

NADUŻYCIE PRAWA A ZASADA NEUTRALNOŚCI VAT

Sylwia Adamczyk-Kaczmar

NADUŻYCIE PRAWA A ZASADA NEUTRALNOŚCI VAT

Sylvia Adamczyk-Kaczmar

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 maja 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Katarzyna Gierłowska

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-303-1

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie.....	15
Rozdział I	
Zasada neutralności i jej znaczenie w systemie VAT.....	33
1. Uwagi wprowadzające	33
2. Zasady prawa w ujęciu teoretycznoprawnym	34
3. Podstawowe cechy i zasady VAT	39
4. Ogólna charakterystyka zasady neutralności	46
5. Wieloaspektowy charakter zasady neutralności	55
6. Zasada neutralności a zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności.....	59
7. Prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego jako instrument realizacji zasady neutralności	66
8. Zasada neutralności w kontekście odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.....	83
8.1. Przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego.....	90
8.2. Prawo do odliczenia a konkurencyjność świadczeń i zasada terytorialności.....	94
9. Zasada neutralności w polskiej praktyce i orzecznictwie	96
10. Podsumowanie	101

Rozdział II

Swoboda prowadzenia działalności gospodarczej a prawo podatnika do obniżenia zobowiązania podatkowego

w zakresie VAT	107
1. Uwagi wprowadzające	107
2. Ogólna charakterystyka swobody prowadzenia działalności gospodarczej.....	108
2.1. Prawo podatnika do wyboru struktury działalności	113
2.2. Prawo podatnika do wyboru jurysdykcji podatkowej	116
2.3. Prawo podatnika do wyboru formy prowadzenia działalności	118
2.4. Prawo podatnika do swobodnego kształtowania stosunku cywilnoprawnego	124
3. Wymóg działania w dobrej wierze i dochowania należytej staranności	126
4. Ogólna charakterystyka przyczyn występowania nadużyć w VAT	131
5. Działania podatników mające na celu obniżenie wysokości bądź uchylenie się od spełnienia zobowiązania podatkowego	139
5.1. Unikanie opodatkowania.....	143
5.2. Obejście prawa podatkowego	145
5.3. Nadużycie prawa podatkowego.....	146
5.4. Uchylenie się od opodatkowania	152
5.5. Oszustwo podatkowe.....	153
6. Podsumowanie	165

Rozdział III

Instytucja nadużycia prawa w zakresie VAT na gruncie

unijnym	171
1. Uwagi wprowadzające	171
2. Regulacje prawa unijnego odnoszące się do nadużyć w zakresie VAT	172
3. Ogólna charakterystyka instytucji nadużycia prawa w odniesieniu do VAT.....	177
4. Terminologia oraz geneza instytucji nadużycia prawa w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości	187

5. Przesłanki i skutki wystąpienia nadużycia prawa na gruncie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości	198
5.1. Przesłanki nadużycia prawa	198
5.2. Kryterium korzyści podatkowej	208
5.3. Konsekwencje nadużycia prawa	211
6. Wskazówki Trybunału Sprawiedliwości w kwestii stosowania instytucji nadużycia prawa przez organy podatkowe	217
7. Maksymalizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego przez podatnika a nadużycie prawa w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości	219
8. Instytucja nadużycia prawa a zasada pewności prawa i zasada proporcjonalności	222
9. Podsumowanie	230

Rozdział IV

Instytucja nadużycia prawa w zakresie VAT – perspektywa

krajowa	235
1. Uwagi wprowadzające	235
2. Ogólna charakterystyka instytucji nadużycia prawa na gruncie krajowym	236
2.1. Nadużycie prawa a czynności pozorne	241
2.2. Instytucja nadużycia prawa na gruncie krajowym przed jej wprowadzeniem do ustawy o podatku od towarów i usług	246
3. Próba wprowadzenia klauzuli w przeszłości	263
4. Klauzula nadużycia prawa w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług	268
4.1. Przesłanki stwierdzenia nadużycia prawa	274
4.2. Sztuczność w sposobie postępowania podatnika	287
4.3. Skutki stwierdzenia nadużycia prawa	291
5. Klauzula nadużycia prawa a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	296
6. Podsumowanie	300

Rozdział V

Stosowanie instytucji nadużycia prawa przez krajowe sądy administracyjne i organy podatkowe	305
1. Uwagi wprowadzające	305
2. Wybrane przykłady z praktyki stosowania instytucji nadużycia prawa przez krajowe sądy administracyjne	306
2.1. Transakcje związane z nieruchomościami	307
2.2. Sprzedaż zestawów towarów	316
2.3. Świadczenia złożone (kompleksowe)	324
3. Przejawy stosowania instytucji nadużycia prawa przez organy podatkowe	333
3.1. Ostrzeżenia i wyjaśnienia podatkowe publikowane przez Ministerstwo Finansów	335
3.2. Odmowa ochrony z interpretacji indywidualnej w związku z podejrzeniem nadużycia prawa	338
3.2.1. Uzasadnione przypuszczenie nadużycia prawa	343
3.2.2. Kwestie proceduralne i merytoryczne	355
3.3. Inne działania organów podatkowych	364
4. Podsumowanie	367

Rozdział VI

Nadużycie prawa a ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej	373
1. Uwagi wprowadzające	373
2. Zakres uprawnień i obowiązków organów podatkowych w walce z nadużyciem prawa	375
3. Odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego a stwierdzenie nadużycia prawa	396
4. Zasada neutralności w procesie stosowania instytucji nadużycia prawa w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i na gruncie krajowym	416
5. Inne czynniki określające zakres działań organu podatkowego w przypadku nadużycia prawa	435
5.1. Zasada proporcjonalności i zasada pewności prawa	437
5.2. Unikanie podwójnego opodatkowania	447

5.3. Ochrona prawna podatników w świetle zasad rzetelnego procesu podatkowego	452
6. Podsumowanie.....	460
Zakończenie	467
Wykaz aktów prawnych.....	481
Orzecznictwo	485
Literatura	501
Wykaz innych źródeł	511

WYKAZ SKRÓTÓW

Krajowe akty normatywne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 559 ze zm.)

Unijne akty normatywne

I dyrektywa	– pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301)
VI dyrektywa	– szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)

dyrektywa VAT, dyrektywa 2006/112	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.; skonsolidowana wersja tekstu jest dostępna na stronie EUR-Lex jako dokument CELEX 02006L0112–20130101)
rozporządzenie nr 2988/95	– rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z 18.12.1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.Urz. WE L 312, s. 1)
rozporządzenie nr 904/2010	– rozporządzenie Rady nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268, s. 1)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47)
traktat rzymski	– Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej (obecnie Wspólnoty Europejskiej) podpisany w dniu 25.03.1957 r., Dokument 11957E/TXT, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:11957E (dostęp: 1.05.2022 r.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej z 7.02.1992 r. (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 15)

Czasopisma

BTR	– British Tax Review
ECTJ	– Educational Communication and Technology Journal
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
FK	– Finanse Komunalne
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
OMT	– Organizacja, Metody, Technika
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNUŁ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

- ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji

Pozostałe

- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dostępna na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>
- EWG – Europejska Wspólnota Gospodarcza
- GAAR – General Anti-Abuse Rule, ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania
- JST – jednostka/jednostki samorządu terytorialnego
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- KIS – Krajowa Informacja Skarbowa
- MF – Ministerstwo Finansów/Minister Finansów
- NIK – Najwyższa Izba Kontroli
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- OECD – ang. Organization for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
- SN – Sąd Najwyższy
- Szef KAS – Szef Krajowej Administracji Skarbowej
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TS, Trybunał – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości, w skrócie: ETS)
- UE – Unia Europejska
- uzasadnienie do ustawy wprowadzającej klauzulę, druk sejmowy nr 367 – uzasadnienie do ustawy z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846), druk sejmowy nr 367, Sejm RP VIII kadencji
- VAT – Value Added Tax, podatek od wartości dodanej; w Polsce w odniesieniu do podatku od wartości dodanej używa się terminu „podatek od towarów i usług”; w publikacji skrót VAT jest stosowany zarówno do podatku od wartości dodanej, jak i do jego polskiego odpowiednika, tj. podatku od towarów i usług
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Podatki jako obligatoryjne świadczenie, którego zapłata może być zapewniona w ostateczności poprzez stosowanie środków przymusu, stanowią obecnie podstawowy instrument pozyskiwania środków pieniężnych do realizacji zadań publicznych. W świetle powyższego należy uznać, że funkcja fiskalna jest podstawową funkcją podatków w prawidłowo funkcjonującym systemie finansów publicznych¹. W literaturze można spotkać się ze stwierdzeniem, że istota polityki fiskalnej sprowadza się w głównej mierze do manipulowania wielkością podatków płaconych przez społeczeństwo oraz kształtowania wysokości wydatków tego państwa². Od wielu lat wydatki wykazują tendencję rosnącą, czego konsekwencją może być wzrost obciążenia z tytułu podatków (tak jednak być nie musi – jest to uzależnione od szeregu czynników, np. od koniunktury gospodarczej). Spośród metod, jakimi państwo może posłużyć się w celu uzyskania środków na pokrycie zwiększających się wydatków publicznych, wskazywane są między innymi wprowadzanie nowych podatków, podwyższanie stawek podatków już istniejących

¹ Zob.: Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, LEX; R. Namysłowski, *Zwrot podatku: realizacja zasady neutralności a funkcja fiskalna VAT* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 194.

² Tak: M. Sosnowski, *Realizacja funkcji fiskalnej w zakresie podatku od towarów i usług*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, 2015/1, s. 113. Zob. także: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, LEX; P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, LEX; J. Szlęzak-Matuszewicz, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013, LEX; J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 16; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LEX; E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2010, LEX.

czy likwidacja ulg i zwolnień³. Ponadto w przypadku podatków dochodowych takim sposobem jest też ograniczanie możliwości rozliczenia w kosztach podatkowych niektórych wydatków podatnika⁴.

Publiczne dochody i wydatki są częścią produktu społecznego, a zatem granic opodatkowania należy szukać w efektywności ekonomicznej systemu gospodarczego. Są one zmienne, uzależnione od koniunktury gospodarczej, jej wpływu na zatrudnienie, inwestycje czy też konsumpcję⁵. W literaturze wskazuje się, że granicą opodatkowania powinno być zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej. Opodatkowanie powinno być więc rozpatrywane zarówno w skali makroekonomicznej, tj. w odniesieniu do całej gospodarki, jak i w skali mikroekonomicznej, odnoszonej do poszczególnych grup podatników⁶.

Polityka podatkowa ma wpływ na szereg kwestii, takich jak gospodarka ekonomiczna i finansowa przedsiębiorstw czy stan finansów ludności. Należy przy tym mieć na uwadze, że powinna ona uwzględniać nie tylko wysokość uzyskiwanych wpływów, ale także następstwa podejmowanych w jej ramach działań, ujawniające się między innymi w sferze kształtowania stopy życiowej ludności. „Paradoks polityki podatkowej polega nie tylko na tym, że jest ona mało stabilna i niekonsekwentna, ale i na tym, że u jej podłoża leżą prawie wyłącznie względy natury fiskalnej, podporządkowane urzeczywistnianiu zadań państwa, a racje polityki społecznej mają charakter wtórny”⁷.

Jako jeden z najbardziej skutecznych narzędzi zaspakajania zapotrzebowania państwa na środki finansowe w związku z realizacją zadań pań-

³ Zob. J. Szlęzak-Matusewicz, *Zarządzanie...*, LEX.

