

Konsekwencje wyroku TSUE C-606/22 dla obowiązków podatkowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w świetle przepisów o VAT

Ada Dobkowska

1. Wstęp

Wybór formy prawnej działalności gospodarczej niesie za sobą dalekosiężne konsekwencje dla aktywności na rynku i perspektyw rozwoju. Forma prawna staje się strukturą organizacyjno-prawną wyodrębnionego przedsiębiorcy. Pojęcia tego nie można utożsamiać jedynie z wewnętrzną strukturą majątkową i organizacyjną, ponieważ jest to również ogół zewnętrznych stosunków prawnych¹. Jedną z popularniejszych form prawnych, na które decydują się przedsiębiorcy zakładający działalność gospodarczą, są spółki prawa handlowego.

Działalność spółek handlowych wiąże się przede wszystkim z ich organizacją wewnętrzną, strategiami biznesowymi oraz zarządzaniem zasobami ludzkimi. W strategii finansowej spółki ważną rolę odgrywa kształt obowiązującego systemu podatkowego, który wpływa bezpośrednio na obowiązki podatkowe przedsiębiorstwa, a także na aspekty

¹ S. Włodyka, *Prawo spółek handlowych w systemie prawa*, [w:] S. Włodyka (red.), *System Prawa Handlowego*, t. 2, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2012, s. 32.

rachunkowe. Najistotniejszy, choć jednocześnie związany z szeregiem wątpliwości prawnych, jest podatek od towarów i usług (VAT).

W tym kontekście wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej² z dnia 21 marca 2024 r. w sprawie C-606/22 ma znaczący wpływ na codzienną działalność tych podmiotów. Wyrok został opublikowany stosunkowo niedawno. Jest jednak bardzo istotny dla naszego systemu prawnego, ponieważ wydano go na bazie wątpliwości wywołanych polskim prawodawstwem.

Celem artykułu jest analiza wyroku oraz przedstawienie skutków przedmiotowego orzeczenia z punktu widzenia działań prawno-podatkowych oraz księgowych podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą na przykładzie spółki prawa handlowego. Należy pamiętać, iż omawiamy wyrok otwiera nowe możliwości dla takich podmiotów w zakresie korekty VAT, ale również stawia przed nimi nowe wyzwania związane z dostosowaniem praktyk księgowych i podatkowych do wytycznych unijnych.

2. Wątpliwości faktyczne

Przedmiotowa sprawa dotyczyła polskiej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (będącej wcześniej spółką jawną), która prowadziła usługi związane z rekreacją i poprawą kondycji fizycznej. Spółka sprzedawała karnety umożliwiające wstęp na teren klubu sportowego. Zgodnie z wydaną interpretacją indywidualną spółka sprzedawała karnety ze stawką 23% VAT na rzecz konsumentów. Sprzedaż ta była dokumentowana za pomocą paragonów fiskalnych. Jednak w 2014 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną³, w której wskazał, iż dla tego

² Dalej: TSUE.

³ Pismo z dnia 2 grudnia 2014 r., wydane przez Ministerstwo Finansów, PT1/033/32/354/LJU/14, Interpretacja ogólna w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów

rodzaju usług odpowiednią stawką jest 8%, a nie – tak jak wskazano w interpretacji indywidualnej – 23%. Spółka wystąpiła więc o zwrot nadwyżki opłaconego podatku, jednak organy podatkowe wskazały, że taka korekta możliwa jest tylko w przypadku transakcji potwierdzonych fakturami. Organy argumentowały, że ciężar podatkowy leżał po stronie konsumentów, dlatego też spółka nie może domagać się zwrotu.

Administracyjny tok instancji został wyczerpany – do wojewódzkiego sądu administracyjnego trafiła skarga, a następnie kasacja do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zadał pytanie prejudycjalne:

Czy art. 1 ust. 2 i art. 73 (dyrektywy 2006/112) oraz zasady neutralności, proporcjonalności oraz równego traktowania należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych w zakresie, w jakim nie dopuszcza ona – z powołaniem się na brak krajowej podstawy prawnej i bezpodstawne wzbogacenie – korekty wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, jeżeli sprzedaż towarów i usług konsumentom z zawyżoną stawką VAT zarejestrowana została za pomocą kasy rejestrującej i potwierdzona paragonami fiskalnymi, a nie fakturami VAT, przy niezmienionej w wyniku tej korekty cenie (wartość brutto sprzedaży)?

