

Implikacje prawodawstwa Unii Europejskiej dla prawa polskiego w zakresie kształtowania modelu solidarnej odpowiedzialności podatkowej w podatku VAT

Implications of European Union legislation for Polish law in terms of shaping the model of joint and several liability in VAT

dr Radosław Rycielski

Adwokat i adiunkt w Zakładzie Prawa Gospodarczego i Finansowego na Wydziale Prawa i Nauk Społecznych Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, ORCID: 0000-0002-1896-302X

Streszczenie

Istotą artykułu jest analiza porównawcza istniejących regulacji prawnych zarówno polskich, jak i unijnych w zakresie różnych aspektów solidarnej odpowiedzialności podatkowej, przede wszystkim jednak rozwiązań budzących wątpliwości organów interpretacyjnych i sądów administracyjnych. Celem opracowania jest uzyskanie odpowiedzi na pytania:

- 1) czy obecny model solidarnej odpowiedzialności podatkowej można ocenić jako odpowiadający (niezależnie od praktyki organów podatkowych) realiom polskim;
- 2) czy obecny stan prawny jest zgodny z ustawodawstwem unijnym;
- 3) czy zachodzi konieczność dokonania zmian warunkujących większą skuteczność regulacji prawnych w tym obszarze;
- 4) czy obecnie obowiązujące regulacje prawne we wskazanym zakresie stanowią uzupełnienie i implementację regulacji unijnych, czy też są ustanowione niezależnie od dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹, z uwzględnieniem zasady proporcjonalności.

Odpowiedzi na powyższe pytania autor poszukuje w poglądach i wskazaniach orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: WSA) oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), przede wszystkim w kontekście zasady proporcjonalności i pewności prawa.

Słowa kluczowe: solidarna odpowiedzialność podatkowa, zasada proporcjonalności, wykaz podatników VAT, mechanizm podzielonej płatności, zaległości podatkowe spółki, okoliczności egzoneracyjne, dyrektywa 2006/112/WE.

Abstract

The essence of the article is a comparative analysis of existing legal regulations, both Polish and EU, regarding various aspects of joint and several tax liability, but above all as to solutions that raise doubts among interpretation bodies and administrative courts. The aim of the article is to answer the question of whether the current model of joint and several tax liability can be assessed as corresponding (irrespective of the practice of tax authorities) to the Polish realities, whether the current legal status is consistent with EU legislation and whether it is necessary to make changes to ensure greater effectiveness of legal regulations in this area. It is also about determining whether the currently applicable legal regulations in the indicated scope constitute a supplement to and implementation of EU regulations or whether they are established independently of the VAT Directive, taking into account the principle of proportionality. The author is looking for the answers to the indicated questions in the views and indications of the case law of the Supreme Administrative Court, the Provincial Administrative Court and the Court of Justice of the European Union, primarily in the context of the principle of proportionality and legal certainty.

Keywords: joint and several tax liability, principle of proportionality, list of VAT taxpayers, split payment mechanism, company tax arrears, exoneration circumstances, Directive 2006/112/EC.

1. ZAKRES RELACJI MIĘDZY POLSKIM A UNIJNYM SYSTEMEM PODATKOWYM W SFERZE ODPOWIEDZIALNOŚCI PODATKOWEJ

Istotą artykułu jest określenie zakresu i skuteczności wpływu unijnego systemu podatkowego (przede wszystkim w aspekcie podatku od towarów i usług) na polskie regulacje prawnopodatkowe przy użyciu metody analizy porównawczej przepisów obu systemów prawnych, tj. polskiego i unijnego systemu podatkowego, w kontekście oddziaływania na kształtowanie, a także stosowanie zasad solidarnej odpowiedzialności podatkowej. Powyższe rozważania zostaną zobrazowane kilkoma przykładami stosowania wskazanych regulacji na gruncie orzecznictwa TSUE². Podstawę prawną zaprezentowanych twierdzeń i wniosków stanowią przepisy zarówno ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, jak i dyrektywy 2006/112/WE.

Celem artykułu jest natomiast uzyskanie odpowiedzi na pytania:

- 1) czy obecny model solidarnej odpowiedzialności podatkowej można ocenić jako odpowiadający (niezależnie od praktyki organów podatkowych) realiom polskim;
- 2) czy obecny stan prawny jest zgodny z ustawodawstwem unijnym;
- 3) czy zachodzi konieczność dokonania zmian warunkujących większą skuteczność regulacji prawnych w tym obszarze;
- 4) czy obecnie obowiązujące regulacje prawne we wskazanym zakresie stanowią uzupełnienie i implementację regulacji unijnych, czy też są ustanowione niezależnie od dyrektywy 2006/112/WE, z uwzględnieniem zasady proporcjonalności⁴.

2. WYKAZ PODMIOTÓW PROWADZONY PRZEZ SZEFA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ (DALEJ: SZEFA KAS) JAKO INSTRUMENT SŁUŻĄCY DO EGZEKWOWANIA ODPOWIEDZIALNOŚCI SOLIDARNEJ

W przypadku transakcji między przedsiębiorcami sprzedający odpowiada za swoje zobowiązania i zaległości podatkowe. Odpowiedzialność solidarna jest mechanizmem funkcjonującym w polskim systemie podatku od towarów i usług od dnia 1 października 2013 r. Przy czym w 2020 r. ustawodawca postanowił znacznie powiększyć zakres odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe przedsiębiorców. Jako narzędzie potraktował wykaz podatników VAT⁵ czynnych i zwolnionych, zawierający m.in. numery kont firmowych podatników VAT, na które nabywcy towarów i usług są zobligowani wpłacać należności wynikające z otrzymanych faktur zakupu (art. 96b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – tzw. biała lista podatników VAT). Nie zawsze jednak i nie w każdym wypadku podatnicy ponoszą odpowiedzialność solidarną w tych okolicznościach. Przede wszystkim odpowiedzialność solidarna nabywcy z tytułu zapłaty należności na rachunek inny niż widniejący w wykazie podatników VAT powstanie, gdy:

- 1) w ogóle istniał obowiązek zapłaty za pośrednictwem rachunku bankowego (płatniczego),
- 2) dokonujący zapłaty za zobowiązanie z tytułu dostawy towarów lub usług jest przedsiębiorcą,

- 3) pobierający lub otrzymujący należność z tytułu dostawy towarów lub usług jest przedsiębiorcą,
- 4) wartość transakcji, za którą zapłaty dokona nabywca, jest równa lub większa niż 15 tys. zł.

