

RAFAŁ LIPNIEWICZ
Uniwersytet Wrocławski

UNIJNY SYSTEM WYMIANY INFORMACJI O VAT W KONTEKŚCIE RYZYKA PODATKOWEGO PRZEDSIĘBIORSTW

Wprowadzenie

1 stycznia 2012 roku straciło moc prawną rozporządzenie Rady z 7 października 2003 roku nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 218/92¹, które przez blisko dziesięć lat stanowiło podstawę współpracy i wymiany informacji między organami podatkowymi państw członkowskich UE. Dotychczas obowiązujące rozporządzenie zastąpiono rozporządzeniem Rady (UE) nr 904/2010 z 7 października 2010 roku w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw dotyczących podatku od wartości dodanej².

Rozporządzenie 904/2010 określa warunki współpracy między właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją Europejską (dalej: Komisja). W tym celu rozporządzenie określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT (szczególnie

¹ DzU UE L 264/1 z 15.10.2003.

² DzU UE L 268/1 z 12.10.2010.

w odniesieniu do transakcji wewnątrzspółnotowych) oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. Rozporządzenie 904/2010 reguluje również zasady i procedury umożliwiające państwom członkowskim gromadzenie i wymianę informacji elektronicznych.

W świetle przepisów rozporządzenia 904/2010 właściwe organy wymieniają informacje w ramach trzech procedur: 1) wymiana informacji następuje na wniosek; 2) wymiana informacji następuje bez uprzedniego wniosku (wymiana spontaniczna); 3) przechowywanie danych w elektronicznej bazie danych prowadzonej przez każde państwo członkowskie, której część może być udostępniana bezpośrednio właściwym organom innych państw członkowskich. Rozporządzenie obliguje również państwa członkowskie do czuwania nad tym, aby osoby uczestniczące w transakcjach wewnątrzspółnotowych mogły weryfikować ważność numeru identyfikacyjnego VAT podmiotów ze wszystkich krajów UE. System umożliwiający uzyskiwanie takich informacji nosi nazwę Systemu Wymiany Informacji o VAT (*VAT Information Exchange System – VIES*).

Uszczegółowienie regulacji przyjętych w Rozporządzeniu 904/2010 znajduje się w przepisach rozporządzenia wykonawczego Komisji nr 79/2012 z 31 stycznia 2012 roku ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej³.

Szczegółowe techniczne kwestie w odniesieniu do systemu VIES na poziomie krajowym uregulowane zostały w rozporządzeniu ministra finansów z 7 kwietnia 2004 roku w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁴ (dalej: rozporządzenie VIES).

1. Generalne zasady funkcjonowania systemu VIES w Unii Europejskiej

Zgodnie z art. 17 ust. 1 rozporządzenia 904/2010, państwa członkowskie zobowiązane są przechowywać w systemie elektronicznym dane pochodzące z informacji podsumowujących, które każdy podatnik zidentyfikowany do celów

³ DzU UE L 29/13 z 1.02.2012.

⁴ DzU nr 58, poz. 559 z dnia 8 kwietnia 2004 r.

VAT zobowiązany jest składać właściwym organom podatkowym w państwie, w którym został zarejestrowany jako podatnik VAT. Informacje podsumowujące powinny z kolei zawierać informacje dotyczące w szczególności nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym dostarczone zostały towary w ramach dostaw wewnątrzspółnotowych zwolnionych z podatku VAT.

Ponadto państwa UE zobowiązane są przechowywać w systemie elektronicznym dane dotyczące tożsamości, działalności, formy prawnej i adresu osób, którym nadało numer identyfikacyjny VAT, a także datę nadania takiego numeru oraz dane dotyczące numerów identyfikacyjnych VAT, które nadało i które straciły ważność, a także datę utracenia przez te numery ważności. W celu umożliwienia użycia tych danych, w ramach procedur przewidzianych w rozporządzeniu 904/2010, informacje te powinny być udostępniane przez okres co najmniej pięciu lat od końca pierwszego roku kalendarzowego, w którym informacje mają być udostępnione. Państwa UE zostały również zobligowane do uaktualniania informacji dostępnych w elektronicznym systemie oraz zagwarantowania ich kompletności i dokładności (art. 19 rozporządzenia 904/2010).