3. Rozważania praktycznoprawne

Historycznie problematyka zawyżonej stawki nie dotyczyła wyłącznie podatku VAT. Pierwsze wątpliwości wiązały się z podatkiem akcyzowym, m.in. od dostaw energii elektrycznej i piwa smakowego. Organy podatkowe, a także sądy administracyjne jednolicie odmawiały zwrotu nadpłaty w akcyzie, przywołując uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2011 r. o sygn. I GPS 1/11, w której wskazano, iż kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży

i usług czynności, o których mowa w poz. 186 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.Urz. MF z 2014 r. nr 53.

energii elektrycznej nie stanowi nadpłaty w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił (a więc podatnik w sensie formalnym i materialnym, a nie ekonomicznym), nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego⁴.

Kilka lat później problematyka ta znowu nabrała rozgłosu za sprawą wyroku TSUE z dnia 17 maja 2018 r. w sprawie C-30/17 (Kompania Piwowarska), w którym Trybunał zakwestionował praktykę polskich organów podatkowych w zakresie ustalania podstawy opodatkowania akcyzy od piw smakowych⁵. Organy podatkowe znalazły jednak wyjście z niekorzystnego dla siebie wyroku TSUE i uwzględniały w podstawie opodatkowania piwa smakowego składniki dodawane już po zakończeniu procesu fermentacji (cukru pochodzącego z syropów smakowych bądź miodu), które podnosiły stopień Plato gotowego wyrobu (stanowiącego podstawę opodatkowania akcyzy od piw).

W ostatnich latach wątpliwości te zaczęły pojawiać się na gruncie podatku VAT. Organy najczęściej odmawiają podatnikom prawa do skorygowania zawyżonej kwoty podatku VAT na paragonie. Powołują się przy tym na korzystny dla nich wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2020 r. o sygn. akt I FSK 1725/17⁶. Sądy argumentują, że podatek VAT ma charakter cenotwórczy, a w związku z tym jego ostateczny ciężar ponosi konsument. Zwrot kwoty podatku VAT należy się więc podmiotowi, który poniósł faktyczny ekonomiczny ciężar podatku. Podatnikom ciężko jest zidentyfikować pojedynczych klientów, bo przez wydanie im paragonu stają się anonimowi. Gdyby zwrot nadpłaty podatku otrzymał podatnik, nastąpiłoby bezpodstawne wzbogacenie. Jednak w ostatnim czasie coraz więcej sądów przyjmuje odmienną argumentację.

⁴ Uchwała NSA(CW) z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93.

⁵ Zob. wyrok TSUE z dnia 17 maja 2018 r., C-30/17, Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu v. Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu, ZOTSiSPI 2018, nr 5, poz. I-325.

⁶ Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2020 r., sygn. akt I FSK 1725/17, LEX nr 3099430.

Brak możliwości korekty stwarza sytuację, w której rozliczenie podatku jest niezgodne z podstawowymi ideami i założeniami podatku VAT, tj. zasadą równego traktowania oraz zasadą neutralności. Należy zwrócić uwagę, że prowadzona przez spółkę sprzedaż karnetów – ze względu na specyfikę działalności gospodarczej, branży i konsumentów – opiera się na sprzedaży paragonowej osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Takim osobom najczęściej faktura jest zwyczajnie niepotrzebna, bo korzystają one z usług w celach prywatnych, a więc z perspektywy celowościowej faktura jest im zbędna.

Jednocześnie należy dodać, że nieposiadanie paragonów fiskalnych przez spółkę nie jest wykluczającym czynnikiem. Z samego literalnego brzmienia rozporządzenia o kasach rejestrujących⁷ wynika, że nie określa ono wyczerpująco wszystkich sytuacji, w których możliwa jest korekta sprzedaży. Chociażby pojęcie użyte w rozporządzeniu, jakim jest „oczywista pomyłka”, nie jest tożsame z zawyżeniem stawki VAT⁸, a takie sytuacje rozwiązywane są najczęściej na gruncie interpretacji podatkowych oraz wiążących informacji stawkowych. Kasa fiskalna jest urządzeniem, które umożliwia wielokrotny i długotrwały odczyt danych, a przez to można wysunąć wniosek, iż stanowi ona pełną dokumentację wszystkich transakcji, pozwalającą czerpać informacje

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.). W § 3 pkt 4 omawianego rozporządzenia wskazano jedynie, że w przypadku wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencji podatnik dokonuje niezwłocznie jej korekty przez ujęcie w odrębnej ewidencji: błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wysokość podatku należnego), krótkiego opisu przyczyny i okoliczności wystąpienia oczywistej pomyłki oraz dołączenie oryginału paragonu fiskalnego potwierdzającego dokonanie sprzedaży, przy której wystąpiła oczywista pomyłka, a w przypadku gdy dokonanie sprzedaży potwierdza paragon fiskalny w postaci elektronicznej – podanie numeru tego paragonu oraz numeru unikatowego.

