkowaniu wynika, a przynajmniej jest ściśle związana z zasadą proporcjonalności. Jak można bowiem sądzić po uzasadnieniu Trybunału, ponoszenie ryzyka odpowiedzialności za zapłatę podatku przez podatnika z powodu spełnienia obiektywnych przesłanek opodatkowania bez względu na stopień jego wiedzy o spełnieniu tych przesłanek powoduje nieproporcjonalną „absolutyzację” interesu skarbu państwa nad innymi zasadami opodatkowania.

### 3.3.2. NETTO SUPERMARKT (C-271/06)<sup>72</sup>

---

Wyrokiem, którego uzasadnienie również dalekie jest od całkowitej jasności, ale który jednocześnie może być odczytywany, jako wspierający wyżej postawioną hipotezę jest orzeczenie w sprawie Netto Supermarkt.

W stanie faktycznym sprawy sieć niemieckich sklepów Netto dokonywała sprzedaży towarów m.in. na rzecz konsumentów spoza UE. Sieć zwracała klientom podatek VAT, gdy przedstawili oni pieczęć urzędu celnego na paragonie oraz formularzu celnym potwierdzającym wywóz zakupionych towarów poza granice UE.<sup>73</sup> Powziąwszy uzasadnione podejrzenia, podatnik zwrócił się do właściwych organów o sprawdzenie, czy stemple na dokumentach zostały sfalszowane. Pomimo pierwotnego potwierdzenia, że dokumenty są prawidłowe, badanie powtórne podczas kontroli wykazało ostatecznie, że jednak były sfalszowane. Organy określiły zobowiązanie do zapłaty za okres objęty oszustwami. Stwierdziły one, że sklep nie był w stanie przedstawić należytych dowodów uprawniających do zwolnienia, dowodzących wywozu towarów. Przepisy VI Dyrektywy przewidywały zwolnienie (zwrot podatku), jeżeli towary są wywożone poza Unię, przy czym dowód wywozu ma stanowić faktura lub inny dokument potwierdzony przez urząd celny. Istotą kwestii rozstrzyganej przez Trybunał było pytanie, czy należy przyznać zwolnienie, gdy jego obiektywne przesłanki nie zostały spełnione, lecz gdy jednocześnie podatnik nie mógł sobie zdawać z tego sprawy nawet przy zachowaniu staranności sumiennego kupca (ponieważ dowody wywozu były sfalszowane przez kontrahenta).

---

<sup>72</sup> Wyrok Trybunału z dnia 21 lutego 2008 r. Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, C-271/06, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:105.

<sup>73</sup> Transakcje miały miejsce w latach 1993 – 1998.

Trybunał rozstrzygając przedmiotową kwestię w podobny jak dotychczas sposób przywołał zasadę proporcjonalności. Wskazał, że dyrektywa nadaje państwom członkowskim możliwość określenia warunków stosowania zwolnienia. Warunki te wprowadzane są w celu „zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom”. Jednakże przy wprowadzaniu tych środków państwa członkowskie powinny przestrzegać „zasad stanowiących część wspólnotowego porządku prawnego, wśród których znajdują się między innymi zasady pewności prawa i proporcjonalności oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań (...) w szczególności, w odniesieniu do zasady proporcjonalności Trybunał orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia realizowanego celu w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych (...). Zatem o ile uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, to nie powinny one wykroczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu”.<sup>74</sup> Dostawcy w podatku VAT działają jako poborcy podatku. To uzasadnia nałożenie na nich wymagań szczególnie wysokich w zakresie dbałości o pobór podatku. Jednakże w każdym przypadku rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. „Nie byłoby tak w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 58). Jak bowiem podniósł rzecznik generalny w pkt 45 swojej opinii, przypisywanie podatnikowi utraty dochodów podatkowych spowodowanej oszukańczym działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne”.<sup>75</sup> Dodatkowo Trybunał powtórzył swoje tezy z wyroku w sprawie Teleos zwracając uwagę, że nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie dochowania należytej staranności przez podatnika, a także że odmowa zwolnienia przy posiadaniu dokumentów wymaganych przez ustawę krajową w celu skorzystania z niego byłoby sprzeczne z zasadą pewności prawa.

Przedmiotowe rozstrzygnięcie jest orzeczeniem analogicznym do tego wydanego w sprawie Teleos. Trybunał w zupełnie podobny sposób powołał cel dyrektywy w postaci zapobiegania nadużyciom oraz zabezpieczenia interesów skarbu państwa. Jednocześnie wskazał na zasady systemu VAT: pewności prawa, uzasadnionych oczekiwań. W sposób wyraźny wskazał również na zasadę proporcjonalności łącząc zasadę proporcjonalności sensu stricto z warunkiem konieczności: środki mają efektywnie osiągnąć zakładany cel, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu naruszać inne cele i zasady

---

<sup>74</sup> Pkt 20 wyroku.