Dane gromadzone na podstawie art. 17 rozporządzenia 904/2010 powinny być przez właściwe organy administracji wprowadzone niezwłocznie do systemu elektronicznego. Natomiast w przypadku, gdy informacje mają zostać skorygowane w systemie elektronicznym lub do niego dodane, muszą zostać wprowadzone najpóźniej przed upływem miesiąca następującego po okresie, w którym zostały zgromadzone.

Istotę funkcjonowania systemu VIES oddaje art. 21 rozporządzenia 904/2010, zgodnie z którym każde państwo UE zobowiązane jest udzielać właściwemu organowi każdego innego państwa członkowskiego zautomatyzowanego dostępu do informacji przechowywanych w prowadzonej bazie danych. W odniesieniu do informacji zbieranych z informacji podsumowujących, udostępniane powinny być w szczególności następujące elementy:

- a) numery identyfikacyjne VAT nadane przez państwo członkowskie otrzymującą informację;
- b) całkowita wartość wszystkich wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i całkowita wartość wszystkich transakcji wewnątrzspółnotowego świadczenia usług na rzecz osób posiadających numer identyfikacyjny VAT, dokonanych przez wszystkie podmioty gospodarcze zidentyfikowane do celów VAT w państwie członkowskim dostarczającym informację;

c) numery identyfikacyjne VAT osób, które dokonywały dostaw towarów wewnątrzspółnotowych.

Prawodawca unijny na mocy art. 22 rozporządzenia 204/2010 zobowiązał państwa UE do zapewnienia administracjom podatkowym rozsądnego poziomu pewności w odniesieniu do jakości i wiarygodności informacji dostępnych za pośrednictwem systemu, przez przyjęcie wymaganych środków dla zapewnienia, że dane przekazywane przez podatników (jak i osoby prawne niebędące podatnikami) dla potrzeb identyfikacji do celów VAT były, w ich ocenie, kompletne i dokładne.

Państwa członkowskie zostały ponadto zobowiązane do zagwarantowania, że numer identyfikacyjny VAT był oznaczony w systemie VIES jako nieważny w następującym przypadku:

- osoby zidentyfikowane do celów VAT oświadczyły, że ich działalność gospodarcza ustała lub w wypadku gdy właściwa administracja podatkowa uzna, że ich działalność gospodarcza ustała⁵,
- osoby zadeklarowały fałszywe dane w celu uzyskania identyfikacji VAT lub nie zgłosiły zmian w swoich danych oraz gdyby skutkiem faktu posiadania tych informacji przez administrację podatkową była odmowa identyfikacji do celów VAT lub cofnięcie numeru identyfikacyjnego VAT.

Analizując powyższe przepisy odnoszące się do wymiany informacji między organami podatkowymi państw UE, VIES można określić jako system informacyjny umożliwiający wymianę informacji między państwami członkowskimi o podatnikach podatku VAT, zarejestrowanych dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych oraz dokonanych przez nich transakcjach transgranicznych. W tym kontekście podkreśla się, że system VIES działa na płaszczyźnie dwóch baz danych⁶:

a) elektronicznej bazy danych o podmiotach dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych, zawierającej dane identyfikacyjne podmiotów VAT uprawnionych do prowadzenia transakcji wewnątrzspółnotowych, w szczególności: numer VAT podatnika, imię i nazwisko lub nazwę podatnika, adres

⁵ Administracja podatkowa może w szczególności domniemywać, że działalność gospodarcza osoby ustała, jeśli, pomimo stosownych wymogów, osoba ta nie przedłożyła deklaracji oraz informacji podsumowujących przez rok po upływie terminu przedłożenia pierwszej brakującej deklaracji lub informacji podsumowujących. Osoba ta ma prawo do dostarczenia dowodu istnienia działalności gospodarczej innymi sposobami.

