

WEWNĄTRZ WSPÓLNOTOWA DOSTAWA
TOWARÓW W ORZECZNICTWIE
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNI
EUROPEJSKIEGO ORAZ POLSKICH
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Sędzia WSA Anna Sokołowska

Kryteria dostawy wewnątrzspółnotowej

- Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel
- Ramy terytorialne – terytorium Unii Europejskiej
- Towary muszą być wysyłane lub transportowane na terytorium innego państwa członkowskiego
- Odpłatność dostawy

Wyrok TSUE w sprawie C -409/ 04 z dnia 27 września 2007 Teleos i inni ECR [2007]1-7797

- 23 W tym zakresie należy stwierdzić, że wewnątrzspółnotowa dostawa towaru i wewnątrzspółnotowe nabycie tego towaru stanowią w rzeczywistości jedną i tę samą czynność gospodarczą, nawet jeśli jest ona źródłem różnych praw i obowiązków zarówno dla stron, jak i dla organów podatkowych zainteresowanych państw członkowskich.

27 Przesłanki, które muszą być spełnione, by dana czynność mogła zostać uznana za nabycie wewnątrzwspólnotowe podlegające podatkowi VAT, określone są w art. 28a szóstej dyrektywy.

Poza przesłankami wyjaśniającymi działanie w charakterze sprzedawcy i nabywcy, określonymi w ust. 1 lit. a) tego przepisu, ust. 3 akapit pierwszy uzależnia nabycie wewnątrzwspólnotowe od spełnienia dwóch przesłanek,

to znaczy,

po pierwsze, od przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania jak właściciel określonymi rzeczami ruchomymi, a po drugie, od wysłania lub transportowania tych towarów do nabywcy przez sprzedawcę lub nabywcę lub też na ich rachunek, '[do] państw[a] członkowski[ego] inn[ego] niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane'.

Czynność stanowiąca odpowiednik nabycia wewnątrzwspólnotowego, to znaczy dostawa wewnątrzwspólnotowa

- **28** jest zwolniona od podatku VAT, jeśli spełnia przesłanki określone w art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy. W odróżnieniu od przesłanek określonych w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego przepis ten przewiduje, że w celu skorzystania ze zwolnienia z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej towary muszą być wysłane lub transportowane do 'miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty', to znaczy że wysyłka lub transport muszą mieć miejsce pomiędzy państwem członkowskim stanowiącym część obszaru Wspólnoty, gdzie obowiązuje wspólny system podatku VAT, a innym tego rodzaju państwem.

35 W przypadku gdy możliwe są różne sposoby interpretacji literalnej danego pojęcia

- aby ustalić jego zakres, należy odwołać się do kontekstu, w którym zostało ono użyte, mając na uwadze cele i systematykę szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 Velker International Oil Company, Rec. str. I-2561, pkt 16 i 17; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. str. I-3017, pkt 22 oraz z dnia 19 kwietnia 2007 r. w sprawie C-455/05 Velvet & Steel Immobilien, Zb.Orz. str.I-3225, pkt 20).

art. 28a ust. 3 akapit pierwszy i art. 28c część A lit. a)
akapit pierwszy szóstej dyrektywy

- ze względu na określenie 'wysyłane' użyte w obu tych przepisach należy interpretować w ten sposób, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru następuje, a zwolnienie od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy prawo do rozporządzania towarem jak właściciel zostało przeniesione na nabywcę i gdy dostawca ustali, że towar ten został wysłany lub przetransportowany do innego państwa członkowskiego i że w wyniku wysyłki lub transportu fizycznie opuścił terytorium państwa członkowskiego dostawy.

art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy

- należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące prima facie przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, by dokonywana przez niego czynność nie prowadziła do udziału w tego rodzaju oszustwie.