Oprócz tego analizę kwestii solidarnej odpowiedzialności podatkowej należy uzupełnić o wyczerpujące wyliczenie podmiotów objętych odpowiedzialnością solidarną z tytułu uregulowania zobowiązania za dostawę towarów lub usług na konto spoza białej listy. Są to:

- 1) sprzedawcy będący czynnymi podatnikami VAT oraz
- 2) nabywcy będący podatnikami VAT albo
- 3) pośrednicy będący podatnikami VAT zobowiązanymi na podstawie zawartej umowy do pobrania należności za dostawę towarów lub usług i przekazania jej na rzecz dostawcy⁶.

Podkreślić należy, że zachodzą istotne różnice między *ratio legis* wskazanego wyżej przepisu ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przedstawionym przez ustawodawcę, i brzmieniem tego przepisu oraz poglądami w tej kwestii prezentowanymi przez NSA, zwłaszcza w wyroku z dnia 25 stycznia 2023 r.⁷ Mocą tego orzeczenia uchylona została interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) w przedmiocie kosztów uzyskania przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Sąd stwierdził, że wnioskodawca ma prawo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wydatek spełniający definicję takiego kosztu, gdy płatność nastąpiła na rachunek bankowy niezgłoszony do wykazu, o którym mowa w art. 96b przywołanej ustawy, jeżeli rachunek ten nie jest rachunkiem bankowym wskazanym w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe⁸. Artykuł 96b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nakazuje bowiem podatnikom VAT (dostawcom) zgłaszać do wykazu, o którym mowa w tym przepisie, numery rozliczeniowych rachunków bankowych. Obowiązek ten nie dotyczy jednak tzw. rachunków wirtualnych, które nie służą do dokonywania rozliczeń, ale do przyjmowania wpłat i przekazywania ich na rachunek rozliczeniowy. W świetle art. 22p ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹ w związku z art. 96b ust. 3 pkt 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. płatności (wydatki) uregulowane z użyciem owego rachunku wirtualnego będą zatem stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów. Jeśli podatnik dokona płatności z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz dostawcy na wskazany przez niego rachunek wirtualny, przypisany do rachunku głównego, zgłoszonego do wykazu, o którym mowa w art. 96b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., będzie mógł taki wydatek zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów i nie będzie musiał złożyć zawiadomienia do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury o wpłacie dokonanej na rachunek spoza wykazu. Nie podlegają bowiem wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22p ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wydatki na nabycie towarów i usług o wartości przekraczającej 15 tys. zł, jeśli płatność za te towary i usługi została dokonana na rachunek techniczny dostawcy (tzw. rachunek wirtualny), służący do obsługi rachunku rozliczeniowego znajdującego się w dniu przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., w przypadku

gdy każda wpłata na rachunek wirtualny będzie stanowić jednocześnie wpłatę na ten rachunek rozliczeniowy. Dyrektor KIS zaznaczył jednak, że podatnik powinien mieć w swoich dokumentach dowody potwierdzające to, że wpłata na ów rachunek wirtualny jest w istocie wpłatą na rachunek znajdujący się w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. W związku z powyższym stanowisko podatnika wyrażone we wniosku o wydanie interpretacji, że do płatności dokonanej na rachunek spoza wykazu nie będzie miał zastosowania art. 22p ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., Dyrektor KIS uznał za nieprawidłowe.

Interpretacji wymagała zatem wyłącznie kwestia kwalifikacji prawnopodatkowej płatności za towary lub usługi dokonywanych na tzw. rachunki wirtualne. Rachunki tego typu nie zostały uregulowane w powszechnie obowiązujących przepisach prawa. Są one usługą bankową polegającą na tym, że dysponent bankowego rachunku rozliczeniowego może w jego ramach definiować subrachunki, a następnie przypisywać je do swoich kontrahentów. Każda wpłata dokonana na taki subrachunek jest ewidencjonowana jako transakcja na rachunku podstawowym, a subrachunek pozwala na jednoznaczny identyfikację kontrahenta dokonującego wpłaty już na etapie jej dokonywania. Rachunek taki nie jest uwzględniany w wykazie rachunków bankowych, czyli na tzw. białej liście prowadzonej przez Szefa KAS w postaci elektronicznego wykazu podmiotów, będących zarejestrowanymi podatnikami VAT. Wykaz taki udostępniany jest w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Ponadto wykaz ten obejmuje m.in. numery rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 p.b. (art. 96b ust. 2 i ust. 3 pkt 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Pytanie podatnika dotyczyło zatem wyłącznie płatności dokonywanych na tak opisane subrachunki i możliwości weryfikacji jedynie numeru rachunku rozliczeniowego dostawcy towarów lub usług przy użyciu powszechnie dostępnego wykazu prowadzonego przez Szefa KAS¹⁰.

Warto zaznaczyć, że powyższe stanowisko NSA – korzystne dla podatnika i zbieżne z jego oczekiwaniem – różni się od treści przepisu art. 117ba § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹¹, według którego podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., na którego rzecz dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Analogiczną regulację w tym zakresie zawiera art. 117ba § 2 o.p., według którego podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy z

dnia 11 marca 2004 r., który na podstawie umowy zawartej z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny albo z nabywcą towarów lub usługobiorcą jest obowiązany do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę należność, jeżeli dokonał zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Wskazane różnice między przepisami Ordynacji podatkowej a stanowiskiem NSA w opisanej kwestii nakazują zdaniem autora doprecyzować istniejące regulacje z uwzględnieniem logicznej i spójnej argumentacji tego sądu. Tym samym odpowiedź na pytanie, czy obecnie funkcjonujący model solidarnej odpowiedzialności podatkowej, w tym nakaz korzystania przez podatników z wykazu podmiotów prowadzonego przez Szefa KAS, uregulowany w art. 117ba § 1 i 2 o.p., wymaga zmian w tym przepisie, jest twierdząca.

3. ZAGADNIENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI SOLIDARNEJ PRZEWDZIANEJ W MECHANIZMIE PODZIELONEJ PŁATNOŚCI (ANG. *SPLIT PAYMENT*)

W zakresie tego zagadnienia kwestię sporną i godną uwagi stanowi art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., według którego w przypadku gdy płatność zostanie dokonana w sposób określony w ust. 2 na rzecz podatnika innego niż wskazany na fakturze, o której mowa w ust. 3 pkt 3, podatnik, na którego rzecz dokonano tej płatności, odpowiada solidarnie wraz z dostawcą tych towarów lub usługodawcą za nierozliczony przez dostawcę towarów lub usługodawcę podatek wynikający z tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT¹². Ponadto, stosownie do art. 108a ust. 6 przywołanej ustawy, odpowiedzialność solidarna podatnika, o którym mowa w ust. 5, jest wyłączona w przypadku dokonania przez tego podatnika płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy wskazanego na fakturze, o której mowa w ust. 3 pkt 3, albo zwrotu otrzymanej płatności na rachunek VAT podatnika, od którego otrzymano tę płatność, niezwłocznie po uzyskaniu informacji o jej otrzymaniu, w kwocie otrzymanej na rachunek VAT (przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio).