⁶ P. Regnowski, *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2008, nr 7, s. 86.

zarejestrowania lub wyrejestrowania podatnika dla potrzeb dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych;

- b) elektronicznej bazy danych o transakcjach wewnątrzspółnotowych zawierającej dane o obrotach podatników z tytułu dokonywanych dostaw wewnątrzspółnotowych, o różnym stopniu szczegółowości.

System VIES dostarcza informacji o numerach identyfikacyjnych VAT nadawanych przez państwa członkowskie, łącznie z datą nadania, nazwą i adresem podmiotu gospodarczego i, w stosownym przypadku, datą upływu ważności numeru identyfikacyjnego VAT. Możliwe jest przesłanie historii danego numeru identyfikacyjnego VAT, czyli wszystkich modyfikacji dokonanych w odniesieniu do jego atrybutów. Państwa członkowskie przekazują ponadto za pośrednictwem VIES szczegóły wszystkich wewnątrzspółnotowych dostaw zrealizowanych przez ich podmioty w innych państwach członkowskich.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 rozporządzenia 204/2010, organy podatkowe każdego z państw członkowskich zobowiązane są zapewnić osobom uczestniczącym w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów lub wewnątrzspółnotowym świadczeniu usług możliwość uzyskania potwierdzenia drogą elektroniczną ważności numeru identyfikacyjnego VAT każdej określonej osoby z odpowiadającą mu nazwą (nazwiskiem) i adresem.

Podkreślenia wymaga jednak przepis ust. 2 art. 31, zgodnie z którym każde z państw członkowskich przekazuje drogą elektroniczną potwierdzenie nazwy (nazwiska) i adresu osoby, której wydano numer identyfikacyjny VAT, zgodnie ze krajowymi przepisami dotyczącymi ochrony danych.

Polski ustawodawca wypełnił zobowiązania wynikające z rozporządzenia 204/2010 przepisami zawartymi w ustawie z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) oraz w rozporządzeniu VIES. W świetle art. 97 ust. 17 u.p.t.u., na wniosek zainteresowanego, biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie lub nie potwierdza zidentyfikowania określonego podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mająca interes prawny w złożeniu wniosku. Wniosek składa się na piśmie, faksem lub telefonicznie albo pocztą elektroniczną (art. 97 ust. 18 u.p.t.u.). Biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie lub nie potwierdza

zidentyfikowania podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na piśmie, faksem lub telefonicznie albo pocztą elektroniczną (art. 97 ust. 19 u.p.t.u).

Z kolei rozporządzenie VIES określa, jakie elementy powinien zawierać wniosek o potwierdzenie statusu podmiotu uczestniczącego w transakcji wewnątrzspółnotowej:

- a) nazwę lub imię i nazwisko oraz adres podmiotu;
- b) numer rejestracyjny podmiotu przyznany przez państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych, wraz z kodem tego państwa członkowskiego;
- c) nazwę lub imię i nazwisko oraz adres zainteresowanego;
- d) numer identyfikacji podatkowej zainteresowanego; w przypadku gdy zainteresowany jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE, numer identyfikacji podatkowej poprzedza się kodem PL;
- e) określenie dnia, miesiąca oraz roku, na który ma nastąpić potwierdzenie zidentyfikowania określonego podmiotu, w przypadku gdy potwierdzenie zidentyfikowania dotyczy okresu wcześniejszego niż dzień złożenia wniosku.

Ważne, aby potwierdzenie zidentyfikowania podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej powinno zawierać dane, o których mowa powyżej w pkt a–d oraz określenie dnia, miesiąca oraz roku, kiedy następuje potwierdzenie zidentyfikowania lub informację o braku potwierdzenia zidentyfikowania podmiotu.