⁴ J. Szlęzak-Matusewicz, *Zarządzanie...*, LEX.

⁵ Zob. R. Mastalski [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 348.

⁶ R. Mastalski [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 349. Zob. też A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, LEX.

⁷ Zob. A. Gomułowicz [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 125.

stwowych⁸ wskazywany jest podatek od towarów i usług⁹. Podatek ten ma dużą wydajność fiskalną – wpływy z jego tytułu stanowią najbardziej znaczące źródło środków w budżecie¹⁰. Według opublikowanych przez Ministerstwo Finansów danych za 2019 r. wpływy budżetowe z podatku od towarów i usług wyniosły 180.891.751 tys. złotych, przy całości wpływów podatkowych w kwocie 439.129.603 tys. złotych¹¹. Oznacza to, że VAT w 2019 r. stanowił ponad 40% wpływów podatkowych do budżetu. Na wydajność fiskalną tego podatku, oprócz samej jego konstrukcji i przyjętych zasad funkcjonowania, wpływają także czynniki zewnętrzne, takie jak struktura wzrostu gospodarczego¹². Wydajność fiskalna podatku od towarów i usług nie jest obojętna dla dochodów budżetowych. W świetle powyższego nie powinno nikogo dziwić, że zarówno ustawodawca, jak i organy podatkowe¹³ nieustannie rozważają, w jaki sposób zwiększyć skuteczność jego egzekwowania. Wśród możliwych działań w tym zakresie wymienia się potrzebę zadbania

⁸ Zgodnie z art. 5 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.) środkami publicznymi są m.in. daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw.

⁹ Podatek od towarów i usług stanowi odpowiednik na gruncie krajowych przepisów unijnego podatku od wartości dodanej. Dla celów niniejszej pracy pojęcia te będą stosowane wymiennie. Szersze wyjaśnienie w tym zakresie znajduje się w dalszej części Wprowadzenia.

¹⁰ Zob. opublikowany na stronie Ministerstwa Finansów dokument zatytułowany *Wpływy budżetowe dane za 2019 r.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/2019-r3> (dostęp: 1.05.2022 r.).

¹¹ *Wpływy budżetowe dane za 2019 r.* Przytoczona kwota całości wpływów obejmuje wpływy z tytułu: podatku dochodowego od osób prawnych bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego, podatku dochodowego od osób fizycznych bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego, podatku od towarów i usług, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatków zniesionych oraz cła.

¹² Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, LEX.

¹³ Dla celów niniejszej pracy pojęcia organu podatkowego, organu administracji podatkowej oraz władz skarbowych będą rozumiane szeroko – nie tylko jako właściwy dla podatnika organ pierwszej lub drugiej instancji, określony zgodnie z art. 13 o.p., lecz także jako podmioty odpowiedzialne za wydawanie interpretacji indywidualnych. Pojęcia te będą używane wymiennie.

przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję podatku od towarów i usług, aby mógł spełniać swoje funkcje w sposób skuteczny¹⁴. W doktrynie podkreśla się, że ta konstrukcja musi gwarantować większą elastyczność i społeczną akceptowalność VAT, a tym samym wyższą efektywność w realizacji funkcji fiskalnej¹⁵. Ponadto oprócz wydajności podatku jako istotne cechy wskazuje się: niskie relatywne (wyrażone w procencie wpływów) koszty poboru podatku, odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe oraz szybkość i łatwość realizacji dochodów publicznych itd.¹⁶

Z istoty prawa podatkowego można wyprowadzić zasadniczą normę nakazującą zapłatę podatku w sytuacji spełnienia warunków powodujących powstanie zobowiązania podatkowego. W konsekwencji, poza wyjątkami przewidzianymi w przepisach regulujących konkretne podatki, podatnik nie ma możliwości rezygnacji z wypełniania obowiązków w tym zakresie. Nie oznacza to jednak, że jest całkowicie pozbawiony możliwości wpływania na wysokość swoich obciążeń podatkowych. Nie istnieje bowiem generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w wysokości największej z możliwych¹⁷. Ponadto istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie zobowiązań podatkowych. Oznacza to, że w sytuacji gdy

¹⁴ W. Modzelewski wskazuje, że w kolejnych latach po przystąpieniu Polski do UE doszło do istotnego spadku dochodów budżetowych z tytułu podatku od towarów i usług. Wśród źródeł obniżenia efektywności fiskalnej tego podatku podaje m.in. obiektywne wady wprowadzonych rozwiązań prawnych oraz kolejne nowelizacje przepisów w tym zakresie – zob. W. Modzelewski [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 135. Zob. też W. Modzelewski, *Spadek efektywności fiskalnej podatków będących dochodem budżetu państwa na przykładzie podatku od towarów i usług*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014/37(1), s. 435–439.

¹⁵ Zob. R. Mastalski [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, red. L. Etel, s. 348–349.

¹⁶ M. Sosnowski, *Realizacja...*, s. 122. Zob. także: A. Gomulowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, LEX 2020; R. Namysłowski, *Zwrot...*, s. 194.

¹⁷ Zob. wyroki TS w sprawach: C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise; C-4/94, BLP Group plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise; C-108/99, Commissioners of Customs & Excise przeciwko Cantor Fitzgerald International; C-277/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko RBS Deutschland Holdings GmbH; C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Weald Leasing Ltd.

podatnikowi przysługuje wybór pomiędzy dwiema czynnościami, nie jest on zobowiązany do wyboru tej czynności, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku¹⁸. Przeciwnie, podatnik ma prawo wybrać taką strukturę działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe. Powyższe stanowisko jest w pełni akceptowane zarówno przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹⁹, jak i przez krajowe sądy administracyjne²⁰.

W praktyce działania podatników zmierzające do ograniczenia wysokości zobowiązania podatkowego przybierają różne formy – począwszy od legalnego wykorzystywania istniejących w każdej jurysdykcji podatkowej nierówności w sposobie opodatkowania (związanych z osiąganiem przez państwo określonych celów pozafiskalnych) aż po podejmowanie czynności o charakterze przestępczym. Mając na względzie funkcję fiskalną podatków, państwo poprzez swoje organy podatkowe próbuje przeciwdziałać negatywnym dla budżetu skutkom działań podatników, nie tylko w przypadku gdy są one sprzeczne z prawem.

Odnosząc powyższe uwagi do VAT, należy stwierdzić, że głównym celem państwa, realizowanym następnie przez organy podatkowe, jest przynajmniej utrzymanie (jeśli nie zwiększenie) poziomu wpływów z tytułu

¹⁸ Zob. wyroki TS w sprawach: C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise; C-4/94, BLP Group plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise; C-108/99, Commissioners of Customs & Excise przeciwko Cantor Fitzgerald International; C-277/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko RBS Deutschland Holdings GmbH; C-103/09, The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Weald Leasing Ltd.

¹⁹ Za wykazem skrótów: TS lub Trybunał. Wraz z wejściem w życie traktatu lizbońskiego (1.12.2009 r.) nazwa Trybunału została zmieniona – wcześniej stosowane było określenie „Europejski Trybunał Sprawiedliwości” (w skrócie – „ETS”). Z uwagi na fakt, że część rozstrzygnięć dotyczących nadużycia prawa została wydana jeszcze przed tą datą, w cytowanych fragmentach orzeczeń bądź publikacji może występować skrót poprzednio stosowanej nazwy Trybunału, tj. ETS.

²⁰ Zob. wyrok TS z 29.04.2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02, Gemeente Leusden (C-487/01) i Holin Groep BV cs (C-7/02) przeciwko Staatssecretaris van Financiën. Zob. także: wyrok NSA z 31.01.2002 r., I SA/Gd 771/01; wyrok sądu siedmiu sędziów NSA z 24.11.2003 r., FSA 3/03; wyrok WSA w Krakowie z 29.08.2019 r., I SA/Kr 611/19; wyrok WSA we Wrocławiu z 29.04.2011 r., I SA/Wr 1465/10.

tego podatku. Oznacza to z jednej strony podjęcie działań nakierowanych na zapewnienie większej skuteczności jego poboru, a z drugiej – wzrost wrażliwości na jakiekolwiek czynności podatnika czy zmiany w gospodarce, których efektem jest zmniejszenie wysokości wpływów z tego tytułu do budżetu. W ślad za tym organy dążą nie tylko do wyeliminowania wszelkiego rodzaju czynności o charakterze przestępczym, lecz także do ograniczania sytuacji, w których działania podatnika, choć dozwolone prawem, są sprzeczne z *ratio legis* ustawodawstwa podatkowego. Rodzi to ryzyko, że „pod pretekstem” walki z oszustwami w zakresie VAT organy podatkowe będą uderzać w uczciwych podatników, ograniczając ich swobodę działalności gospodarczej. Tymczasem przy realizacji funkcji fiskalnej tego podatku powinno być brane pod uwagę również to, że nie jest niczym nagannym wykorzystywanie możliwości obniżania obciążenia podatkowego w granicach dozwolonych prawem. Jeśli zaś przepisy pozwalają na nieakceptowalne z perspektywy budżetu zachowania podatników, wówczas takich patogenicznych regulacji nie można naprawiać przez patologiczną wykładnię, gdyż prowadzi to do dalszego rozchwiania podstaw prawnych systemu opodatkowania²¹.

Z dniem 15.07.2016 r. polski ustawodawca wprowadził do ustawy o podatku od towarów i usług klauzulę nadużycia prawa, uwzględniającą definicję sformułowaną w tym zakresie przez Trybunał Sprawiedliwości. Celem przedmiotowej regulacji jest ograniczenie podejmowania przez podatników działań, które choć prawnie dozwolone, są sprzeczne z *ratio legis* danego przepisu. W założeniu daje ona organom podatkowym możliwość reklasyfikacji lub pomijania niektórych legalnych i rzeczywistych czynności dokonywanych przez podatników w przypadku, gdy nie mają one wystarczającego uzasadnienia gospodarczego, a jedynie zmierzają do osiągnięcia korzyści podatkowej. Skutkiem zastosowania tej klauzuli jest opodatkowanie podatnika na podstawie pewnej fikcji prawnej, polegającej na tym, że najpierw podatnik przekazuje organowi wszystkie wymagane informacje, a organ ustala stan faktyczny, następnie, jeśli organ uzna, że brak jest wystarczającego uzasadnienia gospodarczego dla całości lub części czynności rzeczywiście dokona-

²¹ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej – glosa – I SA/Gd 771/01*, M. Pod. 2002/6, Legalis.

nych przez podatnika, może niektóre z nich pominąć lub też odmówić korzyści podatkowej, do której dokonanie tych czynności formalnie uprawnia podatnika. Wprowadzenie przedmiotowej klauzuli z jednej strony stwarza dla organów podatkowych wygodne uzasadnienie do kwestionowania działań podejmowanych przez podatników z uwagi na podejrzenie nadużycia prawa. Z drugiej zaś stanowi dla organów wyzwanie – wymaga powstrzymania się od ingerencji w działalność podatników, którzy nie są nastawieni na unikanie opodatkowania. To, czy klauzula nadużycia prawa spełni pokładane w niej nadzieje, zależy w dużym stopniu od tego, czy i jak jest ona stosowana w praktyce przez organy.