<sup>75</sup> Pkt 23 wyroku.

dyrektywy, a w konsekwencji, zdaniem Trybunału, nie mogą wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

Wyrok w sprawie Netto Supermarkt zdaje się potwierdzać hipotezę z wyroku Teleos: zastosowanie zasady proporcjonalności nakazuje wyważenie przeciwstawnych celów i zasad dyrektywy, a wynikiem tego wyważenia jest wniosek o konieczności uwzględniania dobrej wiary podatnika. O ile bowiem stosowane środki mogą nakładać obowiązek na dostawcę obowiązek zachowania daleko idącej staranności, to obciążenie go całkowitą odpowiedzialnością za działania osób trzecich, na co nie miał on wpływu, jest nieproporcjonalne.

### 3.3.3. MAHAGEBEN (C-80/11) I DAVID (C-142/11)<sup>76</sup>

---

Wyrok w sprawie Netto został powołany między innymi w wyroku w połączonych sprawach Mahageben i David. W sprawach tych podatnicy nabywali towary i usługi od swoich dostawców. Nie ulegało zasadniczym wątpliwościom, że świadczenia zostały rzeczywiście wykonane. Jednocześnie dostawcy ci nie dysponowali dokumentacją potwierdzającą, skąd nabyli zasoby niezbędne do dostarczenia swoich towarów oraz usług. Prawdopodobnie zasoby te pochodziły z „nieoficjalnych” źródeł (pracownicy oraz podwykonawcy dostawców wykonywali swoje usługi w „szarej strefie”).

W takim stanie faktycznym Trybunał rozstrzygał dopuszczalność ograniczenia prawa do odliczenia podatników Mahageben i David. Unijny sąd powtórzył przy tym swoje dotychczasowe tezy. Prawo do odliczenia realizuje zasadę neutralności. Skoro warunki materialne i formalne (posiadanie faktury) odliczenia zostały spełnione, to odmówić prawa do odliczenia można wyłącznie wówczas, gdy nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w przestępstwie. Bowiem „wprowadzenie systemu odpowiedzialności bez winy wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa”.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Wyrok Trybunału z 21.06.2012 r., Mahagében Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:373.

<sup>77</sup> Pkt 48 wyroku.

### 3.3.4. VLAAMSE OLIEMAATSCHAPIJ (C-499/10)<sup>78</sup>

---

Warto zauważyć również, iż tezy wynikające z wyżej analizowanych wyroków zostały potwierdzone w sprawie Vlaamse Oliemaatschappij. Jak zauważył sąd unijny „Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa (...). Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom określonym w dyrektywie 92/12, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne”.<sup>79</sup>

W wyroku tym Trybunał potwierdził zatem również ściśle powiązanie kryterium konieczności z zasadą proporcjonalności.

### 3.3.5. WNIOSKI

---

W omówionych wyrokach fakt zastosowania zasady proporcjonalności jest bardzo wyraźny. Świadczy o tym kilka okoliczności. Najbardziej oczywista jest ta, że Trybunał powołuje tą zasadę wprost ją tak nazywając. Równoległe we wszystkich wskazanych wyrokach bardzo wyraźne eksponowane jest kryterium konieczności.<sup>80</sup> Kryterium przydatności jest również widoczne.

Trybunał wymienia zatem wszystkie kryteria proporcjonalności znane z klasycznych trzech testów. Jednocześnie nie jest jednak pewne, który test jest stosowany i który doprowadził Trybunał do ostatecznego rozstrzygnięcia. Najbardziej prawdopodobna wydaje się teza o zastosowaniu zasady proporcjonalności sensu stricto (ważenie zasady swobody przepływu towarów oraz ochrony interesów skarbu państwa).

---

<sup>78</sup> Wyrok Trybunału z 21.12.2011 r., Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën, C-499/10, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2011:871.

<sup>79</sup> Pkt 24 wyroku.

<sup>80</sup> W sprawie Teleos – środki nie mogą wychodzić poza to, co konieczne do ochrony interesów skarbu państwa; w sprawie Netto – identycznie; w sprawie Mahageben i David – odpowiedzialność bez winy wykracza poza zakres niezbędny do ochrony interesów skarbu państwa.



Pewne jednak jest, że w powołanych wyrokach do rozstrzygnięcia Trybunał prowadzi podobny schemat wyводу: w pierwszej kolejności Trybunał zarysowuje istotne **zasady systemu VAT**, które w danej sprawie mogą chronić **interes indywidualny podatnika** (zasada zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, zasada neutralności, zasada pewności prawa, zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań). Następnie Trybunał wskazuje również na pewne określone cele chronione przez Dyrektywę VAT, wspierające **interes publiczny** (ochronę interesu budżetu państwa, zapobiegania nadużyciom). W dalszej kolejności Trybunał stwierdza, co interesujące, że podejmowane środki mające na celu ochronę interesu skarbu państwa powinny w jak najmniejszym stopniu naruszać odpowiednie cele i zasady dyrektywy, **a tym samym** nie mogą wykroczać poza to, co konieczne do osiągnięcia tego celu. Widać zatem – przynajmniej na płaszczyźnie językowej – że Trybunał traktuje testy w ramach proporcjonalności dosyć kompleksowo. Sugeruje bowiem, że naruszenie celów i zasad dyrektywy będzie powodowało jednocześnie, że dany środek wykrocza poza to, co konieczne do osiągnięcia jego celu. To zaś prowadzić może do wniosku, że Trybunał po prostu bierze pod uwagę różne „wartości” (cele, zasady) chronione przez dyrektywę i wając je, doprowadza do zbudowania konkretnej reguły postępowania.