2. Ocena funkcjonowania systemu VIES

Przepisy rozporządzenia 204/2010 wymagają, aby państwa członkowskie zapewniały aktualizację swoich baz danych oraz ich kompletność i dokładność. Kraje te jednak nie mają obecnie wspólnego stanowiska w kwestii sposobu zapewnienia jakości i wiarygodności danych w bazie VIES. Pojawia się również problem wiarygodności danych pochodzących z systemu VIES. Podczas kontroli przeprowadzonych równolegle przez najwyższe organy kontroli Republiki Czeskiej i Słowacji stwierdzono na przykład rozbieżności w systemach przekazywania informacji. Różnice między wartościami dostarczanych towarów zgłaszanych przez podatników z innych państw członkowskich, a wartościami towarów nabywanych zgłaszanych przez podatników z Republiki Czeskiej i ze Słowacji były

spowodowane między innymi różnymi metodami przekazywania danych dotyczących dostaw i nabyć wewnątrzspółnotowych w poszczególnych państwach członkowskich. Polegało to na przykład na tym, że kwartał realizacji dostawy, podawany w informacjach podsumowujących przez dostawcę, był inny niż kwartał podawany w formularzu podatku VAT przez nabywcę.

Kluczowe znaczenie dla pewności obrotu gospodarczego ma jednak weryfikacja numerów identyfikacyjnych VAT przez podmioty gospodarcze. Komisja udostępnia w swojej witrynie narzędzie o nazwie *VIES VAT numbervalidation* (weryfikacja numerów identyfikacyjnych VAT w bazie VIES), które umożliwia podmiotom sprawdzenie ważności numeru identyfikacyjnego VAT online. Jednocześnie państw członkowskich zezwala na wyświetlenie nazwy podmiotu oraz jego adresu przy sprawdzaniu numeru, natomiast trzy inne wyświetlają tylko nazwę. Pozostałe 13 państw tylko potwierdza ważność numeru identyfikacyjnego VAT bez podawania żadnych informacji o podmiocie gospodarczym. Podane informacje nie są jednak w pełni wiarygodne ze względu na odmienną interpretację podstawowych pojęć, takich jak rozpoczęcie i zakończenie działalności, a także dlatego, że niektóre państwa członkowskie aktualizują swoje bazy danych ze skutkiem wstecznym. W przypadku aktualizacji ze skutkiem wstecznym trudno jest organom podatkowym sprawdzić, czy dany numer identyfikacyjny VAT był podawany w bazie jako ważny w momencie przeprowadzania transakcji⁷. Mimo obowiązków nałożonych na państwa członkowskie rozporządzeniem 204/2010 nie mają one pełnej swobody w przekazywaniu informacji dotyczących podatników podatku VAT dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych. Zabraniają tego chociażby przepisy wewnętrzne wielu państw UE o ochronie danych osobowych. Wyniki kontroli przeprowadzonych w urzędach skarbowych w Polsce przez Najwyższą Izbę Kontroli wykazały nieterminową aktualizację danych rejestracyjnych, w tym wykreślanie z rejestru podatników VAT oraz rejestru podatników VAT UE. Kilkumiesięczne opóźnienia dotyczyły przede wszystkim wykreślenia podatników, którzy zaprzestali składania deklaracji podatkowych oraz podatników, z którymi nie ma kontaktu. Rzetelność rejestrów podmiotów dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych ma istotne znaczenie w wykrywaniu oszustw podatkowych. Jak trafnie podkreślono w raporcie, utrzymywanie w bazie podatników VAT UE podmiotów, które utraciły do tego prawo powoduje, że bezpodstawnie poświadczana jest ważność numerów identyfikacyjnych dla

⁷ Zob. Sprawozdanie specjalne nr 8/2007 dotyczące współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od towarów i usług wraz z odpowiedziami Komisji.

potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych⁸. W świetle tych niedoskonałości w funkcjonowaniu systemu VIES, kwestią szczególnie ważną dla oceny ryzyka podatkowego związanego z dokonywaniem transakcji wewnątrzspółnotowych jest analiza sytuacji podatnika, który w celu ustalenia statusu nabywcy towarów z innego państwa UE, korzystał z danych z systemu VIES, niezgodnych ze stanem faktycznym. Owa niezgodność może być wynikiem chociażby opóźnień w aktualizacji danych z elektronicznej bazy danych prowadzonej przez organy podatkowe państwa członkowskiego.