Państwa członkowskie Unii Europejskiej mają prawo w możliwie najskuteczniejszy sposób chronić swój budżet przed ucieczką przed opodatkowaniem, nawet gdy podatnik korzysta z legalnych metod działania. Niemniej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, wykonując kompetencje przyznane im w tym zakresie przez przepisy unijne, państwa członkowskie muszą uwzględnić ogólne zasady prawa, które stanowią część unijnego porządku prawnego, takie jak zasady proporcjonalności, pewności prawnej oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań. Na gruncie VAT za taką podstawową zasadę rządzącą całym systemem tego podatku uznawana jest zasada neutralności, realizowana w szczególności poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego, tj. zmniejszenia podatku należnego o podatek naliczony w związku z nabyciem towarów lub usług dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. Prawo do odliczenia nie ma charakteru bezwzględnego – istnieją przypadki, w których organy mogą odmówić podatnikowi tego prawa, niemniej są to wyjątki od zasady (ściśle wskazywane) i nie mogą one być interpretowane rozszerzająco. Analogicznie należy odnosić się do zasady neutralności, która nie powinna być podważana nawet w przypadku środków podejmowanych do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Natomiast podatnik działający w warunkach nadużycia prawa nie może skutecznie odwoływać się do zasady neutralności jako „obrony” przed konsekwencjami swojego postępowania. W świetle powyższego istotnego znaczenia nabiera relacja między klauzulą nadużycia

prawa a zasadą neutralności oraz rola zasady neutralności w procesie stosowania klauzuli przez organy podatkowe.

Analiza praktyki krajowych organów podatkowych w zakresie stosowania klauzuli nadużycia prawa, dokonana na podstawie wydawanych interpretacji indywidualnych oraz rozstrzygnięć sądów administracyjnych, prowadzi do wniosku, że obecnie podstawowym skutkiem stwierdzenia, że zachodzi podejrzenie nadużycia prawa, jest odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednocześnie brak jest szczegółowych danych, które pozwoliłyby jednoznacznie stwierdzić, czy (a jeśli tak, to w jaki sposób) wdrożenie klauzuli przełożyło się na rzeczywiste zwiększenie wpływów do budżetu. Niemniej analiza praktyki stosowania przedmiotowej klauzuli jest o tyle istotna, że umożliwia wskazanie kilku jej kierunków. Po pierwsze, w orzecznictwie dominują rozstrzygnięcia dotyczące odmowy wydania interpretacji indywidualnej z uwagi na podejrzenie nadużycia prawa, a więc odnoszące się do operacji podejmowanych lub planowanych przez podatników, których przebieg jest dokładnie opisany w składanym wniosku i co do zasady jest oparty na z góry założonym scenariuszu. Po drugie, przekonanie organu podatkowego, że dana czynność ma inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowej, jest możliwe raczej dopiero na etapie sporu sądowego. Po trzecie wreszcie, można zaobserwować, że krajowe organy podatkowe stosują instytucję nadużycia prawa również w sytuacjach, gdy podatnik nie wprowadza żadnych skomplikowanych struktur gospodarczych, a jedynie korzysta z przysługującego mu prawa do odliczenia podatku naliczonego i czyni to w ramach swobodnego wyboru schematu organizacyjnego dla prowadzonej działalności, mającego na przykład uzasadnienie ekonomiczne. Nie jest to zgodne z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości, w świetle którego zakaz nadużycia prawa jako zasada wykładni nie ma zastosowania tam, gdzie wykonywana działalność gospodarcza może mieć inne wyjaśnienie niż uzyskiwanie korzyści podatkowych. Wykładnia przepisu prawnego odmawiająca przyznania takiej korzyści na podstawie niepisanej ogólnej zasady oznaczałaby pozostawienie organom podatkowym nadmiernie szerokiego zakresu uznania w ramach decydowania, który z celów danej transakcji powinien zostać uznany za przeważający. Może to skutkować wysokim stopniem niepewności w odniesieniu do uprawnionych wyborów doko-

nywanych przez przedsiębiorców i może szkodzić działalności gospodarczej, która oczywiście zasługuje na ochronę, o ile jest co najmniej do pewnego stopnia uzasadniona zwykłymi celami gospodarczymi. Wskazane obawy zasadniczo nie mogą być przedmiotem naukowych badań nad prawem – przynajmniej badań dogmatycznych. Są jednak do takiej refleksji niewątpliwie inspirujące.

Ogólnie rzecz ujmując, powyższe problemy są osią refleksji w niniejszej pracy. W związku z nimi pojawia się pytanie: skoro ustawodawca stosuje konkretne narzędzia w celu zwiększenia skuteczności egzekwowalności podatku od towarów i usług, to czy jego działania w tym zakresie muszą mieć jakieś granice? Czy można wyznaczyć jakieś granice wpływania przez organy podatkowe na swobodę działalności podatnika w związku z instytucją nadużycia prawa? Jeżeli tak, to gdzie mogą one być zarysowane?

Jak wynika to już częściowo z przedstawionego zarysu problematyki prezentowanej pracy, **przedmiotem badań** w jej ramach jest instytucja nadużycia prawa na gruncie VAT oraz klauzula wprowadzająca tę instytucję do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, jak również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości i krajowych sądów administracyjnych²², a także interpretacje indywidualne, które są pomocne w wyjaśnieniu istoty tej instytucji oraz dają praktyczne wskazówki w zakresie jej stosowania przez organy podatkowe. Zwalczanie nadużycia prawa w zakresie VAT przez organy administracji podatkowej, choć jest celem uznanym i zasługującym na wspieranie, nie powinno prowadzić do naruszenia podstawowych zasad rządzących tym podatkiem, w szczególności zasady neutralności. W konsekwencji przedmiotem badań objęte są również relacje pomiędzy zasadą neutralności a działaniami organów w przypadku podejrzenia nadużycia prawa.

Celem niniejszej pracy jest analiza instytucji nadużycia prawa oraz stosowania w praktyce ww. klauzuli, ze szczególnym uwzględnieniem działań organów podatkowych podejmowanych w związku z naduży-

²² Dla celów niniejszej pracy jako krajowe sądy administracyjne rozumiany będzie Naczelny Sąd Administracyjny oraz poszczególne wojewódzkie sądy administracyjne.

ciem prawa. Jej celem jest również odpowiedź na pytanie o to, czy w takim przypadku istnieją granice wpływania przez organy na swobodę działalności podatnika, a także zarysowanie niektórych takich granic.

Problemy badawcze prezentowane w pracy można zatem sprowadzić do pytania: czy w odniesieniu do instytucji nadużycia prawa istnieją nieprzekraczalne granice ingerencji organów podatkowych?

Główna teza badawcza niniejszej pracy jest następująca: Na gruncie regulacji prawnych w zakresie podatku od towarów i usług organy podatkowe mają możliwość ograniczania swobody sposobu prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji nadużycia prawa. Granicą działań organów w tym zakresie jest w szczególności zasada neutralności VAT, która nie może być naruszana. Granica ta implikuje dyrektywy skierowane do organów administracji podatkowej stosujących prawo.

Sformułowaniu powyższej tezy służyła weryfikacja **hipotez** zawartych w kolejnych rozdziałach pracy. Weryfikacja ta następowała w ramach streszczonej poniżej analizy.

W rozdziale I pracy dokonano omówienia zasady neutralności i jej znaczenia w systemie VAT. Służyły temu: przedstawienie ogólnej charakterystyki cech i zasad podatku od wartości dodanej, szczegółowa analiza zasady neutralności na gruncie VAT (w aspekcie teoretycznym) oraz analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego stosowania tej zasady, a także ocena relacji między zasadą neutralności a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności. Badanie w tym obszarze opierało się na analizie polskiej i zagranicznej literatury podatkowoprawnej w zakresie wypowiedzi dotyczących zasady neutralności i jej znaczenia w systemie podatku od wartości dodanej jako zasady o charakterze fundamentalnym. Powyższe stanowisko zostało również potwierdzone przez analizę orzecznictwa Trybunału. Następnie dokonano teoretycznoprawnych ustaleń na temat traktowania prawa do odliczenia podatku naliczonego jako instrumentu realizacji zasady neutralności oraz odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie rozstrzygnięć TS. W dalszej kolejności przeanalizowano stosowanie zasady neutralności w polskiej praktyce organów podat-

kowych i w judykaturze. Analiza przeprowadzona w rozdziale I miała na celu potwierdzenie hipotezy, że zasada neutralności stanowi jedną z fundamentalnych cech systemu VAT, przejawiającą się w całkowitym uwolnieniu podatników od ekonomicznego ciężaru tego podatku, w szczególności poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia podatku naliczonego co do zasady nie powinno być ograniczane, gdyż odmowa w tym zakresie może skutkować naruszeniem zasady neutralności.

W rozdziale II pracy przedstawiona została hipoteza, że istniejąca po stronie podatnika podatku od wartości dodanej swoboda wyboru sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, skutkującego zapłatą niższej kwoty podatku, nie może legalizować korzystania z rozwiązań stanowiących nadużycie. W celu potwierdzenia tej hipotezy została przeprowadzona analiza, która obejmowała trzy niżej wymienione zagadnienia. Po pierwsze, przeanalizowane zostały najważniejsze ogólne ustalenia teoretycznoprawne na temat zasady swobody prowadzenia działalności gospodarczej oraz zagadnienie nakładanych na podatnika obowiązków związanych z odliczeniem podatku naliczonego (takich jak wymóg dochowania należytej staranności). Analizie poddano również orzecznictwo TS w tym zakresie. Po drugie, przeanalizowane zostały ustalenia krajowej doktryny i judykatury na temat przyczyn występowania wszelkiego rodzaju nadużyć w VAT. Po trzecie, na gruncie unijnego prawa podatkowego (w aspekcie teoretycznym) oraz rozstrzygnięć TS dokonano szczegółowej analizy rodzaju podejmowanych przez podatnika działań mających na celu obniżenie wysokości bądź uchylenie się od spełnienia zobowiązania podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem nadużycia prawa.

W rozdziale III pracy sformułowana została hipoteza, że walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami na gruncie VAT jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy unijne oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości. Niemniej jednak środki, jakie w tym zakresie mogą zastosować państwa członkowskie, nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne do realizacji celów w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i wyeliminowania nadużyć. Środki te nie mogą zatem być wykorzystywane w sposób podważający

podstawowe zasady wspólnego systemu VAT. W celu potwierdzenia tej hipotezy przeprowadzona została teoretycznoprawna analiza instytucji nadużycia prawa na poziomie unijnym. Następnie dokonano analizy dostępnego orzecznictwa TS, w którym Trybunał orzekał o kryteriach uznania, że doszło do nadużycia prawa oraz o skutkach jego wystąpienia, a także o relacji pomiędzy instytucją nadużycia prawa a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności.

W rozdziale IV pracy przedstawiona została hipoteza, zgodnie z którą na gruncie krajowym instytucja nadużycia prawa była stosowana jeszcze przed wprowadzeniem do ustawy o podatku od towarów i usług klauzuli nadużycia prawa – na podstawie rozstrzygnięć TS. W tym celu analizie zostało poddane orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych odnoszących się do stanu prawnego sprzed 15.07.2016 r. Ponadto poruszono kwestię pierwszej (nieudanej) próby wprowadzenia ustawowego zakazu obejścia prawa w nieobowiązującym już art. 24b § 1 o.p. oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność tego przepisu z Konstytucją RP. W rozdziale tym dokonano również analizy obowiązującej od 15.07.2016 r. klauzuli nadużycia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem jej przesłanek i skutków. Uwzględniono też kwestię różnic między regulacją z ustawy o podatku od towarów i usług a generalną klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzoną do Ordynacji podatkowej²³.