Na tle powyższego unormowania WSA w Warszawie zakwestionował prawidłowość interpretacji indywidualnej, w której organ podatkowy uznał, że jeśli wnioskodawca, będący ubezpieczycielem, otrzyma przy wykorzystaniu mechanizmu podzielonej płatności od dłużnika – nabywcy towarów bądź usług – związaną z dostawą należność, której zapłata w terminie objęta była ochroną ubezpieczeniową, ponosi solidarną odpowiedzialność wraz z dostawcą towarów bądź usług za podatek wynikający z tej dostawy do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT¹³. Według Sądu w przedstawionej sytuacji odpowiedzialność solidarna, o której mowa w art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie znajduje zastosowania, albowiem z chwilą wypłaty ubezpiecza-

jącemu kwoty wynikającej z umowy ubezpieczenia przechodzi na ubezpieczyciela *ex lege* (art. 828 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁴) roszczenie ubezpieczającego, przez co wykonanie przez nabywcę towarów bądź usług na rzecz ubezpieczyciela świadczenia pieniężnego nie ma charakteru zapłaty z tytułu dostawy (świadczenia usług) opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, a w konsekwencji nie podlega rygorowi rzeczowej odpowiedzialności. Należy zwrócić bowiem uwagę, że przesłanką poniesienia odpowiedzialności solidarnej na mocy art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest dokonanie płatności w sposób określony w ust. 2 i 3 na rzecz podatnika innego niż wskazany na fakturze. Chodzi zatem o dokonanie płatności przy użyciu komunikatu przelewu, w czego wyniku zasilony zostaje rachunek VAT odbiorcy środków. Przy tym użyte we wspomnianym art. 108a ust. 5 określenie „podatnik inny, niż wskazany na fakturze, o której mowa w ust. 3 pkt 3” dotyczy każdego innego podatnika aniżeli nabywca towaru (usługi), którego dane wymienione zostały w treści faktury, a zatem odnosi się również do wnioskodawcy, który – jak to wynikało z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej – posiada status podatnika VAT.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. nie uzależnia możliwości zastosowania rzeczowej odpowiedzialności od istnienia określonej relacji między „podatnikiem innym, niż wskazany na fakturze, o której mowa w ust. 3 pkt 3” (otrzymującym zapłatę) a podatnikiem wskazanym na fakturze jako nabywca czy też dostawcą towarów (świadczącym usługę), który wystawił fakturę. Znaczenie ma sam fakt otrzymania przez podatnika (tzw. „innego” w rozumieniu art. 108a ust. 5) płatności w sposób właściwy dla mechanizmu podzielonej płatności (w istocie otrzymania płatności na rachunek VAT). Należy zauważyć, że charakteryzując ów mechanizm, normodawca w art. 108a ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wskazał ogólnie zapłatę (kwoty odpowiadającej podatkowi) dokonywaną „na rachunek VAT”, bez dookreślenia, czyj ma to być rachunek.

Jeżeli zatem wnioskodawca z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej posiada rachunek VAT i na ten rachunek wpłynie zapłata, odpowiadająca całości lub części kwoty podatku wynikającej z danej faktury, w następstwie użycia komunikatu przelewu udostępnionego przez bank podatnika dokonującego zapłaty, przeznaczonego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, to solidarna odpowiedzialność, o której mowa w art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., może mieć zastosowanie. Przy tym trzeba zaznaczyć, że dopuszczalność tej odpowiedzialności zależy także od warunku w postaci nierozliczenia przez dostawcę (usługodawcę) podatku wynikającego z dostawy towarów lub świadczenia usługi. Ponadto podatnik może się uwolnić od tej odpowiedzialności na zasadzie określonej w art. 108a ust. 6 przywołanej ustawy, a mianowicie dokonując płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy wskazanego na fakturze albo zwracając otrzymaną płatność na rachunek VAT podatnika, od którego otrzymał płatność (niezwłocznie po uzyskaniu informacji o jej otrzymaniu), w kwocie otrzymanej na rachunek VAT.

W związku z powyższym – z kolei zdaniem NSA – prawidłowo uznał organ w interpretacji indywidualnej, że „jeżeli

dłużnik (będący czynnym podatnikiem VAT) dokona wpłaty na rzecz wnioskodawcy (ubezpieczyciela) kwoty VAT z faktury wystawionej przez ubezpieczającego (dostawcę towarów i usług) z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, wnioskodawca otrzymujący tę płatność będzie odpowiadał solidarnie wraz z ubezpieczającym za nierozliczony przez niego podatek VAT wynikający z tej dostawy do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT w myśl art. 108a ust. 5 u.p.t.u.^{15,16}.

Konkludując, należy zwrócić uwagę na cywilnoprawną odmienną instytucji umownego przelewu wierzytelności i roszczenia na podstawie art. 828 § 1 k.c. (*ex lege*). Jednakże sama ta odmienną, jak i wynikające z tego szczegółowe różnice pozostają bez wpływu na wykładnię art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i ocenę prawidłowości jego zastosowania w okolicznościach będących przedmiotem rozważań NSA w powołanym orzeczeniu. Jak bowiem wskazał także WSA w Warszawie w powołanym wyżej wyroku z dnia 16 kwietnia 2019 r., wbrew obowiązującym przepisom jest stosowanie uregulowań o mechanizmie podzielonej płatności i solidarnej odpowiedzialności ubezpieczyciela z art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w sytuacji omyłkowego otrzymania przez niego należności z tytułu regresu ubezpieczeniowego na jego rachunek VAT, podczas gdy do rozliczeń na podstawie regresu ubezpieczeniowego nie ma zastosowania mechanizm podzielonej płatności. Nie można bowiem uznać, że w razie błędnego przekazania środków przy użyciu powyższego mechanizmu na rachunek VAT ubezpieczyciela doszło jednocześnie do prawidłowego wykorzystania tego mechanizmu, co miało by dawać podstawy do zastosowania solidarnej odpowiedzialności.