W tej grupie orzeczeń widoczne jest, że Trybunał stosuje terminologię „środka i celu”. Oznacza to, że **środki** powinny być konieczne do osiągnięcia określonego **celu**, a zarazem te **środki** powinny w jak najmniejszym stopniu naruszać **cele i zasady dyrektywy**. Pomimo takiego słownictwa, jak się wydaje, Trybunał dokonuje wyważenia pomiędzy różnymi zasadami i celami. W omawianych orzeczeniach ostateczne rozstrzygnięcie Trybunał opiera na wyważeniu pomiędzy zasadami i celami dyrektywy: pomiędzy celem realizującym interes publiczny w postaci ochrony wpływów budżetowych (a w tym zapobiegania nadużyciom) a zasadami Dyrektywy VAT realizującymi interes prywatny podatnika - takimi jak zasada neutralności, pewności prawa, swobodnego przepływu towarów itd. Z tego wyważenia Trybunał wyprowadził wniosek o niedopuszczalności absolutyzacji interesu publicznego – a zatem niedopuszczalności bezwzględnej odpowiedzialności podatnika za okoliczności, które są poza jego kontrolą.

### 3.4. ORZECZENIA DOTYCZĄCE ZWROTU VAT

---

Uzupełnieniu obrazu stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał mogą służyć sprawy rozstrzygające zasadność ograniczeń zwrotu VAT. Trybunał zajmował się tą kwestią przede wszystkim w orzeczeniach w sprawach Molenheide, Alicja Sosnowska oraz Mednis.

### 3.4.1. MOLENHEIDE<sup>81</sup>

---

Te połączone sprawy dotyczyły regulacji belgijskich. Zgodnie z nimi organy podatkowe mogły wstrzymać zwrot podatku naliczonego, jeżeli powziął on uprawdopodobnione wątpliwości, czy rozliczenie podatnika jest prawidłowe. Organ mógł wówczas wstrzymać zwrot podatku do czasu ostatecznej decyzji administracyjnej lub innego (w tym sądowego) ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Spór sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy takie belgijskie regulacje są dopuszczalne w świetle art. 18 ust. 4 VI Dyrektywy.<sup>82</sup>

Trybunał rozstrzygając tę kwestię postawił tezy podobne do tych sformułowanych już wcześniej w podobnych sprawach. Zauważył, że stosowanie środków zabezpieczających (zwrot) nie jest regulowane przez Dyrektywę VAT, a zatem środki takie co do zasady mieszczą się w zakresie swobody regulacji państw członkowskich. Jednocześnie jednak, zgodnie z zasadą proporcjonalności, państwa członkowskie mogą ustanawiać tylko takie środki, które, umożliwiając im skuteczne osiągnięcie ich celów, w jak najmniejszym stopniu naruszają cele i zasady przewidziane ustawodawstwem unijnym.<sup>83</sup> Jednocześnie państwa członkowskie uprawnione są do ochrony swoich wpływów budżetowych, lecz realizując to prawo nie mogą iść dalej niż jest to konieczne dla tego celu. Dlatego też nie mogą być użyte w taki sposób, aby systematycznie podważać prawo do odliczenia, które jest fundamentalną zasadą wspólnego systemu VAT.<sup>84</sup> W konsekwencji „zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie do środków krajowych, jak te będące przedmiotem sprawy (...) ponieważ jeżeli wychodzą one poza to, co konieczne do osiągnięcia ich celów, to wówczas podważyłyby one zasady wspólnego systemu VAT, a w szczególności reguły dotyczące odliczenia, które stanowią kluczowy składnik systemu”.

Dalej Trybunał stwierdza, że to do sądu krajowego należy ocena, czy przedmiotowe środki są proporcjonalne. Jednocześnie daje ścisłe wskazówki, jak należy ocenić przedmiotowe regulacje. Zwraca uwagę, że jeżeli przepisy belgijskie przewidują środek zabezpieczający oparty na niewzruszalnym domniemaniu, którego nie można obalić na drodze sądowej kontroli zabezpieczenia (podatnik za każdym razem musi czekać do ostatecznego rozstrzygnięcia merytorycznego samej sprawy

---

<sup>81</sup> Wyrok Trybunału z 18.12.1997 r., *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* i *Sanders BVBA (C-47/96)* przeciwko Belgische Staat., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:623.

<sup>82</sup> Zgodnie z art. 18 ust. 4 VI Dyrektywy w przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, Państwa Członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki. Państwa Członkowskie mogą odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli wysokość nadpłaty jest nieznaczną.

<sup>83</sup> Pkt 46 wyroku.