⁸ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 914/20, LEX nr 3113089.

potrzebne do korekty. Paragony przecież nie bez powodu są uznawane – w przypadkach określonych przez ustawę – za faktury uproszczone⁹. Pamiętać też trzeba, że obowiązek prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących dotyczy przede wszystkim tych podatników, którzy dokonują sprzedaży, z tytułu której nie mają obowiązku wystawiania faktur, chyba że nabywcy tego zażąдают w odpowiednim terminie¹⁰. Wszystkie tego typu działania mają na celu ułatwienie i zdynamizowanie obrotu gospodarczego, a także mają być korzystne dla każdej ze stron stosunku podatkowego. Przede wszystkim należy jednak pamiętać, że faktura bądź paragon to dokumenty o charakterze deklaratoryjnym potwierdzające zaistnienie danych faktów.

Kluczową zasadą dla analizy podatku VAT jest – wspomniana już wcześniej – zasada neutralności. Zgodnie z nią podatnicy nie powinni ponosić ciężaru opodatkowania, gdyż jest on przerzucany na konsumenta, czyli podmiot końcowy¹¹. Podatek VAT powinien być dla podatników neutralny, co oznacza, że nie powinien on obciążać ich kosztów. Podatek ten obciąża natomiast konsumpcję¹². Sam Trybunał wskazał, iż nieproporcjonalnym naruszeniem zasady neutralności VAT ze strony organu podatkowego państwa członkowskiego byłoby obciążenie podatnika podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach

⁹ Zob. pismo z dnia 18.09.2017 r., wydane przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0114-KDIP1-3.4012.219.2017.2.MK, Uznanie paragonu za fakturę uproszczoną, <http://sip.mf.gov.pl>.

¹⁰ J. Matarewicz, *Art. III, [w:] Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX 2024.

¹¹ Zob. wyrok TS z dnia 10 lipca 2008 r., C-25/07, Alicja Sosnowska v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ZOTSiS 2008, nr 7A, poz. I-5129.

¹² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 7 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 682/08, LEX nr 486011.

całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej¹³. Mechanizm działania powyższej zasady pozwala na obciążenie podatkiem jedynie wartości dodanej w kolejnej fazie obrotu, a nie całego obrotu, jak miało to miejsce w przypadku wielofazowych podatków kumulacyjnych¹⁴.

Przedmiotowa zasada jest powszechnie akceptowana i podzielana przez organy podatkowe, które zgodnie z nią interpretują przepisy dotyczące podatku VAT. Jednakże istnieją pewne aspekty tej zasady, które można podważyć w praktyce rynkowej. Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 5 września 2018 r. o sygn. akt VII AGa 490/18 wskazał, że cena oznacza wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym¹⁵. Podobne rozwiązanie przewidziane zostało w art. 3 ust. 2 obowiązującej ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług¹⁶. Cena produktu jest ceną brutto, co oznacza, że już zawiera podatek VAT. Przedsiębiorca wlicza ten podatek w cenę, którą klient zgadza się zapłacić za produkt. Późniejsza zmiana stawki VAT czy nawet zwolnienie od podatku nie są dla klienta (konsumenta) istotne, ponieważ interesuje go rzeczywista kwota jaką poniesie (brutto) – ta realna, a nie tylko jego część netto, tj. bez podatku. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 4 listopada 2022 r., sygn. akt I FSK 236/19, zasada neutralności VAT ma polegać przeciw

¹³ Wyrok TS z dnia 21 października 2021 r., C-396/20, CHEP Equipment Pooling Nv przeciwko Nemzeti Adó- És Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, LEX nr 3244596.

¹⁴ S. Adamczyk-Kaczmarz, 4. *Ogólna charakterystyka zasady neutralności*, [w:] *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*, Warszawa 2022.

¹⁵ Wyrok SA w Warszawie z dnia 5 września 2018 r., sygn. akt VII AGa 490/18, LEX nr 2566774.

¹⁶ Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 168).

na tym, iż przez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Oznacza to, że VAT dla podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ostatecznymi odbiorcami, nie może być obciążeniem. Prawo do odliczenia zostało wprowadzone po to, by całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego w toku jego działalności gospodarczej z tytułu nabywanych towarów i usług dla tej działalności¹⁷. Taka argumentacja powinna być analogicznie wykorzystywana w omawianym przypadku.