W rozdziale V pracy przedstawiona została hipoteza, że na gruncie krajowym klauzula nadużycia prawa nie zabrania wprost żadnego zachowania, zaś dotychczasowe działania organów podatkowych w zakresie klauzuli koncentrują się na czynnościach o charakterze zapobiegawczym. W celu potwierdzenia tej hipotezy dokonano analizy orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych z lat 2017–2021 odnoszącego się do stanu prawnego od 15.07.2016 r. oraz działań władz skarbowych, takich jak odmowa wydawania interpretacji indywidualnych oraz publikowania objaśnień i wyjaśnień podatkowych. Poruszona została również kwestia wpływu takiego stanu rzeczy na podatnika, jego poczucie bezpieczeństwa oraz możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w sposób

²³ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).

swobodny i nieograniczony. Jednocześnie podkreślono, że istotnego znaczenia nabierają wskazówki, których podatnicy potrzebują ze strony organów, żeby wiedzieć, co musiałoby być zmienione, żeby wybrany przez nich sposób działania nie został uznany za nadużycie prawa, bądź też – w jaki sposób dana transakcja powinna zostać „przeklasyfikowana” z uwagi na podejrzenie takiego nadużycia.

Mając na uwadze ustalenia teoretycznoprawne, wnioski z analizy doktryny oraz wnioski z analizy orzecznictwa poczynione w poprzednich rozdziałach, w rozdziale VI odniesiono je do konkretnych uprawnień i obowiązków organów podatkowych w walce z nadużyciem prawa. Na podstawie konkluzji wynikających z pięciu pierwszych rozdziałów pracy sformułowano częściowe pytania badawcze, które posłużyły do analizy wspomnianych uprawnień i obowiązków organów podatkowych pod kątem ustalenia ich granic. Były to kwestie dotyczące: znaczenia zasady neutralności w systemie VAT oraz konieczności uwzględniania zasady neutralności w sprawach, których przedmiotem jest odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego, przyczyn występowania nadużyć w VAT, swobody prowadzenia działalności przez podatników oraz rodzajów działań przez nich podejmowanych w celu obniżenia zobowiązania podatkowego, relacji pomiędzy instytucją nadużycia prawa a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności, a także działań organów podatkowych związanych ze stosowaniem w praktyce klauzuli nadużycia prawa. Przez pryzmat tych pytań badawczych analizie poddano uprawnienia i obowiązki organów w zakresie stosowania instytucji nadużycia prawa oraz czynników ograniczających działania organów w przypadku podejrzenia nadużycia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem zasady neutralności. W celu potwierdzenia wniosków z wcześniejszych rozważań teoretycznych przeprowadzona została analiza orzecznictwa, zarówno Trybunału Sprawiedliwości, jak i krajowych sądów administracyjnych. Podjęto również próbę sformułowania wniosków ogólnych na temat stosowania przez organy instytucji nadużycia prawa (a od lipca 2016 r. – także klauzuli).

W zakończeniu pracy podsumowano wywody w niej zawarte oraz uwypuklono wnioski *de lege lata* w postaci dyrektyw skierowanych do organów stosujących prawo, a także sformułowano propozycje *de lege ferenda*.

Powyżej wskazane cele pracy, główna jej teza oraz hipotezy badawcze zdeterminowały **przyjętą metodologię badań**, która została już w pewnym zakresie opisana powyżej. Wykorzystana metoda obejmuje dokonanie ustaleń teoretycznych na podstawie twierdzeń z zakresu ogólnej teorii prawa podatkowego (teoretyczne ustalenia na temat zasad podatku od wartości dodanej, neutralności, proporcjonalności, pewności prawa, pojęcia nadużycia prawa, unikania opodatkowania, uchylania się od opodatkowania, oszustwa podatkowego itd.). Te ustalenia teoretyczne zostały uzupełnione analizą dogmatycznoprawną na gruncie prawa podatkowego (analiza dotyczyła przepisów unijnych konstytuujących zasady ogólne podatku od wartości dodanej, art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u.²⁴ oraz poszczególnych przepisów Ordynacji podatkowej odnoszących się do interpretacji indywidualnych).

Ustalenia niniejszej pracy zostały w dużej mierze poczynione również na podstawie analizy orzecznictwa sądowego (głównie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz sądów administracyjnych, jak również – w mniejszym wymiarze – Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego).

Istotność problematyki będącej przedmiotem badań w ramach niniejszej pracy jest niezaprzeczalna. Przyczyny takiego stanu rzeczy zostały już wskazane w zarysowanym tle rozważań. Do przyczyn tych należy zaliczyć: brak szerszej debaty oraz świadomości istotności obowiązków po stronie organów związanych ze stosowaniem instytucji nadużycia prawa, zwiększenie stopnia ingerencji organów w swobodę prowadzenia działalności gospodarczej poprzez możliwość reklasyfikacji lub pomijania niektórych legalnych i rzeczywistych czynności dokonywanych przez podatników, niekorzystne skutki gospodarcze takiego zjawiska, przejawiające się w rezygnacji przez podatników z podejmowania niektórych przedsięwzięć z uwagi na obawy przed uznaniem, że stanowią one nadużycie prawa, próby przenoszenia przez organy na podatników obowiązków w zakresie walki z nadużyciami podatkowymi w związku z wymogiem dochowania należytej staranności.

²⁴ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931).

Należy podkreślić, że pomimo istotnej wagi tej problematyki, we współczesnej literaturze podatkowoprawnej nie poświęcono instytucji nadużycia prawa wystarczającej uwagi (zwłaszcza w kontekście rozważanym w niniejszej pracy – tj. w kontekście uznania zasady neutralności za granicę działań organów podatkowych w przypadku podejrzenia nadużycia prawa). Wypowiedzi przedstawicieli nauki na temat instytucji nadużycia prawa to najczęściej wzmianki czynione przy okazji innych rozważań (w szczególności związanych z klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzoną do Ordynacji podatkowej w tym samym czasie co klauzula nadużycia prawa) lub publikacje dotyczące fragmentarycznych problemów związanych z tą tematyką. Brak jest monograficznych opracowań poświęconych samej instytucji nadużycia prawa, w tym kwestiom związanym z jej stosowaniem przez organy podatkowe czy też relacji między tą instytucją a zasadą neutralności. Tymczasem liczba problemów do rozstrzygnięcia – jak to wyżej sygnalizowano – jest spora. Należy mieć nadzieję, że niniejsza praca przyczyni się w pewnym zakresie do wypełnienia tych braków, do wyjaśnienia analizowanych tu zjawisk, jak również do uświadomienia wagi, jaką ma utrzymywanie w określonych granicach działań organów podatkowych w związku ze stosowaniem instytucji nadużycia prawa. Ponadto praca ta może zachęcać do stawiania kolejnych pytań i rozstrzygania problemów dotyczących uprawnień i obowiązków organów w tym zakresie.

Instytucja nadużycia prawa nie doczekała się jeszcze ugruntowanej praktyki orzeczniczej na poziomie krajowych sądów administracyjnych, w szczególności w odniesieniu do wprowadzonej do ustawy o podatku od towarów i usług normatywnej klauzuli w tym zakresie, a zatem istnieje konieczność wyboru punktu w czasie, z perspektywy którego nastąpi jej analiza. Do celów niniejszej pracy tym punktem stał się dzień 1.05.2022 r., a zatem rozważania zawarte w rozprawie zostały oparte na stanie prawnym właściwym na ten właśnie dzień. Wybór tej daty należy traktować jednak wyłącznie w charakterze pewnej egzemplifikacji. Wnioski bowiem wynikające z pracy mają charakter uniwersalny, a ich treść nie zależy od konkretnego stanu prawnego. Uniwersalność tych wniosków polega na tym, że dany stan prawny nie zmienia sposobu pojmowania instytucji nadużycia prawa, relacji tej instytucji do swobody prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika, zastosowania do instytucji nadużycia prawa

zasady neutralności czy też implikacji co do sposobu stosowania instytucji zakazu nadużycia prawa przez organy podatkowe oraz związanych z tym uprawnień i obowiązków po stronie organów.

Oprócz poruszonych już kwestii wstępnych kilku słów wyjaśnienia wymaga terminologia używana w pracy w kontekście jej tytułu. Kluczowe są tutaj kwestie związane z pojęciem nadużycia prawa. Otóż należy zauważyć, że rozważania zawarte w pracy odnoszą się w zasadzie wyłącznie do instytucji nadużycia prawa na gruncie VAT. Rozważania te nie stanowią jednak – co naturalne – omówienia wszystkich problemów dotyczących tej instytucji. Koncentrują się one szczególnie na jednym wycinku tej problematyki – na tym, czy zasada neutralności stanowi granicę wpływania przez organy na swobodę prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku podejrzenia nadużycia prawa. Choć praca traktuje zasadniczo o wielu aspektach instytucji nadużycia prawa (i do nich wszystkich, co do zasady, się odnosi), to skupia się ona głównie na zagadnieniach związanych ze stosowaniem tej instytucji przez organy podatkowe w kontekście zasady neutralności VAT. Fakt ten został uwypuklony w tytule pracy.

W doktrynie wskazuje się, że nadużycie prawa podatkowego jest pojęciem, które można rozpatrywać zarówno na płaszczyźnie orzeczniczej, jak i normatywnej²⁵. Jak zostanie podniesione dalej w niniejszej pracy, w wymiarze orzeczniczym źródłem koncepcji nadużycia prawa było orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości²⁶. Szczególnie istotne znaczenie przypisuje się w tym zakresie wyrokom z 21.02.2006 r.²⁷

²⁵ Zob. D. Mączyński, *Karuzela podatkowa – oszustwo czy nadużycie podatkowe?* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 314.

²⁶ Zob. szerzej: R. Wiatrowski, B. Wojciechowski, *Koncepcja nadużycia prawa w świetle orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości jako przykład elastyczności prawa podatkowego* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017, s. 329 i n.; *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. I. Ożóg, Warszawa 2017, s. 194 i n. Tezy wyroków TS były następnie recypowane przez krajowe sądy administracyjne.

²⁷ Wyroki TS z 21.02.2006 r.: w sprawie C-223/03, *University of Huddersfield*; w sprawie C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd* przeciwko *Commissioners of Customs & Excise* oraz w sprawie C-255/02, *Halifax* i in.

W świetle orzecznictwa TS można stwierdzić, że Trybunał posługuje się terminem „nadużycie prawa” (*abuse of right*) bądź też „nadużycie podatkowe” (*tax abuse*) na określenie pewnych zachowań podatników, które nie są działaniami naruszającymi przepisy prawa w sferze prawa prywatnego i podatkowego²⁸, lecz prowadzą do sytuacji, które nie są uważane przez organy podatkowe za prawidłowe zastosowanie się podatnika do przepisów prawa podatkowego²⁹.

Pojęcie nadużycia prawa podatkowego zakłada, że podatnik, dokonując pewnych czynności w sferze prywatnoprawnej, nadużywa pewnych, bliżej nieokreślonych praw, które przysługują mu na gruncie prawa podatkowego³⁰. W praktyce oznacza to raczej, że podatnik dokonuje wyboru form cywilnoprawnych dla swych czynności, które pozwalają osiągnąć pożądaný efekt gospodarczy w sposób korzystny podatkowo. Oznacza to, że podatnik w sposób nieprzewidziany lub niepożądany przez ustawodawcę wykorzystuje jedynie różnice pomiędzy skutkami podatkowymi różnych czynności dokonywanych w sferze prawa prywatnego pozwalających osiągnąć podobny (identyczny) cel gospodarczy. Z uwagi na okoliczność, że powyższe różnice w zasadach opodatkowania zdarzeń gospodarczych w zależności od ich formy prawnej lub treści wynikają z woli ustawodawcy, wątpliwości budzi mówienie o nadużyciu konkretnych praw podmiotowych³¹.