<sup>84</sup> Pkt 47 wyroku.

podatkowej), to taki środek idzie dalej niż jest to konieczne do zapewnienia efektywności poboru oraz ma nieproporcjonalny wpływ na prawo do odliczenia. Po drugie, skoro można przewidzieć łagodniejsze środki jak np. gwarancja bankowa celem zabezpieczenia, to środek zatrzymania zwrotu nie jest konieczny. Po trzecie, zabezpieczenie obejmowało nie tylko samą potencjalną zaległość, ale również koszty postępowania oraz odsetki, co powodowało, że wysokość zabezpieczenia mogła wynieść nawet 200% spornego podatku. Taki środek nie jest konieczny, skoro sądowa kontrola mogłaby rozstrzygnąć wątpliwości zwrotu wcześniej niż rozstrzygnięcie merytoryczne sporu. Po piąte wreszcie, uzasadniona była obawa, że w wielu przypadkach mogło dojść do sytuacji, w której wstrzymanie zwrotu nie byłoby zrekompensowane odpowiednimi odsetkami.

Należy zauważyć, że zasada proporcjonalności została powołana przez samo państwo członkowskie w pytaniu prejudycjalnym. Nie było zatem wątpliwości, co do jej stosowania. Być może to jest przyczyną dokładnej analizy przez Trybunał tego zagadnienia. Dlatego też orzeczenie jest istotnie przydatne dla celów badania proporcjonalności. W wyroku powołane zostały wyraźnie wszystkie testy składające się na proporcjonalność: przydatności, konieczności oraz proporcjonalność sensu stricto poprzez wymóg jak najmniejszego naruszenia innych celów i zasad prawa unijnego. Jednocześnie, jak można było zaobserwować w innych orzeczeniach, Trybunał wyraźnie traktuje te testy jako ściśle ze sobą powiązane (niespełnienie kryterium konieczności będzie powodować jednocześnie nadmierne naruszenia innych zasad i celów prawa unijnego).

Trybunał nie zwerbalizował stosowania kryterium przydatności. Przeprowadził jednak – w zasadzie wyjątkowo dokładnie – test konieczności: wskazał jakie inne ewentualnie alternatywne środki mniej inwazyjne można zastosować. Wskazał również, jakie okoliczności powodują, że środek narusza inne zasady lub cele dyrektywy (proporcjonalność sensu stricto). Da się również zauważyć, że Trybunał wyraźnie przeciwstawia ochronę wpływów budżetowych państwa członkowskiego zasadzie neutralności, która realizowana jest przez zwrot podatku. Tym samym Trybunał, choć bada szczegółowo kryterium konieczności, to jednocześnie zwraca uwagę, że środki niekonieczne naruszają w zbyt dużym stopniu neutralność. W konsekwencji mamy tutaj do czynienia ze swego rodzaju rozstrzygnięciem konfliktu pomiędzy dwoma przeciwstawnymi wartościami, który to konflikt jest rozstrzygany za pomocą narzędzi w postaci m.in. stosowanego testu konieczności. Sprawa ta ukazuje, że przepisy krajowe są przedmiotem testu proporcjonalności, gdy naruszają podstawowe zasady oraz cele dyrektywy.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> F. G. Jacobs, *Recent developments in the principle of proportionality in European community law* [w:] E. Ellis (red.), *op. cit.*, s. 19.

Tok myślenia o proporcjonalności, jako przeplatających się kryteriów konieczności oraz proporcjonalności sensu stricto, ilustrują również fragmenty opinii Rzecznika Generalnego, który wskazał m.in., że konieczne jest zachowanie prawidłowego „balansu pomiędzy prawami i interesami podatnika oraz prawami i interesami władzy podatkowej”, a także że „podstawowym testem jest to, że środek podjęty powinien być proporcjonalny do zamierzonego celu”; „innymi słowy, nie powinien iść dalej niż jest to ściśle konieczne w dążeniu do tego celu, a mianowicie ochronie organu podatkowego w jego obowiązku zapewnienie finansowej integralności systemu i poboru podatku”.

Wyrok zdaje się budować konkretną regułę postępowania, że nieproporcjonalne są niewzruszalne domniemania, jak również środki zabezpieczające uniemożliwiające sądową kontrolę ich stosowania.

### 3.4.2. ALICJA SOSNOWSKA (C-25/07)<sup>86</sup>

---

Kontynuacją linii zapoczątkowanej przez wyrok Molenheide oraz inne wyroki dot. proporcjonalności jest wyrok w polskiej sprawie Alicja Sosnowska. Sprawa wynikła na gruncie polskich przepisów ustawy o VAT, które przewidywały, że nowi podatnicy mogą ubiegać się o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w terminie 180 dni od dnia złożenia wniosku, podczas gdy „normalnie” termin zwrotu wynosił 60 dni. Nowi podatnicy mogli skrócić swój termin do 60 dni pod warunkiem wpłacenia wysokiej kaucji (250 tys. zł).