W kontekście tych rozważań należy również zwrócić uwagę na stanowisko Ministra Finansów wyrażone w piśmie z dnia 27 czerwca 2018 r., skierowanym do Federacji Przedsiębiorców Polskich, w sprawie interpretacji przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności. Mianowicie Minister stwierdził, że: „W przypadku umów, zgodnie z którymi wypłata odszkodowania nie powoduje cesji wierzytelności (lub jej części) na ubezpieczyciela mechanizm podzielonej płatności nie powinien być stosowany. W tym przypadku otrzymanie roszczenia zwrotnego od osoby odpowiedzialnej za szkodę (dłużnika) nie jest uregulowaniem faktury dokumentującej transakcję pomiędzy kontrahentami. Mając na uwadze powyższe, w celu wyeliminowania omyłkowego stosowania mechanizmu podzielonej płatności, firmy ubezpieczeniowe mogą w skierowanym do dłużnika roszczeniu regresowym zawrzeć odpowiednie informacje, w tym sposób zapłaty”¹⁷. Minister błędnie jednak w powyższym piśmie określa skutek omyłkowej wpłaty kwoty tzw. regresu ubezpieczeniowego na rachunek VAT ubezpieczyciela, wiąże go bowiem z solidarną odpowiedzialnością ubezpieczyciela na podstawie art. 108a ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.¹⁸

Z powołanego pisma Ministra Finansów wynika wprost, że prawidłowo odróżnia on regres ubezpieczeniowy od cesji wierzytelności i opartych na niej umów, np. faktoringu, w których dochodzi do obrotu roszczeniami. Skoro w przypadku regresu po stronie ubezpieczyciela nie powstaje obowiązek podatkowy w VAT, a dochodzenie roszczeń polega *de facto* na dochodzeniu roszczeń własnych, podatek należny z tytu-

łu sprzedaży towarów lub usług, za które dłużnik nie zapłacił, został już natomiast uprzednio rozliczony przez ubezpieczonego, to w związku z tym niezasadna jest próba powiązania płatności dłużnika na rzecz ubezpieczyciela z fakturą dokumentującą czynność opodatkowaną VAT. W konsekwencji zatem na podstawie prawidłowej wykładni art. 108a ust. 5 w związku z art. 108a ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należałoby dojść do wniosku, że przepis ten odnosi się wyłącznie do płatności, które zawierają w sobie kwotę VAT, a nie do jakichkolwiek płatności, które błędnie (omyłkowo) zostały zrealizowane przy użyciu mechanizmu podzielonej płatności.

4. SOLIDARNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA W DYREKTYWIE 2006/112/WE I EFEKTY JEJ IMPLEMENTACJI DLA USTAWODAWSTWA POLSKIEGO

Zgodnie z art. 205 dyrektywy 2006/112/WE w niektórych przypadkach państwa członkowskie Unii Europejskiej (dalej: UE) mają prawo postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za jego zapłatę¹⁹.

Z możliwości tej w praktyce skorzystały bułgarskie organy podatkowe, które po stwierdzeniu, że wykazany podatek należny nie został przez sprzedawcę odprowadzony, zażądały spełnienia tego świadczenia przez sprzedawcę wykazanego na fakturze, a uznanego za dłużnika solidarnego²⁰. Żądaniem objęto również odsetki. Sąd krajowy, do którego wystąpił podatnik, zwrócił się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym, czy art. 205 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasada neutralności można interpretować w ten sposób, że solidarna odpowiedzialność nabywcy za zobowiązanie w VAT dostawcy obejmuje też odsetki za opóźnienie w zapłacie²¹.

Opinię w tej sprawie w dniu 14 stycznia 2021 r. wydała Rzecznik Generalna TSUE Juliane Kokott²². Uznała ona, że nabywca poniósł już koszt naliczonego VAT, zapłacił go bowiem w cenie nabytego towaru. Nałożenie na taki podmiot obowiązku w postaci dodatkowego zobowiązania wymaga szczególnego usprawiedliwienia, zwłaszcza w świetle zasady proporcjonalności. Jeżeli przepisy państwa członkowskiego nakładają na podatnika bezwzględną odpowiedzialność solidarną za zobowiązania w VAT, w szczególności gdy uregulował on swoje należności, stanowi to nadużycie. Nałożenie takiego obowiązku nie jest bowiem konieczne dla ochrony interesu skarbu państwa. Dalej Rzecznik stwierdza, że brak możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności za nie swoje zobowiązania przez wykazanie, że brak jest związku przyczynowego z nieprawidłowym działaniem podatnika obowiązującego do zapłaty podatku, jest sprzeczne z zasadą proporcjonalności VAT. Przypisywanie odpowiedzialnemu solidarnie pełnej winy i odpowiedzialności za utratę przez skarb państwa dochodu z tytułu VAT, w przypadku gdy jasne jest, że winę za taki stan ponosi inny podmiot, na którego postępowanie podatnik wpływu nie miał, stanowi oczywistą nieproporcjonalność. Dodać należy, że to poważna nieprawidłowość ze strony państwa. Biorąc powyższe pod uwagę, Rzecznik stwierdziła, że art. 205 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować tak, że stoi on na przeszkodzie włączeniu do zakresu odpowiedzialności solidarniej osoby trzeciej

odsetek za opóźnienie należnych od osoby zobowiązanej w zakresie VAT²³.

Takie jest również rozstrzygnięcie TSUE zawarte w wyroku z dnia 20 maja 2021 r.²⁴ Trybunał wypowiedział się w sposób jednoznaczny, mianowicie, że chociaż zgodnie z brzmieniem art. 205 dyrektywy 2006/112/WE odpowiedzialność solidarna, o której w tym artykule mowa, dotyczy jedynie uiszczenia VAT, to jednak brzmienie wspomnianego przepisu nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie obciążyły dłużnika solidarnego wszystkimi elementami związanymi z tym podatkiem, takimi jak odsetki za zwłokę należne z tytułu niezapłacenia wspomnianego podatku przez osobę zobowiązaną do jego zapłaty. Należy jednak uściślić, że państwa członkowskie mogą rozszerzyć system odpowiedzialności solidarnej w taki sposób, by obejmował on tego rodzaju elementy, tylko wtedy, gdy takie rozszerzenie jest uzasadnione w świetle celów realizowanych przez art. 205 dyrektywy 2006/112/WE i pozostaje w zgodzie z zasadami pewności prawa i proporcjonalności. W tym względzie należy stwierdzić, że jeżeli przepis prawa krajowego nakładający na dłużnika solidarnego obowiązek uiszczenia odsetek za zwłokę związanych z długiem głównym umożliwia zwalczanie nadużyć w dziedzinie VAT, to przyczynia się on do osiągnięcia celu realizowanego przez art. 205 dyrektywy 2006/112/WE, a polegającego na zapewnieniu skarbowi państwa skutecznego poboru VAT. Ponadto jeżeli zastosowanie takiego przepisu zakłada, że zostało ustalone, iż kontrahent osoby zobowiązanej do zapłaty należnego podatku wiedział lub powinien był wiedzieć, że ta ostatnia tego podatku nie uiszcza, a mimo to sam skorzystał z prawa do odliczenia, obowiązek poniesienia przez takiego kontrahenta – co do którego przyjmuje się, że z uwagi na swój dobrowolny udział w nadużyciu w dziedzinie VAT od początku godził się na niezgodny z prawem zamiar wspomnianej osoby, by nie uiszczać owego podatku – odpowiedzialności za skutki wynikające ze zwłoki w zapłacie tego podatku, za którą to zwłokę kontrahent ten również częściowo odpowiada, wydaje się zarazem proporcjonalny i zgodny z zasadą pewności prawa. Takie stanowisko jest ponadto zgodne z celem leżącym u podstaw art. 205 dyrektywy 2006/112/WE, polegającym na umożliwieniu państwom członkowskim zapewnienia skarbowi państwa skutecznego poboru VAT od osób, które są najbardziej odpowiednie w danej sytuacji. W wypadku nadużycia w dziedzinie VAT skarb państwa musi mieć możliwość odzyskania – celem zapewnienia efektywności – należnego podatku oraz wszystkich związanych z nim elementów od każdego z kontrahentów, którzy uczestniczyli w tym nadużyciu²⁵.

W szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności TSUE orzekł, że zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie muszą stosować środki, które przy jednoczesnym umożliwieniu im efektywnego osiągnięcia celu realizowanego przez prawo krajowe w jak najmniejszym stopniu zagrażają celom i zasadom wynikającym z odpowiednich przepisów UE. O ile zatem uzasadnione jest, by środki stosowane przez państwa członkowskie zmierzały do jak najskuteczniejszej ochrony praw skarbu państwa, o tyle nie powinny one wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu. Wobec tego skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż

osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. W szczególności państwa członkowskie muszą określić konkretne okoliczności, w których osoba taka, jak odbiorca podlegającej opodatkowaniu transakcji, powinna ponosić solidarną odpowiedzialność za zapłatę podatku należnego od jej kontrahenta, mimo że uiściła ten podatek, płacąc cenę transakcji. W tym kontekście należy przypomnieć, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez przepisy UE dotyczące wspólnego systemu VAT oraz że zasada zakazująca nadużycia prawa skutkuje tym, że zabronione są czysto sztuczne konstrukcje, oderwane od przyczyn ekonomicznych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej²⁶.

Trybunał orzekł zatem, że art. 205 dyrektywy 2006/112/WE zezwala na to, by państwo członkowskie uznało osobę za solidarnie zobowiązaną do zapłaty VAT, jeżeli w chwili realizowania transakcji na jej korzyść osoba ta wiedziała lub powinna była wiedzieć, że podatek należny z tytułu zrealizowania tej transakcji lub jakiegokolwiek wcześniej lub później zrealizowanej transakcji nie zostanie zapłacony, oraz dopuszcza oparcie się w tym względzie na domniemaniach, pod warunkiem że takie domniemania nie są sformułowane w sposób, który praktycznie uniemożliwia lub nadmiernie utrudnia obalenie ich przez podatnika przeciwdowodem i tym samym skutkuje ustanowieniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, wykraczającego poza to, co jest konieczne do ochrony praw skarbu państwa. Podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie są częścią łańcucha obejmującego nadużycia lub oszustwa, powinny bowiem móc się powołać na legalność tych transakcji bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty tego podatku należnego od innego podatnika²⁷.

Reasumując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że art. 205 dyrektywy 2006/112/WE w związku z zasadą proporcjonalności należy – zdaniem autora – interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną w rozumieniu tego artykułu ma obowiązek zapłaty nie tylko kwoty VAT nieuiszczonej przez osobę zobowiązaną do zapłaty tego podatku, ale również należnych od owej osoby zobowiązanej odsetek za zwłokę od tej kwoty, jeżeli zostało ustalone, że owa osoba ponosząca odpowiedzialność solidarną wiedziała lub powinna była wiedzieć, iż wspomniana osoba zobowiązana nie uiści tego podatku, a mimo to sama skorzystała z prawa do odliczenia.

Co także istotne, okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowała wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, przedsięwzięła wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, a jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego VAT²⁸.

5. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA CZŁONKA ZARZĄDU SPÓŁKI WRAZ ZE SPÓŁKĄ ZA ZALEGŁOŚCI PODATKOWE SPÓŁKI W VAT WOBEC ZASADY PROPORCJONALNOŚCI

W orzecznictwie przyjmuje się jednolicie²⁹, że odpowiedzialność za zaległości podatkowe osoby prawnej wiąże się wyłącznie z okresem pełnienia obowiązków i obejmuje co do zasady osoby pełniące funkcję członka zarządu danego podmiotu bez względu na zakres ich obowiązków, dziedziny funkcjonowania podmiotu, jakie im formalnie powierzono i jakie nadzorowali faktycznie³⁰. Nie jest także uzależniona od kwestii bieżącej styczności danej osoby z problematyką finansowo-ekonomiczną działania osoby prawnej. Ustawodawca w żaden sposób nie różnicuje w art. 116 § 2 o.p. odpowiedzialności tych członków zarządu, którzy w rzeczywistości zajmują się sprawami osoby prawnej, i tych, którzy zajmują bierną postawę. Ich powołanie w skład zarządu ma określony cel – kierowanie działaniami podmiotu³¹.

Artykuły 116 i 116a o.p., regulujące zasady odpowiedzialności członków zarządu spółki za jej zaległości podatkowe, nie różnicują jej w zależności od funkcji pełnionej w zarządzie, czyli tego, czy dana osoba odpowiadała za finanse czy logistykę. Podział obowiązków w zarządzie i ich charakter nie mogą zwolnić danej osoby z odpowiedzialności wynikającej z ww. przepisów Ordynacji podatkowej. Ponoszenie odpowiedzialności na gruncie art. 116 o.p. nie jest również uzależnione od rzeczywistego wykonywania obowiązków ani np. od odpowiednich kwalifikacji w dziedzinie finansów. Celem normy z art. 116 o.p. jest ustanowienie odpowiedzialności o charakterze posiłkowym członka zarządu w spółce wskazanej w tym przepisie, a podstawą owej odpowiedzialności jest sam fakt pełnienia tej funkcji. Dlatego też przesłanka ta, z racji wykładni systemowej, winna być ustalana według obiektywnie istniejących kryteriów, tj. spełnienia formalnych warunków „pełnienia funkcji członka zarządu”³². Jeżeli członek zarządu funkcję tę przyjął, to ponosi odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki i winę za niedopełnienie ciążących na nim obowiązków.