²⁸ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z 17.10.2018 r., I SA/Sz 521/18, w którym Sąd stwierdził, że czynności stanowiące nadużycie prawa w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług są legalne (zgodne z prawem), a jedynie podjęte w celu sprzecznym z celami ustawy o podatku od towarów i usług. Zob. także A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, LEX 2018, komentarz do art. 5, pkt 44.

²⁹ Za: A. Bącal, A. Zalaśiński, *Komentarz do wyroku TS z 21.02.2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-1609 [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalaśiński, Warszawa 2014, s. 1242–1243.

³⁰ A. Bącal i A. Zalaśiński twierdzą, że nie jest do końca jasne, czy w istocie takie prawa istnieją – tak: A. Bącal, A. Zalaśiński, *Komentarz do wyroku TS z 21.02.2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc...*, s. 1243.

³¹ Choć podnosi się, że można wskazać na pewne jednostkowe uprawnienia, o które podatnik wnosił, np. prawo do ulgi czy prawo do odliczenia podatku naliczonego – zob. A. Bącal, A. Zalaśiński, *Komentarz do wyroku TS z 21.02.2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc...*, s. 1243.

Pojęcie VAT również wymaga bliższego wyjaśnienia, terminologia ta bowiem została przywołana powyżej, a szerzej jest używana w pracy. Z uwagi na przewidzianą w art. 99 traktatu rzymskiego³² harmonizację podatków obrotowych w ramach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w państwach członkowskich Unii Europejskiej stosowany jest podatek od wartości dodanej³³. Podatek od towarów i usług stanowi na gruncie krajowych przepisów odpowiednik unijnego podatku od wartości dodanej. Należy przy tym podkreślić, że w doktrynie i w orzecznictwie brak jest jednolitego stanowiska w zakresie tego, jaka nomenklatura powinna być używana. W ślad za tym dla celów niniejszej pracy terminy „podatek od wartości dodanej”, „podatek od towarów i usług” oraz „VAT” będą oznaczały ten sam podatek obrotowy – zarówno w rozumieniu unijnym, jak i w rozumieniu krajowym – i w konsekwencji będą one stosowane wymiennie.

Podsumowując, zauważyć należy, że problematyka nadużycia prawa na gruncie VAT „kumuluje” niemal wszystkie problemy, które wiążą się z tym zagadnieniem w szerokim rozumieniu. Dlatego też ograniczenie pola badawczego do stosowania przez organy przedmiotowej instytucji w odniesieniu do tego podatku stanowi doskonały punkt wyjścia do dalszego badania nadużycia prawa w ogóle.

³² Obecnie art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

³³ P. Karwat [w:] *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2012, s. 16.

Rozdział I

ZASADA NEUTRALNOŚCI I JEJ ZNACZENIE W SYSTEMIE VAT

1. Uwagi wprowadzające

Zarówno Trybunał Sprawiedliwości, jak i krajowe sądy administracyjne w swoich rozstrzygnięciach powszechnie odwołują się do zasady neutralności VAT. Z punktu widzenia niniejszej pracy, w szczególności próby ustalenia relacji między instytucją nadużycia prawa a zasadą neutralności, wydaje się zatem zasadne omówienie tej zasady oraz jej znaczenia w systemie VAT. Służyć temu będzie: przedstawienie ogólnej charakterystyki cech i zasad podatku od wartości dodanej, szczegółowa analiza zasady neutralności na gruncie VAT (w aspekcie teoretycznym) oraz orzecznictwa TS dotyczącego stosowania tej zasady. Podjęta zostanie również próba oceny relacji między zasadą neutralności a zasadą pewności prawa i zasadą proporcjonalności.

Następnie dokonane zostaną teoretycznoprawne ustalenia na temat traktowania prawa do odliczenia podatku naliczonego jako instrumentu realizacji zasady neutralności oraz odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie rozstrzygnięć TS. W dalszej kolejności przeanalizowane zostanie stosowanie zasady neutralności w polskiej praktyce organów podatkowych i w judykaturze.

Te teoretyczne ustalenia pozwolą na potwierdzenie hipotezy, że zasada neutralności stanowi jedną z fundamentalnych cech systemu VAT, prze-

jawiającą się w całkowitym uwolnieniu podatników od ekonomicznego ciężaru tego podatku, w szczególności poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia podatku naliczonego co do zasady nie powinno być ograniczane, ponieważ odmowa w tym zakresie może skutkować naruszeniem zasady neutralności.

Ustalenia te będą również niezbędne do przeprowadzenia dalszych rozważań zawartych w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy, a dotyczących relacji między instytucją nadużycia prawa a zasadą neutralności VAT.

2. Zasady prawa w ujęciu teoretycznoprawnym

Jak wskazuje M. Korycka-Zirk, używanie pojęcia zasady w zależności od płaszczyzn jego zastosowania może być oparte na bardziej lub mniej precyzyjnej analizie tego pojęcia, czasami jest intuicyjne, a czasami wynika z tradycji nazewnictwa¹. Na gruncie poszczególnych dziedzin prawa dla podkreślenia odmienności zasad tradycyjnie wskazuje się rolę, jaką przypisuje się im w danej gałęzi prawa; określa się je wówczas jako „ogólne dyrektywy”, „idee” (np. w procedurze cywilnej czy karnej) bądź wskazuje się na treść poszczególnych zasad (np. zasada *pacta sunt servanda* w prawie cywilnym)². W związku z tym nie ukształtowało się tutaj jednolite pojęcie zasady, tylko jest ono definiowane za pomocą określeń bardzo ogólnych, których treść nie jest precyzowana³.

Powszechnie akceptowanej definicji nie doczekał się również termin „zasady prawa”, który pomimo licznych publikacji w nauce prawa nadal używany jest w różnych znaczeniach⁴. Tymczasem jest to jedno

¹ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, LEX. Autorka ta podkreśla, że na ogół nie wskazuje się obiektywnych kryteriów dla przedstawienia specyfiki posługiwania się terminem „zasada”.

² M. Korycka-Zirk, *Teorie...*, LEX

³ P. Tuleja, *Zasady konstytucyjne* [w:] *Konstytucjonalizacja zasad i instytucji ustrojowych*, red. P. Sarnecki, Warszawa 1997, s. 12.

⁴ K. Samólska, *Zasada szybkości postępowania administracyjnego w prawie polskim*, Warszawa 2017, s. 1.

z tych pojęć, bez których nie sposób obejść się zarówno w teorii, jak i w praktyce⁵.

Teoretycznego ujęcia zagadnienia ogólnych zasad prawa dokonał w doktrynie postępowania J. Wróblewski. Odróżnia on dwa rodzaje zasad:

- 1) zasady systemu prawa⁶, będące pewną normą prawną należącą do danego systemu, która ze względu na swą treść jest donioślejsza niż inne normy systemu – te zasady mają charakter normatywny;
- 2) zasady systemu rozumiane jako idee, postulaty czy koncepcje, którymi kieruje się lub powinien kierować się prawodawca w swej działalności i które częściowo czy też całkowicie zostały wyrażone w systemie prawa⁷ – są to normy lub konsekwencje logiczne grup norm (a więc wysnute w drodze interpretacji logicznej z grupy norm istniejącego prawa pozytywnego), które mają charakter zasadniczy⁸.

Proponując takie rozdzielenie, J. Wróblewski wyróżnia cztery kryteria uznania danej normy prawnej za zasadę. Są to:

- 1) kryterium hierarchicznej nadrzędności w strukturze systemu prawa,
- 2) kryterium nadrzędności treściowej w stosunku do innych norm,
- 3) kryterium szczególnej roli odgrywanej przez daną zasadę,
- 4) kryterium funkcjonalne, czyli kryterium doniosłości społecznej danej normy⁹.

⁵ K. Ziemiński, *Sposoby rozumienia „zasad prawa” w polskiej nauce prawa administracyjnego*, OMT 1982/7, s. 17.

⁶ W ocenie J. Wróblewskiego system prawa należy tu rozumieć jako zbiór norm prawnych obowiązujących w określonym państwie, oparty na wspólnych zasadach, przy czym jego części są ze sobą powiązane szeregiem zależności – tak: K. Samólska, *Zasada...*, s. 1, za: J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 253.

⁷ K. Samólska, *Zasada...*, s. 1 za: J. Wróblewski, *Zagadnienia...*, s. 255.

⁸ K. Samólska, *Zasada...*, s. 1, 2, za: J. Wróblewski, *Zagadnienia...*, s. 256–260.

⁹ Zob. m.in.: K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 97 i n.; J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, ZNUŁ 1965/42, seria I, *passim*. W literaturze można też spotkać się z innymi kryteriami. A. Kalisz wskazuje na rozróżnienie dokonane przez R. Dworkina, który wprowadza trzy podstawowe kryteria rozróżnienia pomiędzy „regułami” (*rules*), za które można uznać „zwykłe” normy

Według S. Wronkowskiej, M. Zielińskiego i Z. Ziemińskiego należy odróżnić zasady prawa rozpatrywane w ujęciu dyrektywalnym (normatywnym) od zasad używanych dla opisu sposobu ukształtowania jakichś instytucji prawnych¹⁰. Sformułowali oni również wniosek generalny, że należałoby zarezerwować termin „zasada prawa” jedynie dla określenia zasad ujmowanych dyrektywalnie, i to ujmowanych jako wypowiedzi dyrektywne mające z takich czy innych względów szczególną doniosłość. W odniesieniu do „zasad” ujmowanych opisowo z powodzeniem można zrezygnować z tego typu systematyzacji. Wygodniej będzie mówić o „typie” czy też „wzorcu” na przykład skargowej organizacji procesu niż o „zasadzie skargowości”¹¹.

Dalsza analiza literatury przedmiotu w zakresie zasad prawa pozwala na przyjęcie, że statystycznie najczęściej zasady prawa dzieli się na: zasady

prawne, a „metanormami”, czyli zasadami (*principles*). Po pierwsze, reguły są stosowane według schematu „wszystko albo nic” – dana sytuacja wchodzi w zakres zastosowania normy (i wówczas rodzi konsekwencje prawne z nią zgodne) lub nie. Zasady natomiast nie wyznaczają bezpośrednio konsekwencji prawnych i ich zakres zastosowania jest na tyle szeroki, że raczej służy za wskazówkę do stosowania reguł niż za samodzielny wzorzec. Po drugie, zasady – w przeciwieństwie do reguł – mają różny stopień doniosłości dla systemu prawnego. Po trzecie (co wynika z poprzedniego punktu), w razie kolizji reguł stosuje się argumentację służącą do eliminacji jednej z nich, natomiast w przypadku zasad wypada raczej mówić o ich konkurencyjności niż kolizji i rozstrzygnąć problem na zasadzie „ważenia zasad”, tj. zdecydowania, iż w danym wypadku jedna zasada może ustąpić innej, „ważniejszej” i bardziej odpowiedniej do konkretnej sytuacji. Tak: A. Kalisz, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 95 za: R. Dworkin, *Is law a system of rules?* [w:] *The philosophy of law*, Oxford 1977, s. 45 i n.; R. Dworkin, *Taking rights seriously*, Cambridge 1980, s. 22 i n.