Gdy wyjdziemy z założenia odwrotnego niż to, które zostało wskazane w przedmiotowym wyroku (jeśli stawka podatku będzie zaniżona), to organ zawsze może przecież dochodzić jego zapłaty w odpowiedniej wysokości. Taka sytuacja jednak niesie za sobą istotne konsekwencje dla podatnika, gdyż będzie on musiał skorygować różnicę, a następnie ją zapłacić. Należy przecież mieć na uwadze to, iż głównym celem pozafiskalnym spółki handlowej (tutaj: sp. z o.o.) jest cel gospodarczy, tzn. wpływ na różnego rodzaju zachowania podatnika jako podmiotu gospodarującego zgodnie z oczekiwaniami osób kształtujących politykę podatkową. Cel ten to głównie stymulacja oraz kształtowanie aktywności gospodarczej przez zmniejszenie obciążeń podatkowych bądź też odpowiednie ukształtowanie konstrukcji podatku. W przypadku stawki zawyżonej jego produkt może być z kolei niekonkurencyjny, a działalność nierentowna. Taka sytuacja sprawia również, iż podatnik może ponieść odpowiedzialność na zasadzie ryzyka.

Należy wskazać, że stosowanie zawyżonej stawki VAT może mieć negatywne konsekwencje dla takiej spółki jako przedsiębiorcy. Może to prowadzić do sytuacji, w której staje się on mniej konkurencyjny względem innych podmiotów, które stosują niższą stawkę podatkową¹⁸. W dłuższej perspektywie może to wpłynąć na rentowność działalności

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 4 listopada 11.2022 r., sygn. akt I FSK 236/19, LEX nr 3512914.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 16 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 827/12, LEX nr 1383101.

spółki i jej zdolność do konkurowania na rynku, a dalej – na jej ekonomiczny byt. Przez stosowanie zawyżonej stawki i odprowadzanie podatku w wyższej kwocie przedsiębiorstwo osiąga mniejsze zyski, a przez to ma mniejsze możliwości rozwoju. Warto też zwrócić uwagę, że za poniesioną stratę odpowiada stosowanie się do zaleceń organów podatkowych, przy zachowaniu należytej staranności i działaniu w dobrej wierze. W świetle powyższych uwag można wywnioskować, że faktyczny ciężar podatku, w przypadkach analogicznych do przedstawionego w stanie faktycznym, zawsze spoczywa na przedsiębiorcy, a nie na konsumentach. Stoi to w sprzeczności z zasadą neutralności podatku VAT, której podstawowym założeniem jest to, że ciężar podatku ma być przerzucany na konsumentów, a nie na przedsiębiorców.

Gdy jednak postawimy hipotezę, że nadpłata podatku VAT rzeczywiście obciąża konsumenta i to on ponosi jej ciężar, bezpodstawnie wzbogaconym może być i tak tylko jeden z podmiotów. Jest nim Skarb Państwa albo podatnik. W sytuacji gdy przedsiębiorca doświadcza straty z powodu niekonkurencyjności na rynku, argument o bezpodstawnym wzbogaceniu staje się bezzasadny. W razie braku wzbogacenia nie można twierdzić, że do niego doszło, a przedsiębiorca w takim przypadku powinien wykazać się więc należyłą starannością.

Istotny w tym miejscu wydaje się wyrok TSUE z dnia 10 kwietnia 2008 r., C-309/06. Wskazano w nim, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych w sytuacji, gdyby zwrot ten powodował bezpodstawnie wzbogacenie osób mających do niego prawo¹⁹. Niemniej zasadę zakazu bezpodstawnego wzbogacenia, aby była zgodna z prawem wspólnotowym, powinno się wykonywać z poszanowaniem podstawowych zasad podatku VAT.

¹⁹ Wyrok TSUE z dnia 10 kwietnia 2008 r., C-309/06, *Marks & Spencer Pls v. Commissioners of Customs & Excise*, ZOTSiS 2008, nr 4A, poz. I-2283.

4. Podsumowanie

Konkludując, w wyroku poruszono wiele istotnych aspektów prawnopodatkowych, jak i rachunkowych, które muszą być uwzględniane przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Sam wyrok jest jednym z niewielu orzeczeń TSUE, które zajmują się bezpośrednio kwestią możliwości korekty sprzedaży paragonowej z powodu zastosowania zawyżonej stawki VAT. To ważny wyrok dla polskiego systemu prawnego, ponieważ wydany został na bazie wątpliwości prawnych wywołanych polskim prawodawstwem w tej kwestii. Jeśli NSA przyjmie tok myślenia TSUE ukazany w tym wyroku, spółki będą musiały chociażby uwzględnić potencjalne zmiany w stawkach VAT i możliwość korekty podatków w swoim planowaniu finansowym. Może to wpłynąć na ich budżetowanie i prognozy finansowe. Kwestie poruszone w wyroku są też istotne z punktu widzenia konkurencyjności spółek jako podmiotów gospodarczych.