Rozstrzygając kwestię, czy przepisy takie są dopuszczalne, Trybunał wskazał, że „zagwarantowane w art. 17 szóstej dyrektywy prawo podatników do odliczenia (...) stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT (...)”. Wskazał również, że „prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane”. Następnie Trybunał wskazał, że wcześniej wyjaśnił, że o ile art. 18 ust. 4 przyznaje państwom członkowskim pewną swobodę w zakresie trybu zwrotu nadwyżki, to tryby te nie mogą podważać zasady neutralności systemu VAT przenosząc na podatnika ciężar podatku, a zatem „pytanie skierowane przez sąd krajowy należy zbadać w świetle zasad podstawowych wspólnego systemu podatku VAT, przypomnianych w poprzedzających punktach”. Trybunał podkreślił, że państwa członkowskie mają „uzasadniony interes w podejmowaniu odpowiednich kroków w celu ochrony swoich interesów finansowych”, a „zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę”. „Jednak (...) państwa

---

<sup>86</sup> Wyrok Trybunału z 10.07.2008 r., Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, C-25/07, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2008:395.

członkowskie muszą zgodnie z zasadą proporcjonalności stosować środki, które umożliwiając im efektywne osiągnięcie takiego celu, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów wspólnotowych, takim jak zasada podstawowa prawa do odliczenia podatku VAT”.

W bezpośrednio kolejnym punkcie Trybunał powołuje regułę postępowania wypracowaną już na podstawie zasady proporcjonalności w sprawach *Ampafrance Sanofi* oraz *Molenheide*, wskazując, iż tryb zwrotu bardziej uciążliwy dla jednej kategorii podatników bez umożliwienia wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania nie jest instrumentem proporcjonalnym.

Ustaliwszy powyższe kryteria, Trybunał dokonał oceny stosowanego środka w postaci wydłużenia zwrotu do 180 dni. Sąd unijny zauważył tutaj, że „władze polskie nie wskazały okoliczności, które umożliwiłyby wyjaśnienie potrzeby wprowadzenia w celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania tak znacznej różnicy traktowania”. Trybunał zasugerował zatem, że to państwo członkowskie powinno wykazać, że środek jest proporcjonalny. Dodatkowo podkreślił, że w prawie krajowym istniały już podobne środki o mniej inwazyjnym charakterze: „tak długi termin wydaje się tym bardziej niepotrzebny, że w każdym przypadku organ podatkowy może zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy VAT, jeśli okaże się to zasadne, sprawdzić w szerszym zakresie zgodność z prawem tego zwrotu i celem uzyskania wyjaśnień przedłużyć 60 dniowy termin, w którym ma nastąpić zwrot”.<sup>87</sup>

Dodatkowo Trybunał zauważył, że możliwość złożenia kaucji nie zmienia powyższych konkluzji: jej wysokość nie zależy od możliwości ekonomicznych podatnika, a tak wysokie zabezpieczenie może stanowić istotne obciążenie ekonomiczne dla nowopowstałych przedsiębiorstw.

W przedmiotowym wyroku Trybunał wyraźnie powołał kryterium przydatności oraz zasady proporcjonalności sensu stricto (poprzez wskazanie, że środki nie mogą naruszać nadmiernie celów i zasad dyrektywy). Przywołał również orzecznictwo, w którym stosował kryterium konieczności. Wyraźne jest przy tym zastosowanie tego ostatniego kryterium: istnieją bowiem mniej inwazyjne środki w prawie krajowym (zwrot w ciągu 60 dni), a więc zwrot w ciągu 180 dni nie jest konieczny. Jednocześnie widoczne jest odwołanie w wyroku do zasady neutralności, która może zostać naruszona przez tak wydłużony zwrot.

---

<sup>87</sup> Pkt 28 wyroku.

Widać również charakterystyczny „tok rozumowania” Trybunału: najpierw powołuje on zasady wspierające interes podatnika, wskazuje na prawo państwa członkowskiego do obrony swoich interesów fiskalnych, a następnie dokonuje „rozważenia” tych przeciwstawnych celów i zasad, wyprowadzając z nich określoną regułę postępowania.

Wydaje się zatem, że w wyroku decydującym było kryterium konieczności, a jednocześnie w jakimś stopniu Trybunał zastosował kryterium konieczności, a jednocześnie zauważając naruszenie przeciwstawnej neutralności, z którą środek krajowy musi być skonfrontowany.