Wyrok NSA dnia 9 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 502/10

- W świetle art. 13 ust. 1 u.p.t.u., warunkiem koniecznym realizacji dostawy wewnątrzwspólnotowej jest faktyczne przemieszczenie towaru z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Warunku tego nie realizuje samo dostarczenie towaru na pokład statku pływającego pod banderą innego państwa członkowskiego, który znajduje się na wodach wewnętrznych bądź morzu terytorialnym RP, bowiem okoliczność ta nie wyłącza jurysdykcji krajowej zwłaszcza w okolicznościach świadczących, iż towar zostanie wprowadzony do obrotu przed jego dotarciem na terytorium kraju bandery.

Wyrok TSUE z 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Staatssecretaris van Financien przeciw Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV

- 1. W świetle art. 5 ust. 1 Szóstej Dyrektywy „dostawę towarów” należy interpretować jako przeniesienie prawa do dysponowania prawem rzeczowym (majątkiem), nawet jeśli nie nastąpiło faktyczne przeniesienie własności tego majątku w świetle przepisów prawa cywilnego.
- 2. W gestii sądu krajowego każdorazowo leży ocena, czy w danej sprawie, na podstawie stanu faktycznego, nastąpiło przeniesienie prawa do dysponowania własnością jako właściciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 VI Dyrektywy.

Moment dostawy wewnątrzwspólnotowej

- **Wyrok TSUE z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-84/09 - X X przeciwko Skatteverket.**
- t.51 art. 20 akapit pierwszy i 138 ust. 1 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, że zaklasyfikowanie danej transakcji jako wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy nie może zależeć od przestrzegania jakiegokolwiek terminu, w którym powinien rozpocząć się lub zakończyć transport danego towaru z państwa członkowskiego dostawy do państwa członkowskiego przeznaczenia. W szczególnym przypadku nabycia nowego środka transportu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (ii) tej dyrektywy określenie wewnątrzwspólnotowego charakteru transakcji powinno nastąpić w drodze globalnej oceny wszystkich obiektywnych okoliczności, a także intencji nabywcy, o ile jest ona poparta przez obiektywne okoliczności umożliwiające określenie państwa członkowskiego, w którym zamierza się ostatecznie używać danego towaru.

wyrok NSA z dnia 21 listopada 2007 r. sygn.

akt I FSK 114/06

- Dostawa towarów, czyli przeniesienie prawa do rozporządzania (dysponowania) towarami jak właściciel, następuje w chwili powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu, tzn. gdy sprzedający odda towar w sensie ekonomicznym do swobodnego rozporządzania (dysponowania) odbiorcy, a sam przestanie faktycznie władać tym towarem

wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r. sygn. akt I FSK 640/10

- W sytuacji gdy pomiędzy sprzedażą kontrahentowi zagranicznemu a wysłaniem towaru za granicę, w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu, mija jakiś czas, w którym podatnik magazynuje (przechowuje) towar nabyty przez zagranicznego kontrahenta - przysługuje mu prawo do korekty wykazanej pierwotnie z tego tytułu dostawy krajowej (podatku krajowego) i do zastosowania - na podstawie art. 41 ust. 3 w zw. z art. 42 ust. 1 i ust. 12a lub art. 41 ust. 4 i 5 w zw. z ust. 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.) - stawki 0 % z tytułu udokumentowanego wywozu towaru z kraju - w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów - lub z Unii Europejskiej - w ramach eksportu towarów.

Kradzież towaru podczas dostawy wewnątrzwspólnotowej

- Wyrok TSUE z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-435/03 -
- 1) Kradzież towarów nie stanowi „dostawy towarów dokonywanej odpłatnie” w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku i w związku z tym nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Okoliczność, że wyroby te, tak jak te w postępowaniu krajowym, objęte są podatkiem akcyzowym, nie ma wpływu na powyższy wniosek.
- 2) Udzielone państwu członkowskiemu na podstawie art. 27 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388 upoważnienie do stosowania przepisów ułatwiających kontrolę poboru podatku od wartości dodanej nie uprawnia tego państwa do nakładania tego podatku na czynności, które nie zostały wymienione w art. 2 tej dyrektywy. Upoważnienie takie nie stanowi zatem podstawy prawnej dla uregulowań krajowych wiążących powstanie obowiązku podatkowego z kradzieżą towarów na terenie składu podatkowego.

wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 maja 2009 r.

sygn. akt III SA/Wa 3448/08 -

- wydanie towaru przez Spółkę przewoźnikowi powodowało, że ryzyko utraty, uszkodzenia przeszło na nabywcę. Zatem wskazane przez wnioskodawcę protokoły policji stwierdzające, że kradzież towaru nastąpiła poza granicami kraju, zdaniem Sądu, są wystarczające, przy spełnieniu pozostałych przesłanek, do uznania danej dostawy za WDT. W takiej sytuacji nie jest niezbędne posiadanie potwierdzenia odbioru towaru przez nabywcę.
- Powyższe rozumienie WDT potwierdza też art. 9 ust. 1 ustawy o VAT definiujący wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru. Zgodnie z tym przepisem, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Zatem skoro nabywca uzyskał prawo do rozporządzania towarem, dostawca stracił jakiegokolwiek władztwo nad towarem i towar został przetransportowany na terytorium kraju nabywcy, to w takiej sytuacji nastąpiło wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru. Wszelkie ryzyko uszkodzenia, utraty przeszło na nabywcę. On będzie także podmiotem uprawnionym do dochodzenia naprawienia szkody od przewoźnika

Status dostawcy i nabywcy

- **wyrok NSA z dnia 24 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 1579/10**
- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (ETS), jak w sprawie C-146/05 Albert Collee z dnia 27 września 2007r., najbardziej miarodajnej dla niniejszej sprawy, czy C-409/04 Teleos z tej samej daty, przepisy, które państwa członkowskie mogą ustanawiać w zakresie formułowania warunków dotyczących WDT, nie mogą być wykorzystywane w sposób podważający neutralność podatku VAT biorąc pod uwagę cechy charakterystyczne i sposób opodatkowania WDT tj. u nabywcy.

wyrok NSA z dnia 24 marca 2011 r. sygn. akt I FSK 1579/10

- Nie przeczy regulacjom nakładającym na podatnika określone obowiązki i warunki jak dokonanie rejestracji, czy posiadanie określonych dokumentów. Państwo członkowskie jest do takich działań upoważnione na podstawie art. 22 ust. 8 VI Dyrektywy. Jednakże w myśl powołanych orzeczeń pierwszeństwo należy dać faktowi rzeczywistego wykonania czynności, przed wymogami formalnymi. Inaczej rzecz ujmując, w sytuacji, gdy dokonanie czynności jest oczywiste i nie budzi wątpliwości, stosowanie mechaniczne skutków w postaci nie uznania danej dostawy za WDT tylko i wyłącznie z powodu nie wypełnienia wymogu formalnego, ustalonego przez przepisy prawa, sprzeciwia się jednej z podstawowych zasad tj. neutralności podatku od towarów i usług, eksponowanej przez ETS. W przypadku zderzenia się tych dwóch kwestii przesądzającą jest materialna strona transakcji, jej rzeczywiste wystąpienie.

Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010r., C-438/09

Bogusław Juliusz Dankowski

- " 34 . Artykuł 22 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi bowiem jedynie, że podatnicy zobowiązani są do zgłaszania rozpoczęcia, zmian i zakończenia działalności, jednakże przepis ten nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia do momentu rzeczywistego rozpoczęcia zwykłego wykonywania opodatkowanych czynności lub do pozbawienia podatnika możliwości wykonywania tego prawa (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 51; z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 48).

Wyroki TSUE z dnia 8 maja 2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 Ecotrade, Zb.Orz. s. I-3457, pkt 64; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 *Uzodaépítő*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 40).