Ciężar wykazania ww. przestanki negatywnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki kapitałowej spoczywa na osobie, która zmierza do uwolnienia się od tej odpowiedzialności. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że wina w ujęciu art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p. to zarówno wina umyślna i związana z nią świadomość istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, jak i wina nieumyślna w postaci niedbalstwa, które zakłada brak świadomości, ale opiera się na powinności i możliwości przewidywania istnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych w takim rozmiarze, który powoduje konieczność wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Kiedy zaś rozważa się kryterium winy, należy przyjąć obiektywny miernik staranności, jakiej można wymagać od strony należycie dbającej o swoje interesy³³.

Dla wykazania tej przesłanki egzonerycyjnej nie wystarczy subiektywne poczucie braku winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość. Brak takiej winy jest kategorią obiektywną i można się na nią powoływać jedynie w sytuacji, gdy członek zarządu nie miał żadnych możliwości prowadzenia spraw spółki, a brak tych możliwości wynikał z przyczyn od niego całkowicie

niezależnych³⁴. Jednocześnie wskazuje się, że na osobę pełniącą funkcję członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³⁵ nakładają obowiązek posiadania wiedzy o stanie spraw spółki oraz starannego działania w zakresie utrzymania jej bytu i wypłacalności. Zgodnie z art. 208 § 2 k.s.h. każdy członek zarządu ma prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki, co prowadzi do wniosku, iż jest on zobligowany do bieżącego śledzenia sytuacji spółki, aby w razie wystąpienia trudności finansowych i zagrożenia upadłością mógł podjąć stosowne kroki. Członkowi zarządu powinien być znany na bieżąco stan finansów spółki, a co za tym idzie – możliwość zaspokojenia długów³⁶. Członek zarządu, jako osoba odpowiedzialna za prowadzenie spraw spółki, powinien się orientować w bieżącym stanie jej finansów, szczególnie w kwestii stanu majątkowego spółki i ciążących na niej zobowiązań, tak by nie doprowadzić do naruszenia obowiązków wynikających z obowiązujących przepisów prawa, jak również do zadłużenia spółki oraz stanu jej niewypłacalności³⁷.

Samo rozdzielenie zadań między członków zarządu czy między osoby sprawujące faktyczny zarząd nad spółką nie jest dostatecznym usprawiedliwieniem, żeby członek zarządu nie kontrolował spraw spółki. W wyroku z dnia 21 września 2022 r.³⁸ NSA wskazał, że o braku winy w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości nie może decydować wewnętrzny podział obowiązków w zarządzie spółki czy też brak wiedzy członka zarządu o sytuacji finansowej spółki. Brak winy w niezgłoszeniu wniosku o upadłość może być odnieszony do sytuacji wyjątkowych, w których członek zarządu nie ma wiedzy co do rzeczywistej sytuacji, jeśli chodzi o płacenie zobowiązań przez spółkę, z uzasadnionych (obiektywnie) przyczyn i przy dołożeniu należytej staranności nie może tej wiedzy uzyskać albo podjąć stosownych działań.

Charakter prawny funkcji członka zarządu wiąże się ze zwiększonym zakresem odpowiedzialności, w tym odpowiedzialności za skutki działań kierowanej osoby prawnej. Osoba, która godzi się pełnić funkcję członka zarządu, przyjmuje na siebie również ryzyko, że będzie odpowiadała za zobowiązania podatkowe. Od tego ryzyka może się uwolnić tylko w jeden sposób – zgłaszając w terminie wniosek o ogłoszenie upadłości (lub otwarcie postępowania układowego, obecnie restrukturyzacyjnego), czyli nadzorując sprawy spółki i prawidłowo je prowadząc. Jeżeli taki wniosek nie został zgłoszony, członek zarządu odpowiada za zobowiązania spółki, chyba że wykaże, że obiektywnie nie ponosi winy, ale nie w powstaniu zaległości, tylko w tym, że nie został zgłoszony wniosek o ogłoszenie upadłości.

Aby odnieść powyższe rozważania do zasady proporcjonalności, należy przywołać treść wyroku z dnia 13 października 2022 r.³⁹, w którym TSUE uznał, że art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej w następujących okolicznościach:

- 1) osoba solidarnie odpowiedzialna jest zarządcą osoby prawnej lub członkiem jej organu zarządzającego;
- 2) osoba solidarnie odpowiedzialna dokonała w złej wierze płatności z majątku osoby prawnej, które to płatności

można zakwalifikować jako ukrytą wypłatę zysków lub dywidend, lub zbyła ten majątek nieodpłatnie lub po cenie znacznie niższej od ceny rynkowej;

- 3) działania tej osoby w złej wierze spowodowały, że osoba prawna nie może zapłacić całości lub części VAT, do którego zapłaty jest zobowiązana;
- 4) odpowiedzialność solidarna jest ograniczona do kwoty zubożenia majątku osoby prawnej w wyniku działań w złej wierze;
- 5) owa odpowiedzialność solidarna ma charakter wyłącznie subsydiarny i powstaje, jeżeli odzyskanie kwot VAT należnych od osoby prawnej okazuje się niemożliwe.

Nadto TSUE uznał, że art. 273 dyrektywy 2006/112/WE oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej, taki jak wyżej opisany, który obejmuje odsetki za zwłokę należne od osoby prawnej z uwagi na niezapłacenie podatku od wartości dodanej w wiążących terminach, ustanowionych w przepisach tej dyrektywy, w wyniku działań w złej wierze podjętych przez osobę wskazaną jako solidarnie odpowiedzialna.

W wyroku tym TSUE stwierdził, że z art. 2 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE w związku z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁴⁰ i art. 325 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴¹ wynika, że państwa członkowskie są zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór VAT na swoim terytorium i zwalczanie przestępczości podatkowej⁴². Jednakże art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani obowiązków, jakie mogą przewidzieć państwa członkowskie i w konsekwencji przepis ten przyznaje państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków zmierzających do zapewnienia pełnego poboru należnego VAT na ich terytorium i zwalczania przestępczości podatkowej⁴³. Państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania owej kompetencji z poszanowaniem prawa UE i jego ogólnych zasad i – w konsekwencji – z poszanowaniem zasady proporcjonalności⁴⁴. Przepisy krajowe skutkujące de facto powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę VAT na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, bez umożliwienia tej osobie uwolnienia się od odpowiedzialności przez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych, spowodowanej działaniem osób trzecich, na które podatnik nie ma żadnego wpływu, byłoby oczywiście nieproporcjonalne⁴⁵. Wobec tego skorzystanie przez państwa członkowskie z uprawnienia do wyznaczenia dłużnika solidarnego innego niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku w celu zapewnienia jego skutecznego poboru musi być – w świetle zasad pewności prawa i proporcjonalności – uzasadnione stosunkiem faktycznym lub prawnym łączącym te osoby. Okoliczności, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty podatku działała w dobrej wierze, dochowała

wszelkiej staranności przezornego podmiotu gospodarczego, przedsięwzięła wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jej mocy, a jej udział w nadużyciu lub oszustwie jest wykluczony, należy uwzględnić w celu ustalenia możliwości zobowiązania jej do solidarnego rozliczenia należnego VAT.