Rzecznik Generalny w sposób jeszcze bardziej wyraźny eksponuje aspekt „ważenia” dwóch przeciwstawnych „wartości”. Rzecznik w swojej opinii wskazał, że na gruncie dyrektywy obowiązuje zasada neutralności, która wymaga zwrotu podatku w rozsądnym terminie oraz aby podatek ten nie stanowił obciążenia finansowego. Z drugiej strony państwa członkowskie mają prawo do zwalczania oszustw i zapobiegania nadużyciom. Ostatecznie Rzecznik konkluduje, że „według mnie państwa członkowskie nie powinny mieć możliwości ochrony przed oszustwami podatkowymi i unikaniem opodatkowania przez zmuszanie wszystkich lub tylko niektórych nowych podatników VAT UE do ponoszenia ciężaru podatku VAT. Zbyt długie terminy oznaczają, że podatek ponosi, choćby częściowo, ciężar podatku VAT, co stanowi zagrożenie dla neutralności systemu. To raczej państwo powinno ponosić: 1) odpowiedzialność za zarządzanie systemem podatkowym, w tym za zapobieganie oszustwom lub unikaniu opodatkowania, oraz 2) związane z tym ryzyko”.<sup>88</sup>

### 3.4.3 MEDNIS (C-525/11)<sup>89</sup>

---

Kontynuacją zarysowanej linii orzeczniczej jest wyrok w sprawie Mednis. Tłem sporu były litewskie przepisy podatkowe, które przewidywały, że jeżeli zwrot podatku wykazany przez podatnika w rozliczeniu przekracza określony (procentowo) próg, to wówczas organ podatkowy może nie zwrócić nadpłaty do czasu weryfikacji dokumentów. Weryfikacja taka w praktyce mogła wynosić nawet rok.

Trybunał uznał taki środek za nieproporcjonalny. Swoje rozstrzygnięcie uzasadnił w sposób analogiczny do podobnych dotychczasowych decyzji. W znany sposób najpierw wskazał, że państwa członkowskie mają swobodę w odraczaniu terminu zwrotu podatku VAT, jednakże takie zabiegi nie

---

<sup>88</sup> Pkt 34 opinii.

<sup>89</sup> Wyrok Trybunału z 18.10.2012 r., Mednis SIA przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, C-525/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2012:3839.

mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, która wymaga, aby koszt podatku VAT był choćby w części przeniesiony na podatnika, a tym samym zwrot powinien zostać dokonany w rozsądnym terminie nie narażając podatnika na ryzyka podatkowego.

Jednocześnie zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę. Jednakże środki stosowane w tym zakresie muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności, a więc muszą być skuteczne do osiągnięcia ich celu, ale jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażać celom i zasadom wynikającym z uregulowań Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia podatku VAT.

Przedłużenie terminu zwrotu do roku narusza zasadę neutralności – nie jest to bowiem rozsądny termin. Dodatkowo stosowanie odroczonego terminu zwrotu zapobiegawczo tylko na podstawie przekroczenia określonego progu procentowego bez umożliwienia wykazania przez podatnika braku nadużycia jest wbrew zasadzie proporcjonalności (Trybunał powołuje wyrok w sprawie Alicja Sosnowska, co uzasadnia tezę o stosowaniu kryterium konieczności w tym zakresie).

#### 3.4.4. WNIOSKI

---

W omawianych powyżej wyrokach widać wyraźnie, że schemat rozumowania Trybunału jest w tych sprawach analogiczny do poprzednich. Powołuje się on na prawo podatnika do zwrotu podatku naliczonego, co ma być realizacją zasady neutralności. Z zasady tej wynika, że zwrot powinien być dokonany w rozsądnym terminie i nie powinien stanowić dla podatnika obciążenia finansowego. Jednocześnie, z drugiej strony, państwo ma prawo do ochrony swoich interesów fiskalnych, co jest celem wspieranym przez dyrektywę. Trybunał konfrontuje te dwie przeciwstawne zasady. Konfrontacja ta jest przeprowadzana poprzez łączne zastosowanie kryterium konieczności oraz zasady proporcjonalności sensu stricto (właściwie oceny stosowanego środka przez pryzmat przeciwstawnej zasady neutralności podatkowej).

Z powyższej konfrontacji Trybunał wyciąga wniosek, że wstrzymanie zwrotu na dłuższy czas wyłącznie z tego powodu, że rozliczenie podatkowe budzi wątpliwości (Molenheide), podatnik jest nowym przedsiębiorcą (Alicja Sosnowska), czy z tego powodu, że zwrot przekracza procentowo określony próg (Mednis) bez możliwości udowodnienia przez podatnika braku nadużycia i poddania decyzji o przedłużeniu zwrotu kontroli sądu nie jest środkiem koniecznym do zapobiegania nadużyciom oraz narusza zasadę neutralności.

Tym samym również i w tej grupie orzeczeń mamy do czynienia z konfrontacją celów fiskalnych państwa i środków podejmowanych w interesie publicznym a zasadami/celami wspierającymi interes indywidualny podatnika.

### 3.5. POZOSTAŁE ORZECZENIA

---

W kontekście zasady proporcjonalności na uwagę zasługują również niektóre pozostałe orzeczenia. Są to wyroki dotyczące solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe (Federation of Technological Industries) oraz możliwości odmowy rejestracji podatnika dla celów VAT (Ablesio).

#### 3.5.1. FEDERATION OF TECHNOLOGICAL INDUSTRIES<sup>90</sup>

---

W stanie faktycznym przepisy brytyjskie przewidywały odpowiedzialność solidarną nabywcy za zobowiązanie podatkowe dostawcy. Jeżeli nabywca miał uzasadnione podstawy, aby twierdzić, że podatek nie został zapłacony przez dostawcę, to wówczas organ mógł uczynić go solidarnie zobowiązanym do zapłaty VAT. Przepisy ustanawiały przy tym charakterystyczny system domniemań. Przykładowo: cena odbiegająca od rynkowej powodowała domniemanie oszustwa, chyba że nabywca wskazał uzasadnienie dla takiej ceny.