- w sytuacji gdy właściwe organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że podatnik - jako odbiorca danej czynności handlowej - zobowiązany jest z tytułu podatku VAT, nie mogą one nakładać dodatkowych wymogów dotyczących przysługującego temu podatnikowi prawa do odliczenia podatku należnego, które mogłyby skutkować uniemożliwieniem mu wykonywania wspomnianego prawa

W uzasadnieniu ww. wyroku C-146/05 w punkcie 38 :

- "Obowiązkiem sądu krajowego jest ponadto zbadanie, czy zatajenie faktu dokonania czynności wewnątrzspółnotowej i wynikające z tego opóźnienie w korekcie zapisów księgowych dotyczących tej czynności nie nosi znamion oszustwa w zakresie podatku VAT. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecnictwem podmioty prawa nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Kittel i Recolta Recycling, pkt 54). Podobnie nie można rozszerzać zakresu zastosowania uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim czynności dokonywane w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in. pkt 69)."

wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2011 r. sygn. akt IFSK 78/10

- uprawnienie do stosowania zerowej stawki VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów uzależnione jest od tego, czy nabywca ma ważny i właściwy numer identyfikacyjny VAT UE. Podatnik powinien dołożyć należytej staranności przy wyborze i sprawdzeniu swojego kontrahenta. W uzasadnieniu wyroku odnosząc się do powoływanych przez stronę regulacji wspólnotowych zwrócić należy uwagę, że przepisy VI Dyrektywy nakładały na państwa członkowskie obowiązek podjęcia działań niezbędnych do identyfikacji podatników przy użyciu indywidualnego numeru - art. 22 (1) (c). Ponadto z art. 28c (A) (a) tej Dyrektywy wynikało, że zwolnieniu podlega jedynie wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, co oznaczało, że warunkiem zastosowania zwolnienia było ustalenie przez dostawcę towaru statusu swojego klienta.

Przesłanki formalne dostawy wewnątrzwspólnotowej

- Wyrok ETS z 27.9.2007 r. w sprawie C-146/05 *Albert*

Collee przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn.

- na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. (Dyrektywa), organy podatkowe państwa członkowskiego nie mogą odmówić zwolnienia od podatku od wartości dodanej dostawy wewnątrzwspólnotowej, która rzeczywiście nastąpiła, jedynie na tej podstawie, że dowód na dokonanie tej dostawy nie został przedstawiony we właściwym czasie. Jeśli natomiast chodzi o kwestię zatajenia dokonania uprzednio dostawy wewnątrzwspólnotowej, okoliczność ta może zostać uwzględniona przez organy podatkowe tylko wówczas, gdy istnieje zagrożenie utraty wpływów podatkowych i jeżeli zagrożenie to nie zostało całkowicie wyeliminowane przez podatnika.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie 7 sędziów NSA W-wa z dnia 11 października 2010 r. I FPS 1/10

- W świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczające jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2011 r. sygn. akt I I FSK 1071/09

- W świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 u.p.t.u. dla zastosowania stawki 0 % przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 o.p., o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

ZAKRES OCHRONY PRAW PODATNIKA DOKONUJĄCEGO WDT

- Wyrok TSUE w sprawie C -409/ 04 z dnia 27 września 2007 Teleos i inni ECR [2007]1-7797

Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy. Zwolnienie nabywcy z wszelkiej odpowiedzialności może w rezultacie zachęcać go do niewysyłania lub nietransportowania towarów poza państwo członkowskie dostawy oraz do niedeklarowania ich dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przewidywanej dostawy

Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C -271/ 06 Netto Supermart ECR [2008]1-771

- Artykuł 15 pkt 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku od wartości dodanej związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty Europejskiej, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfałszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę.

Wyrok TSUE z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sygn. C-285/09 - R

- 36 Zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę celem (zob. w szczególności wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76, a także z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71).).