Należy się zgodzić z powyższymi stanowiskami, zaprezentowanymi w orzeczeniach zarówno NSA, jak i TSUE, zwłaszcza że TSUE w ww. judykatach podkreśla, iż przepisy krajowe powinny zapewniać członkom zarządu odpowiednie narzędzia, które pozwolą na wykazanie, że nie ponoszą oni winy w niedopełnieniu obowiązków związanych z utratą możliwości zapłaty podatku przez spółkę. Z powołanych orzeczeń zarówno NSA, jak i TSUE wynika, że istotne jest to, aby przedsiębiorcy wprowadzali odpowiednie procedury mające na celu prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków dotyczących rozliczeń podatkowych oraz ograniczenie ryzyka po stronie członków zarządu. Istotne jest także wcześniejsze ustalenie, czy członek zarządu działał w złej wierze oraz czy jego zachowaniu można zarzucić zawiniony błąd lub niedbalstwo.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Obecny model solidarnej odpowiedzialności podatkowej, który został poddany analizie prawnoporównawczej na podstawie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jak również orzecznictwa NSA, WSA i TSUE, stanowi zdaniem autora – z uwzględnieniem zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej – model optymalny, jeśli chodzi o kompletność regulacji. Nie jest wszakże możliwe określenie granic tych regulacji, nie jest również realne uwzględnienie w obowiązujących przepisach wszystkich zdarzeń gospodarczych i znalezienie rozwiązania idealnego, szczególnie jeśli mowa o różnych aspektach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

Postulatem *de lege ferenda* jest zatem sformułowanie rozwiązania prawnego mającego na celu skondensowanie zasad odpowiedzialności podatkowej (szczególnie osób trzecich) w jednym akcie prawnym oraz z uwzględnieniem rozważanych zasad odpowiedzialności, wypracowanych także przez TSUE.

Rozwiązanie to winno stanowić też odpowiedź na pytanie, czy wykładnia przepisów dyrektywy 2006/112/WE, w tym jej art. 193, 205 i 273 w związku z art. 325 TFUE i art. 17 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej⁴⁶, oraz zasady proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym przewidującym mechanizm odpowiedzialności solidarnej członka zarządu osoby prawnej za zobowiązania z tytułu VAT tej osoby prawnej bez wcześniejszego ustalenia, czy taki członek zarządu działał w złej wierze albo czy jego zachowaniu można zarzucić zawiniony błąd lub też niedbalstwo.

Winno również stanowić odpowiedź na pytanie, czy ww. przepisy prawne, a także zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań czy zasadę prawa do dobrej administracji, wywodzone z art. 41 Karty w związku z art. 2 TUE, art. 47 Karty (skuteczny środek zaskarżenia, prawo do sądu) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie takiej praktyce krajowej, która dla uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania w VAT osoby

prawnej posiadającej jednego wierzyciela wymaga od członka zarządu złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, który jest bezprzedmiotowy na gruncie przepisów i praktyki krajowego prawa insolwencyjnego, a w konsekwencji prowadzi do naruszenia istoty prawa własności.

Powinno również odpowiedzieć na pytanie, czy powyższe przepisy oraz zasadę równości wobec prawa i zasadę niedyskryminacji (art. 20 i 21 Karty) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które dopuszczają nierówne traktowanie członków zarządu osób prawnych w ten sposób, że członek zarządu osoby prawnej posiadającej więcej niż jednego wierzyciela może się uwolnić od odpowiedzialności za zobowiązania spółki przez złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, a członek zarządu osoby prawnej posiadającej wyłącznie jednego wierzyciela nie ma możliwości skutecznego złożenia takiego wniosku, co w efekcie pozbawia go możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu VAT osoby prawnej oraz prawa do skutecznego środka zaskarżenia⁴⁷.

Powyższe kwestie budzą wątpliwości zarówno organów interpretacyjnych, jak i sądów administracyjnych, stąd uzasadnione byłoby – w następnych regulacjach prawnych dotyczących zasad solidarnej odpowiedzialności podatkowej – uwzględnienie przedstawionych postulatów.

Przypisy

- ¹ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- ² Por. D. Antonów, *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33 i nast. Zob. także też, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, „Studia Finansowoprawne” 2011, nr 2, s. 9 i nast.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁴ Zob. także R. Mastalski, *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 4.
- ⁵ VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ⁶ M. Jendraszczyk, *Biała lista podatników VAT – analiza projektu z dnia 25 lutego 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 3, s. 16-19.
- ⁷ II FSK 1560/20, LEX nr 3569038.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1646, dalej: p.b.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 226, dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ¹⁰ Por. M. Jendraszczyk, *Projektowane zmiany w zakresie likwidacji obowiązku składania przez podatników podatku od towarów i usług niektórych deklaracji i informacji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 2, s. 10-12.
- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- ¹² Por. W. Modzelewski, *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*, Warszawa 2020, s. 31 i nast.
- ¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2519/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AB3C133870>, dostęp: 11.12.2024.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm., dalej: k.c.
- ¹⁵ Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (przyp. red.).
- ¹⁶ Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2023 r., I FSK 1889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FCF1BDE81C>, dostęp: 11.12.2024.
- ¹⁷ Cyt. za: wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2519/18, dok. cyt.