¹⁰ Zob. K. Samólska, *Zasada...*, s. 3, za: S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 6. Zasady prawa pojmowane dyrektywalnie to zasady prawne uznawane za normy danego systemu, służące do szczególnego wyróżnienia spośród wszystkich norm prawnych danego systemu, norm w takim czy innym sensie „nadrzędnych” w stosunku do innych. Pozadyrektywalny (opisowy) sposób pojmowania zasad prawa służy przede wszystkim: celom dydaktyki prawniczej, formułowaniu opisu systemu prawnego, wskazywaniu powiązań funkcjonalnych między poszczególnymi normami danego systemu oraz wskazywaniu oczekiwanej roli społecznej określonej normy czy instytucji prawnej.

¹¹ Zob. K. Samólska, *Zasada...*, s. 3.

opisowe i dyrektywne, zasady systemu prawa i zasady-postulaty¹² czy zasady *sensu stricto* i zasady-normy programowe¹³.

Jeszcze inny przykładowy katalog znaczeń „zasad prawa” formułuje M. Kordela. W zaproponowanym przez nią katalogu zasad odnajdujemy: opisowe ujęcie zasad przede wszystkim jako wzorca ukształtowania jakiejś całości normatywnej, zasady konstrukcji systemu prawnego, zasady współżycia społecznego, uchwały Sądu Najwyższego mające moc zasad prawnych, zasady-definicje, zasady jako wyrażenia prawidłowości, zasady jako zwyczajowo przyjęta nazwa dla elementów wyróżnionego systemu normatywnego, zasady słuszności, zasady-nazwy jednego z kilku wykluczających się mechanizmów prawnych, zasady jak termin techniczno-zbiorczy, dotyczący wszelkich rozstrzygnięć o charakterze nieproceduralnym, zasady wiedzy¹⁴.

Milena Korycka-Zirk podkreśla, że ustalenie katalogu spisanych zasad, nawet konstytucyjnych, jest problematyczne i ograniczone do jedynie deskryptywnego opisu aktualnego tylko w chwili jego dokonania; co ważniejsze, tworzenie owego katalogu jest niecelowe ze względu na immanentne cechy zasad (ich nieprecyzyjność, otwartość), a także ze względu na ich ogólny charakter¹⁵.

W doktrynie można spotkać się ze stanowiskiem, że zasady prawa wskazują na preferowane przez prawodawcę wartości uznawane za nadrzędne w stosunku do innych norm w odniesieniu do poszczególnych instytucji prawnych, określonej dziedziny czy całego systemu prawa; służą one zatem realizacji określonych przez prawodawcę celów¹⁶. Z tych względów

¹² K. Samólska uważa, że oba podziały są typowe dla polskiej teorii prawa – zob. K. Samólska, *Zasada...*, s. 4.

¹³ Typologia popularna w niemieckiej, anglosaskiej, hiszpańskiej oraz szkockiej literaturze prawniczej – tak: K. Samólska, *Zasada...*, s. 4.

¹⁴ Zob. K. Samólska, *Zasada...*, s. 5 i powołaną tam literaturę.

¹⁵ M. Korycka-Zirk, *Teorie...*, LEX. W ocenie tej autorki obecność w ramach danej kultury prawnej określonej zasady, jej waga jest zdeterminowana jej rolą w rozstrzyganiu konkretnego stanu prawnego.

¹⁶ A. Ćwik-Bury, *Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa*, Warszawa 2020, LEX.

zasady prawa cechuje duży stopień ogólności, zapewniający elastyczność stosowania w określonym stanie faktycznym i prawnym oraz realizację określonych wartości. W doktrynie podkreślane jest, że zasady prawa formułują wprawdzie obowiązek, ale nie realizacji określonego zachowania, tylko pewnych wartości¹⁷. Przyjmuje się również, że „zasady prawa są normami nadrzędnymi aksjologicznie ze względu na wagę zawartych w nich treści oraz doniosłość dla całego systemu prawnego lub jego dostatecznie wyodrębnionej części”¹⁸ bądź też poszczególnych instytucji prawnych. Inaczej mówiąc, są one „metanormami nadrzędnymi ze względu na wagę zawartych w nich treści oraz doniosłość dla całego systemu prawnego”¹⁹. Zasada prawa to obowiązująca i nadrzędna w stosunku do innych norm norma prawna²⁰. W powszechnym odczuciu zasady ogólne prawa powinny zaspokajać poczucie sprawiedliwości²¹.

Zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzecznicy²². Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Z kolei zasady doktrynalne są wyrazem poglądów doktryny na kształt czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków, a nawet całego systemu podatkowego. Natomiast zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko sądów w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa²³.

¹⁷ M. Kordela, *Zasady prawa jako normatywna postać wartości*, RPEiS 2006/1, s. 47.

¹⁸ L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, EPS 2005/1, s. 23.

¹⁹ A. Kalisz, *Wykładnia...*, s. 125 i powołana tam literatura.

²⁰ D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 67.

²¹ „The common point of the contents of the principles included in general principles of the law is the satisfaction of the feeling of justice” – A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX, za: T. Ayhan, *The Principle of Legal Certainty in EU Case Law*, www.todaie.edu.tr, s. 152.

²² W odniesieniu do zasad prawa unijnego A. Ćwik-Bury wskazuje, że należy podzielić je na pisane i niepisane (nieskodyfikowane); te ostatnie odkrywa i rekonstruuje TS, nadając im stosowną treść, która zdeterminowana jest specyfiką prawa UE oraz określonymi w traktatach celami – zob. A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

²³ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 6.

Niezależnie od wskazanych powyżej odmiennych stanowisk w odniesieniu do rodzajów zasad prawa, źródeł ich pochodzenia oraz kryteriów odróżnienia zasad od innych przepisów prawnych, panuje powszechna zgoda w kwestii doniosłości roli zasad w systemie norm prawnych. Nie ulega bowiem wątpliwości, że to właśnie zasady spajają rozliczne normy prawne w jednolitą całość, ułatwiając ich systematyzację i czyniąc tym samym możliwymi kodyfikacje. Jak wskazuje M. Kordela, bez ich porządkującego działania dydaktyka w sferze nauki prawa sprowadzałyby się do referowania wielkiej liczby poszczególnych instytucji i rozstrzygnięć, niepowiązanych żadną jednolitą ideą²⁴. Dla stosowania prawa istotna jest znajomość zasad prawa, bez których można by w gąszczu przepisów prawnych zagubić istotę i cel danego postępowania. Zasady prawa czynią zatem tworzone przez ustawodawcę reguły postępowania przejrzystymi.

3. Podstawowe cechy i zasady VAT

Podatek od wartości dodanej należy do kategorii powszechnych podatków obrotowych, w których przedmiotem opodatkowania jest dokonywanie czynności mających za skutek przechodzenie dóbr przez poszczególne stadia w procesie produkcji i wymiany²⁵. Czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem obrotowym mogą przybierać określoną formę prawną (np. umowa sprzedaży czy umowa najmu) bądź też mieć charakter czysto faktyczny (np. sprowadzanie towarów z zagranicy).

Według kryterium sposobu ustalania podstawy opodatkowania można wydzielić dwa rodzaje ogólnego podatku obrotowego:

- podatek od obrotu brutto – podstawą opodatkowania jest cały obrót zrealizowany w danej fazie, odpowiadający kwocie należnej za

²⁴ M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014, s. 35.

²⁵ H. Litwińczuk [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2017, s. 591. Podatek od towarów i usług należy również do grupy tzw. podatków konsumpcyjnych – tak: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialno-prawne i proceduralne*, Warszawa 2013, LEX. Zob. też: *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 131 i n.

sprzedane towary wraz z podatkiem (w tym przypadku ustalenie wysokości podatku następuje tzw. rachunkiem „w stu”);

- podatek od wartości netto (od wartości dodanej) – podstawą opodatkowania jest obrót zrealizowany w danej fazie, pomniejszony o obrót dokonany w fazie poprzedniej²⁶.

Z uwagi na przewidzianą w art. 99 traktatu rzymskiego harmonizację podatków obrotowych w ramach EWG w państwach członkowskich Unii Europejskiej stosowany jest podatek od wartości dodanej²⁷. Obciąża on w każdej fazie obrotu nie cały obrót, lecz jedynie wartość dodaną w tej fazie, która odpowiada różnicy pomiędzy obrotem zrealizowanym w danej fazie a tym w fazie poprzedniej. W związku z tym że wartość całkowita wyrobu finalnego bez podatku jest równa sumie wartości dodanej we wszystkich fazach, ostateczne obciążenie podatkiem tego wyrobu odpowiada sumie kwot podatków uiszczonych w poszczególnych fazach. Ponieważ kwota podatku uiszczanego w każdej fazie jest częścią w kwocie podatku obciążającego wyrób finalny, podatki uiszczone w poszczególnych fazach określane są również jako podatki częściowe. Mechanizm podatku od wartości dodanej może znaleźć odzwierciedlenie w różnych sposobach ustalania podstawy opodatkowania i wysokości podatków częściowych²⁸.

Jednym ze sposobów kształtowania podstawy opodatkowania, przyjętym w podatku od wartości dodanej, jest tzw. odliczenie niezwłoczne, które jest mniej skomplikowane z praktycznego punktu widzenia²⁹. Polega ono na tym, że od wartości obrotu w danej fazie podlega odliczeniu wartość wszystkich obrotów dokonanych w okresie rozliczeniowym w fazie poprzedzającej (zakupy środków trwałych, surowców, materiałów pomocniczych, półfabrykatów, usług obcych), niezależnie od tego, czy zakupione dobra lub usługi zostały faktycznie w tym okresie zużyte lub zaangażowane w procesie produkcji. Przy zastosowaniu tego sposobu podstawę opodatkowania stanowi różnica pomiędzy sprzedażą

²⁶ *Prawo podatkowe...*, red. H. Litwińczuk, s. 592.

²⁷ P. Karwat [w:] *Dyrektywa VAT...*, red. J. Martini, s. 16.

²⁸ *Prawo podatkowe...*, red. H. Litwińczuk, s. 594.

²⁹ *Prawo podatkowe...*, red. H. Litwińczuk, s. 594.

a zakupami okresu rozliczeniowego, która nie musi odpowiadać faktycznie wartości dodanej okresu rozliczeniowego.

Podatek od wartości dodanej należy do grupy tzw. podatków pośrednich³⁰. Co do zasady, podatki pośrednie obciążają podatnika w sposób niezależny od jego sytuacji dochodowej i majątkowej. Są podatkami ukrytymi, a ciężary ponoszone przez podatników są bardziej anonimowe. Wprawdzie w dużym przybliżeniu można określić, którzy płatnicy ponoszą ciężary pewnych podatków pośrednich, nie zmienia to jednak natury tych podatków. Nie ulega wątpliwości, że podatek od dóbr luksusowych (akcyzę) płacą podatnicy o wyższych dochodach i wyższym statusie majątkowym, ale już w przypadku powszechnego podatku od wartości dodanej rozłożenie ciężarów tylko formalnie jest takie samo³¹. W istocie ciężary takie są relatywnie wyższe przy zakupach towarów i usług dokonywanych przez grupy podatników o niższych dochodach.

Spośród zalet podatków pośrednich należy wymienić przede wszystkim zapewnianie stosunkowo pewnych dochodów publicznych. Ponadto podatki pośrednie są silnie powiązane z przebiegiem zjawisk gospodarczych, w szczególności są one wrażliwe na wahania gospodarcze (przede wszystkim koniunkturalne), co jest korzystne ze względów fiskalnych w okresach ekspansji gospodarczej i dużej inflacji. Podatki pośrednie występują również w charakterze automatycznego stabilizatora gospodarczego.