3. Znaczenie informacji z systemu VIES dla opodatkowania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów w Polsce

Opodatkowanie transgranicznego obrotu towarowego między podatnikami VAT w UE oparte jest na tak zwanej zasadzie przeznaczenia. Oznacza to, że w kraju pochodzenia towarów dostawa jest zwolniona z podatku VAT (lub jak w Polsce objęta stawką 0%), a opodatkowaniu podlega nabycie towarów w kraju ich przeznaczenia (nabycia).

Zgodnie z art. 13 u.p.t.u. uznanie danej transakcji jako wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (dalej: WDT) uzależnione jest od łącznego wystąpienia dwóch podstawowych przesłanek. Pierwszym elementem, który musi wystąpić, aby uznać daną czynność za WDT jest wywóz towaru z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego, przy czym przez wywóz należy rozumieć faktyczne przemieszczenie towarów z jednego państwa członkowskiego (z kraju) i jego transport (przemieszczenie) do innego państwa członkowskiego. Dla uznania danej czynności za WDT konieczne jest także, aby wywóz ten nastąpił w wyniku dokonania czynności dostawy. Drugi warunek odnosi się do stron transakcji – uznanie danej czynności za WDT uzależnione jest bowiem od spełnienia warunków formalnych odnoszących się zarówno do dostawcy, jak i nabywcy. Dostawca musi być podatnikiem VAT, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i jest zarejestrowany jako podatek VAT UE. Z kolei nabywcą musi być podatek VAT zidentyfikowany dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju bądź osoba prawna niebędąca podatnikiem

⁸ Zob. *Informacja o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości w VAT*, NIK, Warszawa 2010, s. 19.

VAT, która jest zidentyfikowana dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju⁹.

Zgodnie z art. 42 ust. 1 u.p.t.u. wewnątrzspółnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem, że:

- a) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej oraz podał ten numer oraz swój numer VAT UE na fakturze stwierdzającej dostawę towarów;
- b) podatnik przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy ma w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju.

Przepisem prawa unijnego, który ustanawia generalne wytyczne dla państw UE w zakresie zwolnień z podatku VAT (także dla dostaw wewnątrzspółnotowych) jest art. 131 dyrektywy 112/2006, zgodnie z którym zwolnienia te powinno się stosować na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie, w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania.

Zakres wymogów formalnych, przyjętych przez polskiego ustawodawcę w odniesieniu do WDT, jest elementem częstych sporów podatników z organami podatkowymi i przedmiotem rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Na podkreślenie zasługują rozbieżne podejścia interpretacyjne sądów w tej kluczowej kwestii dla podatników dokonujących WDT. Przykładowo, NSA w wyroku z 14 lipca 2011 roku stwierdził, że „(...) wprowadzony przez polskiego ustawodawcę w art. 42 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. przy zastosowaniu stawki 0% do dostawy wewnątrzspółnotowej warunek posiadania przez nabywcę właściwego i ważnego numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadanego przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierającego dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej i podanie tego numeru oraz numeru na fakturze stwierdzającej dostawę towarów jest warunkiem, o którym mowa w art. 131 Dyrektywy 112/2006”¹⁰.

⁹ W odniesieniu do określonych procedur szczególnych również inne kategorie podmiotów mogą być uznane za spełniające warunek podmiotowy WDT.