37 Wewnątrzspółnotowe dostawy towarów

- są zwolnione na podstawie art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który to przepis wpisuje się w system przejściowy opodatkowania wymiarowy pomiędzy państwami członkowskimi przewidziany w tytule XVIa tej dyrektywy, i ma na celu przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów

- 38 W tym zakresie mechanizm stworzony przez system przejściowy polega, po pierwsze, na zwolnieniu przez państwo członkowskie pochodzenia dostawy prowadzącej do wysyłki lub transportu wewnątrzwspólnotowego, uzupełnionym przez prawo do odliczenia lub zwrotu podatku VAT zapłaconego w tym państwie członkowskim, oraz, po drugie, do opodatkowania przez państwo członkowskie przeznaczenia nabycia wewnątrzwspólnotowego. Mechanizm ten zapewnia w ten sposób wyraźne rozgraniczenie kompetencji podatkowych odnośnych państw członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 30 i 40).

- 39 Podobnie jak wszelkie inne pojęcia definiujące czynności podlegające opodatkowaniu na mocy szóstej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 44 oraz z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 41), pojęcia definiujące dostawę wewnątrzwspólnotową i nabycie wewnątrzwspólnotowe mają charakter obiektywny i znajdują zastosowanie niezależnie od celów i rezultatów tych czynności (ww. wyrok w sprawie Teleos i in., pkt 38).

- 48 W tym zakresie przedstawienie fałszywych faktur lub fałszywych deklaracji, jak również i inne manipulacje dowodami są w stanie uniemożliwić prawidłowy pobór podatku i tym samym utrudnić prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT.
- Otóż takie machinacje są o tyle bardziej poważne, o ile zostały one dokonane w ramach przejściowego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, który funkcjonuje, jak zostało to przypomniane w pkt 42 niniejszego wyroku, na podstawie dowodów przedstawionych przez podatników.
- 49 Tym samym prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby państwa członkowskie uznały wystawianie fałszywych faktur za stanowiące oszustwo podatkowe i aby odmawiały w takim przypadku przyznania zwolnienia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth i Strobel, pkt 62, a także postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. s. I-1991, pkt 30)

wyrok WSA z dnia 10 lutego 2011 r.

sygn. akt III SA/Wa 1465/10

- Kwestia istnienia bądź nie istnienia dobrej wiary po stronie dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów ma znaczenie dla zastosowania stawki podatku VAT wskazanej w art. 42 ust. 1 u.p.t.u., o ile podatnik przedstawił dowody wskazujące prima facie na przysługiwanie mu prawa do zastosowania stawki 0%.

wyrok WSA z dnia 10 czerwca 2011 r.

sygn. akt I SA/Lu 131/11

- W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wskazuje się, że podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (wyrok w sprawie C-367/96 Kefalas i in.), nadto zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania oraz innych nadużyć jest celem uznanym i propagowanym przez VI Dyrektywę (zob. wyrok z 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leudsen i Holin Groep). Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że prawo do odliczenia wykonywane było w sposób oszukańczy, jest on uprawniony do wystąpienia z mocą wsteczną, z wnioskiem o dokonanie zwrotu odliczonych kwot (zob. wyrok z 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, z 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO).

- W wyroku z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries ETS wskazał, że podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcje objęte oszustwem w podatku VAT, powinny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. W wyroku z 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL Trybunał stwierdził m.in., iż w przypadku, gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa, które zostało popełnione przez sprzedawcę, nie można odebrać nabywcy prawa do odliczenia podatku zapłaconego przez tego podatnika.
- Przyjąć zatem należy, że prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcjami wykorzystanymi do oszustwa w podatku VAT jest uzależnione od tego, czy nabywca towaru wiedział, bądź na podstawie obiektywnych okoliczności istniejących w sprawie powinien był i mógł dowiedzieć się, iż uczestniczy w oszustwie podatkowym oraz czy podjął wszelkie możliwe działania, aby do takiej sytuacji nie dopuścić.

PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO W RAMACH TRANSAKCJI

WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH

- **Wyrok TSUE z dnia 29 listopada 2012 r. W sprawie C-257/11SC Gran Via Moinești SRL**
- 21 Trybunał wielokrotnie orzekał w tym zakresie, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. W szczególności przysługuje ono natychmiast w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 50; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recykling, wyrok w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 38).

- 22 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach całej działalności gospodarczej tego przedsiębiorcy. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatku neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem że co do zasady ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 15; ww. wyrok w sprawach połączonych Gabalfrisa i in., pkt 44; wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 25; ww. wyroki: w sprawie Centralan Property, pkt 51; a także w sprawach połączonych Mahagében i Dávid, pkt 39).

- 23 Z brzmienia art. 168 dyrektywy 2006/112 wynika, że aby osoba zainteresowana była uprawniona do odliczenia, po pierwsze, musi ona być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie, dane towary i usługi musiały być używane na potrzeby opodatkowanych transakcji (zob. ww. wyrok w sprawie Centralan Property, pkt 52).
- 24 Zgodnie z art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy pojęcie podatnika jest zdefiniowane w powiązaniu z pojęciem działalności gospodarczej (zob. ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 19).
- 25 W tym względzie należy przypomnieć, iż jednostka, która nabywa dobra na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu tego przepisu, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeśli dobra te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej (zob. wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 14).

- 26 Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału na działalność gospodarczą, o której mowa w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, może składać się wiele następujących po sobie czynności, spośród których czynności przygotowawcze, takie jak nabycie środków trwałych, a zatem nabycie nieruchomości, powinny być zaliczane do działalności gospodarczej (zob. ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 22; w sprawie Lennartz, pkt 13; wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-110/94 INZO, Rec. s. I-857, pkt 15; a także ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 21, 22). Każdy podmiot wykonujący czynności przygotowawcze jest w konsekwencji uznawany za podatnika w rozumieniu tego przepisu i ma prawo do odliczenia podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 22).
- 27 Ponadto podmiot dokonujący wydatków inwestycyjnych z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu rzeczowego art. 9 ust. 1 należy uważać za podatnika. Działając w takim charakterze, ma on zatem zgodnie z art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 prawo do natychmiastowego odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od inwestycji dokonanych na potrzeby transakcji, jakich zamierza dokonać i które uprawniają do odliczenia (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Rompelman, pkt 23, 24; w sprawie INZO, pkt 16, 17; w sprawie Ghent Coal Terminal, pkt 17; w sprawach połączonych Gabalfrisa i in., pkt 47; a także wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. I-4321, pkt 34).

- 28 Z powyższego wynika, iż to właśnie nabycie dobra przez podatnika działającego w takim charakterze determinuje stosowanie systemu podatku VAT i w konsekwencji – stosowanie mechanizmu odliczenia. Faktyczne lub zamierzone wykorzystywanie dobra lub usługi determinuje jedynie zakres początkowego odliczenia, do którego podatnik ma prawo na podstawie art. 168 dyrektywy 2006/112, oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszym okresie, które muszą być dokonane w warunkach przewidzianych w art. 184 i nast. tejże dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 15; w sprawie Ghent Coal Terminal, pkt 18; wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstrasse, Rec. s. I-4279, pkt 37; ww. wyroki: w sprawie Breitsohl, pkt 35; w sprawie Centralan Property, pkt 54; wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidžmynt, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 57; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-334/10 X, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 17).
- 29 W tym kontekście Trybunał orzekł, że gdy nie doszło do oszustwa lub nadużycia i z zastrzeżeniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi w art. 185 dyrektywy 2006/112, raz nabyte prawo do odliczenia trwa, chociażby nawet zamierzona działalność gospodarcza nie zaowocowała transakcjami podlegającymi opodatkowaniu (zob. ww. wyroki: w sprawie INZO, pkt 20, 21; w sprawie Ghent Coal Terminal, pkt 19–23; w sprawie Schloßstrasse, pkt 42; wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 22).

Dziękuję za uwagę