Pomimo powyższych zalet nie można nie dostrzec, że podatki pośrednie mają też wady. Należy do nich w szczególności wspomniana powyżej niesprawiedliwość, polegająca na tym, że w największym stopniu doty-

³⁰ W podatkach pośrednich istnieje możliwość legalnego przerzucenia ich ekonomicznego ciężaru na konsumentów (przerzucenie podatku do przodu, przede wszystkim poprzez wzrost cen dóbr i usług) lub na zatrudnionych u podatnika pracowników najemnych (przerzucenie podatku wstecz w drodze zmniejszenia kwot wynagrodzeń lub zmniejszenia tempa ich wzrostu) – tak: Z. Ofiarski, *Ogólne...*, LEX.

³¹ Zdaniem Z. Ofiarskiego obciążanie wysokim podatkiem akcyzowym konsumpcji niektórych dóbr, np. alkoholi lub wyrobów tytoniowych, uzasadnia się potrzebą tworzenia ekonomicznych barier w ich nadmiernym nabywaniu oraz spożywaniu i ich negatywnym wpływem na stan zdrowia ludzi – tak Z. Ofiarski, *Ogólne...*, LEX.

kają one podstawowej konsumpcji i powodują rozkład ciężaru opodatkowania na zasadzie tzw. odwróconej progresji. Oznacza to, że podatki pośrednie w największym stopniu obciążają najsłabsze ekonomicznie podmioty gospodarcze (zasadniczo gospodarstwa domowe/osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej). Ponadto podatki pośrednie w pewnych warunkach mogą krępować działalność i aktywność gospodarczą, a także osłabiać przedsiębiorczość i zainteresowanie konkurencją rynkową (z uwagi na fakt, że ich pobór następuje w momencie osiągania przychodów, a więc gdy nieznane są jeszcze koszty ich uzyskania). Należy również mieć na względzie, że w przypadku dużego rozproszenia podmiotów, na które nakładane są podatki pośrednie, mogą wystąpić niedogodności techniczne związane z ich poborem, a koszty tego poboru mogą wzrosnąć. W zakresie podatków pośrednich występuje również większe ryzyko oszustw podatkowych na dużą skalę (np. tzw. karuzele VAT).

Obecnie najważniejszym aktem unijnym w zakresie podatku od wartości dodanej jest dyrektywa 2006/112/WE, która z dniem 1.01.2007 r. zastąpiła I dyrektywę i VI dyrektywę. Istotą tej zmiany było przede wszystkim uporządkowanie regulacji, ponieważ zdaniem Komisji Europejskiej duża liczba nowelizacji VI dyrektywy spowodowała małą przejrzystość jej przepisów³².

Należy podkreślić, że dyrektywa VAT powinna służyć za wzór dla krajowego prawodawstwa wszystkich państw członkowskich. Z uwagi na obowiązek stosowania tzw. prounijnej wykładni przepisów dyrektywa 2006/112 wraz z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości stanowi ważną wskazówkę interpretacyjną w procesie wykładni przepisów krajowych. Poza funkcją interpretacyjną dyrektywa VAT spełnia jeszcze inną rolę. W sytuacji gdy przepis krajowy nie implementuje lub błędnie implementuje przepis dyrektywy 2006/112, podatnikowi przysługuje prawo bezpośredniego zastosowania jej przepisów³³.

³² T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 7.

³³ Pod warunkiem, że przepis dyrektywy VAT jest bezwzględnie obowiązujący oraz wystarczająco precyzyjny do jego bezpośredniego zastosowania.

Na podstawie regulacji dyrektyw dotyczących podatku od wartości dodanej można odtworzyć ogólną konstrukcję tego podatku³⁴, w tym jego najważniejsze cechy, które mają szczególne znaczenie w procesie wykładni.

Podstawowe cechy charakterystyczne podatku od wartości dodanej w swoim orzecznictwie wielokrotnie wskazywał Trybunał³⁵. W ocenie TS do tych cech należą:

- generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;
- ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub świadczone usługi;
- pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji;
- odliczenie od podatku przypadającego do zapłaty przez podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do

³⁴ „W przypadku VAT takimi podstawowymi założeniami konstrukcyjnymi mogą być przykładowo następujące: – jest to powszechny (*broad-based*) podatek obciążający konsumpcję prywatną; – podatek ten nie obciąża kosztowo podatników-przedsiębiorców; – pobór podatku odbywa się na kolejnych etapach obrotu przez kolejnych w łańcuchu dostaw podatników-przedsiębiorców, którzy płacą podatek proporcjonalny do różnicy pomiędzy podatkiem zapłaconym przy zakupach a otrzymanym przy sprzedaży; – w handlu międzynarodowym transakcje powinny być opodatkowane zgodnie z «zasadą destynacji» (opodatkowanie w państwie zakupu według reguł państwa importu, a nie w państwie sprzedaży); – pobór podatku odbywa się na zasadzie neutralności w znaczeniu «równościowym», a zatem na zasadzie równości opodatkowania” – P. Miśkiewicz, *Wykładnia gospodarcza na przykładzie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącego VAT. Kontrybucja do dyskusji* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 2, red. J. Głuchowski Warszawa 2019, s. 186. Autor oparł swoje zestawienie podstawowych cech podatku od wartości dodanej na *International VAT/GST Guidelines OECD*.

³⁵ Zob. wyrok TS z 3.10.2006 r. w sprawie C-475/03, *Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl* przeciwko *Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, pkt 28.

wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument³⁶.

I dyrektywa wymieniała jako główne założenia systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej takie zasady, jak: powszechność, neutralność, obciążenie podatkiem wyłącznie konsumpcji, proporcjonalność czy stosowanie podatku od wartości dodanej na wszystkich etapach obrotu gospodarczego³⁷. Rozwinięcie i uszczegółowienie powyższych zasad znalazło się początkowo w II dyrektywie z 1967 r., a następnie kolejno w VI dyrektywie oraz w obecnie obowiązującej dyrektywie 2006/112³⁸.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112: „Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego w różnych składni-

³⁶ Zob. wyrok TS z 15.01.2009 r. w sprawie C-502/07, K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, <http://curia.europa.eu>. Zob. także: K. Lasiński-Sulecki, *Komentarz do wyroku TS z 15.01.2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, Zb. Orz. 2009, s. I-161 [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, red. W. Nykiel, A. Zalasinski, Warszawa 2014, s. 1333–1334.

³⁷ Zgodnie z art. 2 akapity pierwszy i drugi I dyrektywy: „Zasada wspólnego systemu podatku [VAT] obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

³⁸ Zarówno w kontekście historycznym, jak i współcześnie zasady podatkowe były i są traktowane jako postulaty doktryny, jako idee określające warunki, których spełnienie powinno zapewnić prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego oraz poszczególnych podatków – zob. B. Kucia-Guściora, *Zasady podatkowe na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia Prawnicze KUL” 2012/1(49), s. 50.

kach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie³⁹.

Podstawowe zasady podatku od wartości dodanej odgrywają znaczącą rolę w wykładni szczegółowych przepisów dyrektywy 2006/112 (a wcześniej I dyrektywy i VI dyrektywy)⁴⁰. Potwierdzeniem tego są liczne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, w których Trybunał oparł swoje rozstrzygnięcia na przedmiotowych zasadach. W tym miejscu należy podkreślić, że przy interpretacji reguł podatku od wartości dodanej w orzecznictwie TS wyraźnie widoczny jest prymat wykładni funkcjonalnej i systemowej nad wykładnią językową. W konsekwencji ważniejsze będą wnioski wypływające z ogólnych reguł konstrukcyjnych VAT niż – choćby jednoznaczna – treść przepisu prawa krajowego⁴¹.

W doktrynie spotkać się można z różnym zestawieniem podstawowych zasad rządzących podatkiem od wartości dodanej⁴². Jako zasadnicze cechy VAT, zdefiniowane przez TS, wskazuje się m.in.:

- powszechny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi (powszechność);
- ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi (proporcjonalność);

³⁹ <https://eur-lex.europa.eu>

⁴⁰ W literaturze można spotkać się ze stwierdzeniem, że zdefiniowanie treści zasad ogólnych, na których ma się opierać rozstrzygnięcie, nie jest łatwe. Z kolei często zastosowanie różnych zasad ogólnych prowadzi do tożsamyh skutków podatkowopravných (przykładowo – zastosowanie zasady neutralności *sensu stricto* prowadzi do tego samego skutku podatkowopravnego, co zastosowanie zasady neutralności w znaczeniu „równościowym”). Zob. P. Mikuła, *Wykładnia...*, s. 192.

⁴¹ Zdaniem P. Mikuły TS ewidentnie bardziej preferuje rozstrzyganie w oparciu o zasady ogólne niż o kryteria węższe, formalne, sztywne – tak P. Mikuła, *Wykładnia...*, s. 192.

⁴² Według W. Modzelewskiego jako zasady, które stanowią fundament konstrukcji wspólnego podatku od wartości dodanej, należy wskazać: zasadę powszechności, zasadę opodatkowania konsumpcji, zasadę proporcjonalności oraz zasadę wielofazowości – zob. *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2011, s. 19.

- pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji;
- odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie (opodatkowanie wartości dodanej);
- ciężar podatku ponosi ostatecznie konsument (przerzucenie ciężaru podatku na konsumenta)⁴³.

Podsumowując stanowiska przedstawione przez poszczególnych autorów, jako podstawowe zasady VAT przyjąć można następujące:

- zasada powszechności opodatkowania,
- zasada opodatkowania konsumpcji,
- zasada neutralności,
- zasada unikania podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania,
- zasada unikania zakłócenia warunków konkurencji,
- zasada proporcjonalności⁴⁴.

Wyżej wymienione zasady w połączeniu z innymi (m.in. zasadą wielofazowości i zasadą zastosowania metody fakturowej) wspólnie tworzą zbiór, który można uznać za zestawienie głównych zasad odnoszących się do VAT⁴⁵.

4. Ogólna charakterystyka zasady neutralności

W doktrynie wskazuje się, że za prekursora idei neutralności podatkowej uznać należy D. Ricardo, twórcę słynnej reguły edynburskiej, zgodnie

⁴³ Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 15.

⁴⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1–17 oraz *Prawo podatkowe...*, red. H. Litwińczuk, s. 606 i n. Należy podkreślić, że chociaż w doktrynie prezentowane są zróżnicowane katalogi podstawowych zasad odnoszących się do podatku od towarów i usług, to jednak same zasady w swej treści nie wykazują znaczących odmienności.

⁴⁵ W doktrynie wskazuje się, że zasady podatkowe charakteryzują się historyczną zmiennością – od niektórych się odchodzi, w przypadku innych ewoluje ich treść – zob. B. Kucia-Guściora, *Zasady...*, s. 50.

z którą opodatkowanie powinno pozostawiać każdego we względnie takiej samej sytuacji dochodowej i majątkowej, w jakiej go zastało⁴⁶. Podobne stanowisko zajmował A. Smith, który uważał, że ingerencja państwa w gospodarkę powinna mieć neutralny charakter. W jego ocenie podatki stanowią zło konieczne i dlatego powinny być nakładane na obywateli w sposób rozsądny i racjonalny⁴⁷.