Trybunał w uzasadnieniu zaznaczył, że państwa członkowskie są uprawnione na podstawie Dyrektywy VAT do wprowadzenia odpowiedzialności solidarnej. Jednakże wykonując te uprawnienia, państwa członkowskie powinny przestrzegać ogólnych zasad prawa będących częścią wspólnotowego porządku prawnego – w tym zwłaszcza zasad pewności prawa i proporcjonalności. W odniesieniu do proporcjonalności Trybunał wskazał, że przepisy państw członkowskich powinny zmierzać do możliwie skutecznej ochrony praw budżetu państwa, jednak nie powinny wykraczać poza to, co niezbędne do osiągnięcia tego celu.

Następnie Trybunał – opierając się na dotychczasowych orzeczeniach dotyczących dobrej wiary oraz zasady proporcjonalności – wskazał, że dopuszczalna jest odpowiedzialność solidarna, jeżeli odbiorca powinien był wiedzieć, że podatek z tytułu wcześniejszej transakcji nie był zapłacony oraz dopuszczalne

---

<sup>90</sup> Wyrok Trybunału z 11.05.2006 r., Commissioners of Customs & Excise i Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.



jest oparcie się w tym zakresie na domniemaniach. Jednakże nie są dopuszczalne takie domniemania, których obalenie byłoby nadmiernie utrudnione. Wówczas takie domniemania skutkowałyby powstaniem odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, co wykracza poza to, co jest konieczne dla ochrony praw budżetu państwa<sup>91</sup>.

Dodatkowej ilustracji powyższego rozumowania dostarcza opinia Rzecznika Generalnego, którego tezy powtarza w dużej mierze sąd, ale który jednocześnie zauważa, że „w tej sprawie, sąd krajowy będzie musiał ustalić balans pomiędzy koniecznością zapewnienia poboru VAT oraz koniecznością zapewnienia, że handel nie jest nieracjonalnie utrudniony poprzez niebezpieczeństwo odpowiedzialności za VAT niezapłacony przez inną osobę”<sup>92</sup>.

Trybunał zatem przeciwstawia w istocie swobodę działalności gospodarczej (handlu) interesom skarbu państwa. Na podstawie dotychczasowego dorobku orzeczniczego odwołuje się do zasad dobrej wiary oraz zakazu naruszania zasady neutralności, jak również powołuje kryterium konieczności. W istocie Trybunał dokonuje wyważenia pomiędzy ochroną wpływów budżetowych a zasadą neutralności, pewności prawa oraz swobodą działalności gospodarczej. Na tej podstawie buduje konkretną regułę postępowania.

### 3.5.2. ABLESSIO<sup>93</sup>

---

Wyrokiem, który jest w dużej mierze nietypowy, ale który również zasługuje na analizę, to wyrok w sprawie Ablessio.

W stanie faktycznym sprawy litewski podmiot podjął próbę zarejestrowania się dla celów VAT. Organ podatkowy odmówił mu jednak rejestracji ze względu na to, że nie posiadał on wystarczających zasobów do prowadzenia zgłaszanej działalności gospodarczej. Celem zgłoszenia było bowiem zarejestrowanie spółki, która następnie miała zostać sprzedana jako przedsiębiorstwo gotowe do prowadzenia działalności gospodarczej.

---

<sup>91</sup> Pkt 32 wyroku.

<sup>92</sup> Pkt 25 opinii Rzecznika Generalnego M. Poiaresa Madura, z 7.12.2005 r., publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2005:745.

<sup>93</sup> Wyrok Trybunału z 14.03.2013 r., Valsts ieņēmumu dienests pretī Ablessio SIA, C-527/11, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:2013:168.

Trybunał stwierdził, że nie jest dopuszczalna odmowa odliczenia z tego powodu, że podmiot nie dysponuje odpowiednimi zasobami do prowadzenia działalności gospodarczej. Aby rejestracji odmówić, konieczne byłoby udowodnienie, że dany podmiot zmierza do popełnienia oszustwa. Uzasadnienie takiego rozstrzygnięcia nie jest jednak całkowicie jasne.

Trybunał wskazał, że państwa członkowskie posiadają dosyć szeroką swobodę przy rejestracji i mają ważny interes w tym, aby zapobiegać nadużyciom oraz chronić interesy finansowe państwa. Mają tym samym prawo do zapobiegania nadużyciom przy rejestracji dla celów VAT. Jednakże środki te nie mogą wykroczać poza to, co konieczne do osiągnięcia wspomnianych celów, a ponadto nie mogą podważać prawa do odliczenia, a tym samym neutralności podatku (przy czym nie jest pewne, dlaczego organ powołuje prawo do odliczenia jako zasadę „przeciwstawną” interesom państwa).