¹⁰ Zob. wyrok NSA z 14 lipca 2011 r., I FSK 1121/10.

Z kolei WSA w Warszawie w wyroku z 7 czerwca 2011 roku stwierdził, że „uzależnienie wystąpienia WDT od dokonania rejestracji oraz warunku zastosowania stawki 0% do WDT w postaci wskazania na fakturze dokumentującej tę dostawę numeru identyfikacyjnego dostawcy nadanego mu dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych, różniącego się od numeru tego podatnika wykorzystywanego w transakcjach krajowych prefiksem PL, narusza zasadę neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług”. Według sądu, jeżeli fakt dokonania WDT jest bezsporny, zasada neutralności podatkowej wymaga, aby zwolnienie od podatku VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeśli podatnik pominął pewne wymogi formalne¹¹.

Jak z kolei podkreślił WSA w Gliwicach w wyroku z 28 czerwca 2011 roku, zasada, że efektywne opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych następuje w państwie konsumpcji przez opodatkowanie czynności nabycia, stanowiąca konstrukcyjny element podatku od wartości dodanej, wymaga, aby w ramach tej konstrukcji nabywcą towaru był podmiot zarejestrowany w tym państwie jako czynny podatnik, posiadający ważny numer identyfikacyjny w dacie dokonania transakcji. Warunek ten ma – zdaniem sądu – „charakter wymogu obiektywnego, niezależnego od wiedzy i przekonania dokonującego dostawy kontrahenta co do spełnienia się tego warunku”. Jak dalej argumentował sąd, mylne przekonanie podatnika dokonującego WDT, że numer identyfikacyjny nabywcy wewnątrzwspólnotowego jest numerem ważnym, niezależnie od przyczyny tego błędu, nie zmienia obiektywnego faktu – braku spełnienia warunku dokonania dostawy na rzecz nabywcy legitymującego się ważnym numerem identyfikacyjnym i zobowiązanego tym samym do opodatkowania dokonanej przez siebie czynności nabycia towaru, a więc nie niweczy tego, że podatek z tytułu transakcji wewnątrzwspólnotowej nie zostaje pobrany w państwie konsumpcji. Zdaniem sądu, konsekwencją tego powinno być wyłączenie możliwości zwolnienia z opodatkowania (zastosowania stawki 0%) takiej czynności wewnątrzwspólnotowej, która wykonana zostaje na rzecz nabywcy nielegitymującego się w danym państwie członkowskim ważnym numerem identyfikacyjnym¹².

Uznając znaczenie formalnego wymogu dokonania WDT na rzecz zarejestrowanego podatnika VAT UE legitymującego się ważnym (aktywnym) numerem nadanym mu dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych na dzień

¹¹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 7 czerwca 2011 r., III SA/Wa 3271/10.

¹² Zob. wyrok WSA w Gliwicach z 28 czerwca 2011 r., III SA/GI 2676/10.

dokonania transakcji, kwestią fundamentalną jest pytanie o sposób jednoznacznego potwierdzenia statusu nabywcy z innego państwa UE przez zarejestrowanego w Polsce podatnika VAT. Jak wynika z przywołanego art. 97 ust. 17 u.p.t.u., na wniosek zainteresowanego, biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie (lub nie potwierdza zidentyfikowania określonego podmiotu) dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski.