- ¹⁸ Por. także W. Modzelewski, *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, s. 4-7.
- ¹⁹ Por. J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 9.
- ²⁰ Por. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 10.
- ²¹ Wyrok TSUE z dnia 20 maja 2021 r. w sprawie C-4/20 „ALTI” OOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ECLI:EU:C:2021:397, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0004>, dostęp: 11.12.2024.
- ²² Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott przedstawiona w dniu 14 stycznia 2021 r. Sprawa C-4/20 „ALTI” OOD przeciwko Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ECLI:EU:C:2021:12, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CC0004>, dostęp: 11.12.2024.
- ²³ Zob. także T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 50.
- ²⁴ Wyrok TSUE z dnia 20 maja 2021 r. w sprawie C-4/20, dok. cyt.
- ²⁵ Zob. M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowno-administracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 516. Por. także K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5.
- ²⁶ Por. także wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 Her Majesty’s Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey, ECLI:EU:C:2013:409, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0653>, dostęp: 11.12.2024.
- ²⁷ Por. wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise i Attorney General v. Federation of Technological Industries i in., ECLI:EU:C:2006:309, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo, dostęp: 11.12.2024.
- ²⁸ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C499/10 Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën, ECLI:EU:C:2011:871, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0499>, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo, dostęp: 11.12.2024.
- ²⁹ Tak np. wyroki NSA: z dnia 17 marca 2009 r., I FSK 144/08, LEX nr 542113; z dnia 26 sierpnia 2008 r., II FSK 842/07, LEX nr 485490.
- ³⁰ Por. J. Olesiak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Łódź 2020, s. 46 i nast.
- ³¹ Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2024 r., III FSK 257/24, LEX nr 3759196.
- ³² Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lipca 2008 r., I SA/Kr 1249/07, LEX nr 418169.
- ³³ Por. wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2023 r., III FSK 1633/21, LEX nr 3553053.
- ³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 21 września 2022 r., III FSK 693/21, LEX nr 3420057.
- ³⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm., dalej: k.s.h.
- ³⁶ Por. również wyroki Sądu Najwyższego (dalej: SN): z dnia 24 września 2008 r., II CSK 142/08, LEX nr 470009; z dnia 2 października 2008 r., I UK 39/08, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia/1/i%20uk%2039-08-1.pdf>, dostęp: 11.12.2024.
- ³⁷ Por. Ł. Pajor, *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8, s. 20-25.
- ³⁸ III FSK 1063/21, LEX nr 3426838.
- ³⁹ Wyrok w sprawie C-1/21 MC v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ECLI:EU:C:2022:788, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0001>, dostęp: 11.12.2024.
- ⁴⁰ Wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13, dalej: TUE.
- ⁴¹ Wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej: TFUE.
- ⁴² Podobnie wyroki TSUE:
- 1) z dnia 19 października 2017 r. w sprawie C-101/16 SC Paper Consult SRL v. Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud, ECLI:EU:C:2017:775, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0101>, pkt 47, dostęp: 11.12.2024;
 - 2) z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-524/15 – postępowanie karne przeciwko Luce Menciemu, ECLI:EU:C:2018:197, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0524>, pkt 18, dostęp: 11.12.2024;
 - 3) z dnia 17 maja 2018 r. w sprawie C-566/16 Dávid Vámos v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2018:321, pkt 37, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0566>, dostęp: 11.12.2024.
- ⁴³ Por. wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2018 r. w sprawie C-648/16 Fortunata Silvia Fontana v. Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria, ECLI:EU:C:2018:932, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0648>, pkt 35 i 69, dostęp: 11.12.2024.
- ⁴⁴ Zob. także wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 Grupa Warzywna Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2021:287, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0935>, pkt 26, dostęp: 11.12.2024.
- ⁴⁵ Podobnie powołany wcześniej wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C499/10, dok. cyt.
- ⁴⁶ Dz. Urz. UE C 303 z 14.12.2007, s. 1, dalej: Karta.
- ⁴⁷ Por. M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 16.

Bibliografia

Literatura

- Antonów D., *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, „Studia Finansowopravne” 2011, nr 2.
- Antonów D., *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11.
- Górniak M., *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowno-administracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6.
- Jakubiak vel Wojtczak T., Zawal-Kubiak H., *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10.
- Jendraszczyk M., *Biała lista podatników VAT – analiza projektu z dnia 25 lutego 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 3.
- Jendraszczyk M., *Projektowane zmiany w zakresie likwidacji obowiązku składania przez podatników podatku od towarów i usług niektórych deklaracji i informacji*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 2.
- Lasiński-Sulecki K., Zalasinski A., *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3.
- Martini J., Karpiesiuk Ł., *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005.
- Mastalski R., *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8.
- Modzelewski W., *Mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. Problematyka prawna*, Warszawa 2020.
- Modzelewski W., *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Olesiak J., *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP*, Łódź 2020.
- Pajor Ł., *Solidarność gwarancyjna w polskim prawie podatkowym*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2022, nr 8.

Pawlik M., *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6.

Akty prawne

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 303 z 14.12.2007, s. 1.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47.

Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 17 marca 2009 r., I FSK 144/08, LEX nr 542113.

Wyrok NSA z dnia 21 września 2022 r., III FSK 693/21, LEX nr 3420057.

Wyrok NSA z dnia 21 września 2022 r., III FSK 1063/21, LEX nr 3426838.

Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2023 r., I FSK 1889/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FCF1BDE81C>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2023 r., II FSK 1560/20, LEX nr 3569038.

Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2008 r., II FSK 842/07, LEX nr 485490.

Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2024 r., III FSK 257/24, LEX nr 3759196.

Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2023 r., III FSK 1633/21, LEX nr 3553053.

Wyrok SN z dnia 2 października 2008 r., I UK 39/08, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/i/%20uk%2039-08-1.pdf>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok SN z dnia 24 września 2008 r., II CSK 142/08, LEX nr 470009.

Wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise i Attorney General v. Federation of Technological Industries i in.*, ECLI:EU:C:2006:309, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0384>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 13 października 2022 r. w sprawie C-1/21 *MC v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2022:788, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0001>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19 *Grupa Wazywna Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wro-*

clawiu, ECLI:EU:C:2021:287, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62019CJ0935>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 17 maja 2018 r. w sprawie C-566/16 *Dávid Vámos v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2018:321, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0566>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 19 października 2017 r. w sprawie C-101/16 *SC Paper Consult SRL v. Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca i Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud*, ECLI:EU:C:2017:775, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0101>, dostęp: 11.12.2024

Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*, ECLI:EU:C:2013:409, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62011CJ0653>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 20 maja 2021 r. w sprawie C-4/20 „ALTI” *OOD v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2021:397, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0004>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 20 marca 2018 r. w sprawie C-524/15 – postępowanie karne przeciwko *Luce Menciemu*, ECLI:EU:C:2018:197, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0524>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 21 grudnia 2011 r. w sprawie C499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën*, ECLI:EU:C:2011:871, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0499>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok TSUE z dnia 21 listopada 2018 r. w sprawie C-648/16 *Fortunata Silvia Fontana v. Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria*, ECLI:EU:C:2018:932, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0648>, dostęp: 11.12.2024.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lipca 2008 r., I SA/Kr 1249/07, LEX nr 418169.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2519/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AB3C133870>, dostęp: 11.12.2024.

Inne źródła

Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott przedstawiona w dniu 14 stycznia 2021 r. Sprawa C-4/20. „ALTI” *OOD przeciwko Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2021:12, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62020CC0004>, dostęp: 11.12.2024.