Trybunał konkluduje wreszcie, iż „aby odmowę identyfikacji podatnika poprzez nadanie indywidualnego numeru można było uznać za proporcjonalną wobec celu polegającego na zapobieganiu oszustwom podatkowym, musi ona opierać się na poważnych przesłankach pozwalających obiektywnie stwierdzić istnienie prawdopodobieństwa, iż nadany temu podatnikowi numer identyfikacji podatkowej VAT zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Taka decyzja musi być oparta na całościowej ocenie wszystkich okoliczności danej sprawy oraz na dowodach zebranych w ramach weryfikacji informacji, których udzieli zainteresowany przedsiębiorca”.<sup>94</sup>

### 3.5.3. GOLDSMITHS<sup>95</sup>

---

W sprawie Goldsmiths Trybunał rozstrzygał, czy możliwe jest wyłączenie ulgi na złe długi w stosunku do transakcji barterowych, podczas gdy w stosunku do zapłaty pieniężnej ulga ta znajduje zastosowanie. W stanie faktycznym sprawy spółka Goldsmiths zobowiązała się wobec swojego kontrahenta do dostarczenia odpowiedniej ilości towarów, które w istocie dostarczyła. W zamian kontrahent zobowiązał się do świadczenia usług reklamowych na rzecz Goldsmiths o tożsamej wartości. Kontrahent jednak został postawiony w stan upadłości, a w konsekwencji określona część usług nie mogła zostać wyświadczona. W rezultacie Goldsmiths skorygował swój podatek należy.

---

<sup>94</sup> Pkt 34 wyroku.

<sup>95</sup> Wyrok Trybunału z dnia 3.07.1997 r., Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-330/95, publ. [www.curia.eu](http://www.curia.eu), ECLI:EU:C:1997:339.

Trybunał zauważył, że art. 11 VI Dyrektywy definiował podstawę opodatkowania, jako jedną z podstawowych zasad dyrektywy oraz przewidywał jej zmniejszenie w braku zapłaty – przy czym państwa członkowskie mogą wprowadzić odstępstwo od tej zasady. Prawo państwa członkowskiego do odstąpienia od tej zasady nie może podważać celu w postaci harmonizacji definicji podstawy opodatkowania. Trybunał wskazał, że przedmiotowy przepis został wprowadzony przez Wielką Brytanię celem zapobiegania nadużyciom – gdyż w przypadku transakcji barterowych ryzyko nadużyć jest istotniejsze. Jednakże, powołując się na wyrok w sprawie Komisja przeciwko Belgii, przepis zawierający generalne i abstrakcyjne wyłączenie możliwości korygowania podstawy opodatkowania wykracza poza to, co konieczne do zapobiegania nadużyciom.

Trybunał w uzasadnieniu powyższego wyroku korzysta zatem z ustaleń w dotychczasowym orzecznictwie: generalne i abstrakcyjne wyłączenie możliwości korekt, bez możliwości wykazania przez podatnika braku oszustwa wykracza poza to, co jest konieczne. Trybunał powołał również szereg kolejnych argumentów opierając się na neutralności (jej równościowym aspekcie).

Zastosowanie kryterium konieczności nie jest jednak tak wyraźne, gdy sięgnąć do opinii Rzecznika Generalnego. Twierdzi on, że „reguła” z art. 11 (podstawa opodatkowania) dąży do harmonizacji tego pojęcia. Odstępstwo od stosowania jej treści jest możliwa, ale gdy zostanie wystarczająco uzasadniona zasadami prawa wspólnotowego. Dlatego stosując takie odstępstwa od zasad VI Dyrektywy, konieczne jest zastosowanie zasady proporcjonalności (tak wprost tutaj nazwanej). Środek zastosowany przez Wielką Brytanię tymczasem narusza zasadę neutralności, której przejawem jest zakaz dyskryminacji oraz zasada równego traktowania. Widać zatem, że o ile Trybunał odwołał się do kryterium konieczności, to Rzecznik Generalny zauważył naruszenie neutralności, jako główny przejaw nieproporcjonalności środka.

#### 4. WNIOSKI PŁYNĄCE Z ANALIZY ORZECZNICTWA

---

Analiza omówionego orzecznictwa wskazuje, że zasada proporcjonalności jest szeroko stosowana przez Trybunał. Przedstawione wnioski cząstkowe pozwalają na postawienie pewnych tez o charakterze ogólnym dotyczących stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał w sprawach z zakresu VAT. Tezy te zostały zaprezentowane obszernie w publikacji wskazanej w przypisie nr 3. W tym miejscu warto jedynie podsumować, że zasada proporcjonalności obowiązuje na gruncie opodatkowania VAT oraz odgrywa istotną rolę w ochronie praw podatnika. Jest bardzo ważnym instrumentem równoważenia interesów państwa oraz interesów podatnika, a w konsekwencji jest istotną zaporą przed nadużyciami

tego pierwszego, chroniąc prawa drugiego. Tym samym można sobie życzyć, aby była narzędziem w budowaniu sprawiedliwego systemu podatkowego.