Na gruncie VAT zasada neutralności przejawia się w całkowitym uwolnieniu podatników od ekonomicznego ciężaru tego podatku (w szczególności poprzez prawo do odliczenia podatku naliczonego). Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie przedmiotowa zasada wskazywana jest jako jedna z najważniejszych i fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej⁴⁸. Stanowi ona przeniesienie przez prawodawcę unijnego na grunt tego podatku ogólnej zasady równego traktowania⁴⁹.

⁴⁶ Zob. D. Gibasiewicz, *Zasada...*, LEX 2012 oraz A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

⁴⁷ Zob. A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

⁴⁸ Zob.: M. Bącal, D. Dominik-Ogińska, M. Militz, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, LEX 2013; T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Legalis 2019; B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018, s. 15. Zob. także: wyrok TS z 10.07.2008 r. w sprawie C-25/07, Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, <http://curia.europa.eu>, pkt 14 i 15: „W tym zakresie należy przypomnieć od razu, że zagwarantowane w art. 17 szóstej dyrektywy prawo podatników do odliczenia od podatku VAT, którzy są zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT ustanowioną przez przepisy wspólnotowe (zob. w szczególności podobnie wyroki: z 18.12.1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 Molenheide i in., Rec. s. I-7281, pkt 47, oraz z 25.10.2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-8195, pkt 28). Jak Trybunał już wielokrotnie podkreślał, wynika z tego, że prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki: z 6.07.1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18, z 21.03.2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43, oraz z 18.12.2007 r. w sprawie C-368/06 Cedilac, Zb.Orz. s. I-12327, pkt 31)”; oraz wyrok TS z 23.04.2009 r. w sprawie C-74/08, PARAT Automotive Cabrio Textiltétőket Gyártó Kft. przeciwko Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, <http://curia.europa.eu>, pkt 15.

⁴⁹ Tak: B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia...*, s. 15, za wyrokiem TS z 29.10.2009 r. w sprawie C-174/08, NCC Construction Danmark A/S przeciwko

W swoim orzecznictwie Trybunał uznaje, że o ile zasada równego traktowania, podobnie jak inne zasady ogólne prawa wspólnotowego, ma rangę konstytucyjną, o tyle zasada neutralności podatkowej wymaga opracowania legislacyjnego, które dokonywane jest przez akt wtórnego prawa wspólnotowego⁵⁰. Jednocześnie TS podkreśla, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione⁵¹.

Skatteministeriet, <http://eur-lex.europa.eu>, pkt 41–43, w którym Trybunał stwierdził, że: „Przywołana zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem przez prawodawcę wspólnotowego na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (zob. podobnie wyrok z 10.04.2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo)”. Zob. też wyrok z 10.04.2008 r. w sprawie C-309/06, Marks & Spencer plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise, <http://curia.europa.eu>, pkt 49: „należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej jest wyrazem zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT (wyrok z 8.06.2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 48, i przytoczone tam orzecznictwo). Niemniej podczas gdy naruszenie zasady neutralności podatkowej może być rozważane jedynie pomiędzy konkurencyjnymi przedsiębiorcami, o czym przypomina pkt 47 niniejszego wyroku, naruszenie zasady ogólnej równego traktowania może następować w dziedzinie podatków poprzez inne rodzaje dyskryminacji, dotyczące przedsiębiorców, którzy niekoniecznie są konkurentami, lecz znajdują się jednak w porównywalnej sytuacji pod innymi względami”.

⁵⁰ Tak TS w ww. wyroku w sprawie C-174/08, NCC Construction Danmark, pkt 42–43: „W konsekwencji zasada neutralności podatkowej może być przedmiotem uściśleń zawartych w takim akcie prawa wspólnotowego, takich jak transponowane do prawa duńskiego, wynikające z łącznego stosowania art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy oraz pkt 16 załącznika F do niej, zgodnie z którym podatnik wykonujący jednocześnie działalność opodatkowaną oraz zwolnioną działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości nie może odliczać w całości podatku VAT obciążającego ponoszone przez niego koszty ogólne”. Zob. także wyrok z 15.10.2009 r. w sprawie C-101/08, Audiolux SA e.a przeciwko Groupe Bruxelles Lambert SA (GBL) i in. i Bertelsmann AG i in., <http://curia.europa.eu>, pkt 63.

⁵¹ Tak TS w ww. wyroku w sprawie C-174/08, NCC Construction Danmark, pkt 44: „Zasada ta zakłada między innymi, że różne kategorie podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji są traktowane w taki sam sposób, żeby uniknąć jakichkolwiek zakłóceń konkurencji na rynku wewnętrznym, zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. g) WE. Dokonując transpozycji szóstej dyrektywy, państwa członkowskie miały obowiązek uwzględnić zasadę równego traktowania, podobnie jak inne ogólne zasady prawa wspólnotowego, które mają rangę konstytucyjną i wiążą państwa członkowskie

Zasada neutralności nie została wprost zdefiniowana w przepisach unijnych, ale można ją pośrednio wywodzić z art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT⁵², a wcześniej z art. 2 I dyrektywy⁵³.

W art. 2 I dyrektywy określono, że VAT powinien obciążać konsumpcję, mieć proporcjonalny charakter oraz być nakładany niezależnie od liczby transakcji. Podatek od wartości dodanej nie może także ekonomicznie obciążać podmiotów gospodarczych niebędących ostatecznymi odbiorcami (tj. niewystępujących jako konsumenci), ponieważ powinien być dla nich neutralny. Jedną z fundamentalnych zasad konstrukcyjnych tego podatku jest zasada neutralności. Przejawia się ona w całkowitym uwolnieniu podatników od ekonomicznego ciężaru tego podatku. Podatek od wartości dodanej jako podatek konsumpcyjny, doliczony do ceny towaru i usługi, co do zasady powinien obciążyć ostatecznego nabywcę – konsumenta⁵⁴. Mechanizm, który pozwala podmiotom gospodarczym na osiągnięcie neutralności VAT, został wyrażony w drugim akapicie art. 2 I dyrektywy, zgodnie z którym w odniesieniu do każdej transakcji należy naliczyć podatek od wartości dodanej, obliczony od ceny towarów lub usług według stawki właściwej dla tych towarów lub

przy podejmowaniu przez nie działań w zakresie prawa wspólnotowego”. Zob. również ww. wyrok w sprawie C-309/06, Marks & Spencer, pkt 51.

⁵² Można się spotkać ze stanowiskiem, że do systemu podatku od wartości dodanej neutralność podatkowa została wprowadzona jako norma prawna sformułowana w zasadzie neutralności (art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT) – tak: A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

⁵³ Zgodnie z art. 2 I dyrektywy: „Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów. Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem”.

⁵⁴ Tak: M. Kołkowicz, *Niezgodność ustawy o podatku od towarów i usług z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe RB. Biuletyn” 2018/, <https://www.russellbedford.pl/o-nas/rb-biuletyn/item/1064-niezgodnosc-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-z-dyrektywa-2006-112-we-w-zakresie-prawa-do-odliczenia-podatku-naliczonego-od-wewnatrzwsполnotowego-nabycia-towarow.html> (dostęp: 1.05.2022 r.).

usług, po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych.

Powyższy mechanizm pozwala na obciążenie podatkiem jedynie wartości dodanej w kolejnej fazie obrotu, a nie całego obrotu, jak miało to miejsce w przypadku wielofazowych podatków kumulacyjnych. Natomiast podmiot zobowiązany do zapłaty podatku na danym etapie obrotu ma prawo do odliczenia uprzednio zapłaconego podatku od wartości dodanej (w poprzednich fazach obrotu), związanego ze sprzedażą (podatek naliczony) od podatku do zapłaty powstałego w wyniku dokonania transakcji gospodarczych (podatek należny). W konsekwencji powyższego podatek od wartości dodanej obciąża jedynie ostatecznego odbiorcę (konsumenta), który z uwagi na brak dalszego obrotu, mimo zapłaty podatku, nie jest już uprawniony do jego odliczenia. Ponosi on w całości ekonomiczne konsekwencje naliczanego w poszczególnych fazach obrotu podatku od wartości dodanej. Konstrukcja odliczenia podatku naliczonego powinna bowiem całkowicie zwalniać przedsiębiorcę od obciążenia podatkiem od wartości dodanej⁵⁵. Ponadto w świetle przepisów z zakresu VAT podatnik musi mieć możliwość odzyskania (poprzez mechanizm odliczenia lub zwrot) zapłaconego podatku od wartości dodanej związanego ze swoją działalnością gospodarczą⁵⁶.

Należy podkreślić, że I dyrektywa zakreśliła jedynie ramowy zakres zasady neutralności, nie wprowadziła natomiast mechanizmu dotyczącego sposobu odliczania podatku naliczonego (pozwalającego na realizację przedmiotowej zasady). Taka regulacja pojawiła się dopiero w II dyrektywie i VI dyrektywie⁵⁷. Ta ostatnia w art. 17 przyznała podatnikowi fundamentalne dla całego systemu VAT prawo do odliczenia podatku naliczonego w chwili powstania obowiązku podatkowego. Ani przepisy I dyrektywy, ani przepisy VI dyrektywy nie pozwalają na przyjęcie przez

⁵⁵ W doktrynie wskazuje się, że pojęcie neutralności podatkowej może być analizowane w aspekcie ekonomicznym i prawnym – zob. A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

⁵⁶ Neutralność u podatników wykonujących czynności opodatkowane przejawia się na dwa sposoby: 1) w możliwości obniżenia podatku należnego przy sprzedaży o podatek naliczony przy zakupach towarów i usług, 2) w prawie uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

⁵⁷ Zob. A. Ćwik-Bury, *Terminy...*, LEX.

państwa członkowskie żadnych odstępstw od pełnej realizacji zasady neutralności. Ewentualne wyjątki mogłyby zostać wprowadzone jedynie na podstawie wyraźnych przepisów aktu wspólnotowego o randze dyrektywy. W rezultacie art. 17 VI dyrektywy wykluczył możliwość wprowadzenia przepisów krajowych, które warunkowałyby skorzystanie z prawa do odliczenia przed rozpoczęciem działalności opodatkowanej od spełnienia kryteriów innych niż określone w VI dyrektywie. Uzaledźnienie przez przepisy krajowe prawa do odliczenia od dodatkowych warunków, nieprzewidzianych w VI dyrektywie, jest bowiem sprzeczne z zasadą neutralności. Państwa członkowskie nie są uprawnione do limitowania prawa do odliczenia, z wyjątkiem tych przypadków ograniczenia prawa do odliczenia, które zostały przewidziane w VI dyrektywie⁵⁸.

Na gruncie obecnie obowiązującej dyrektywy VAT odwołania do zasady neutralności można odnaleźć między innymi w trzech motywach preambuły⁵⁹:

- motyw 7: „Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji”;
- motyw 13: „Aby zagwarantować większą neutralność podatku, termin «podatnik» należy zdefiniować w taki sposób, aby państwa członkowskie mogły uwzględnić osoby, które okazjonalnie dokonują transakcji”;
- motyw 30: „W celu zachowania neutralności podatkowej, stawki stosowane przez państwa członkowskie powinny umożliwiać odliczenie VAT naliczonego na poprzednim etapie”.

W doktrynie można spotkać się ze stanowiskiem, że w świetle powyższych zapisów preambuły dyrektywa VAT używa terminu „neutralność” co najmniej w dwóch znaczeniach:

⁵⁸ Powyższe uwagi znajdują odpowiednie zastosowanie również na gruncie obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112.

⁵⁹ <https://eur-lex.europa.eu>