Mogłoby się zatem wydawać, że podatnik dysponujący potwierdzeniem statusu nabywcy jako zidentyfikowanego dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych, uzyskany z biura wymiany informacji lub od naczelnika urzędu skarbowego – przy spełnieniu pozostałych wymogów ustawowych – ma gwarancję prawidłowego zastosowania stawki 0% dla WDT. Niestety praktyka organów podatkowych, a także część orzecznictwa sądów administracyjnych nie potwierdza owej gwarancji. Najpełniej oddaje istotę problemu wyrok WSA w Opolu z 14 października 2009 roku¹³, w którym sąd zderzył dwie zasady – neutralności podatku VAT oraz zaufania obywatela do państwa. Sąd orzekając w sprawie, musiał odnieść się do sytuacji, w której podatnik VAT miał potwierdzenie statusu nabywcy z innego państwa członkowskiego uzyskane od naczelnika urzędu skarbowego, korzystającego z aplikacji VIES, a mimo tego organ podatkowy, dokonujący następnie kontroli podatkowej u tegoż podatnika, zakwestionował prawidłowość zastosowania stawki 0% VAT do dokonanej dostawy na terytorium innego państwa członkowskiego, stwierdzając, że na dzień dokonania transakcji w bazie VIES nabywca towarów nie był już zarejestrowany jako podatnik VAT UE. To zaś, zdaniem organu podatkowego, uniemożliwiało uznanie dokonanej czynności za wewnątrzspółnotową dostawę towarów i oznaczało konieczność zastosowania stawki krajowej VAT, obowiązującej na towary będące przedmiotem dostawy w Polsce.

Sąd zasadnie uznał za kluczowe rozstrzygnięcie, jaką moc prawną mają takie potwierdzenia, wydane przez uprawnione do tego organy oraz jaki ewentualnie jest zakres ochrony podatnika w sytuacji, gdy ostatecznie uzyskane przez niego potwierdzenie aktywności podatkowej swojego kontrahenta okazało się nieaktualne. Należy więc w pełni zgodzić się z analizą sądu, że racjonalny ustawodawca unijny, a w konsekwencji i krajowy, tworząc instrumenty pozwalające podatnikom na dokonywanie weryfikacji swoich kontrahentów dla potrzeb dostaw

¹³ Zob. Wyrok WSA w Opolu z 14 października 2009 r., I SA/Op 282/09.

wewnątrzspółnotowych, jednocześnie pozbawiałby je całkowicie ochrony, w sytuacji, gdyby ostatecznie ustalony stan prawny osoby sprawdzanej odbiegałby od informacji zawartej w udzielonym potwierdzeniu, dokonanym przez właściwe biuro wymiany informacji o podatku VAT. „Odmowa przyznania takim potwierdzeniom jakiegokolwiek mocy prawnej (urzędowej) stałaby także w rażącej sprzeczności z zasadami państwa prawa”¹⁴.

W wyroku *Netto Supermarkt* (C-271/06) Trybunał, odnosząc się do konstrukcji podatku od wartości dodanej, wskazał na wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców w celu zapobiegania oszustwom podatkowym¹⁵. Jednakże w wyroku w sprawie *Teleos* (C-409/04), Trybunał podkreślił, że rozłożenie ryzyka między dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. Nie byłoby tak, zdaniem Trybunału, w przypadku, gdyby regulacja podatkowa przerzucała całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie popełnionym przez nabywcę¹⁶. Ponadto, dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodności z prawem podejmowanych przez siebie czynności, bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT¹⁷.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu, biorąc pod uwagę również powyższe orzecznictwo TS, rozstrzygnął, że podatnik, któremu na złożony wniosek biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdzili (na ściśle wskazaną we wniosku datę) zidentyfikowanie podmiotu dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych na piśmie, faksem, telefonicznie lub pocztą elektroniczną zachowuje nadal prawo do rozliczenia dostawy towarów jako wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, nawet gdy w wyniku dokonania późniejszego zaktualizowania danych w systemie VIES okaże się, że w rzeczywistości podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy nieposiadającego już wówczas ważnego numeru identyfikacyjnego. „Warunkiem do skorzystania z tego prawa jest jednakże wykazanie, że dokonując dostawy, podatnik działał w dobrej wierze, czyli nie był w posiadaniu wiedzy o nieaktualności informacji

¹⁴ Zob. wyrok I SA/Op 282/09.

¹⁵ Zob. wyrok TS z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG v. Finanzamt Malchin*, ECR [2008], s. I-771, pkt 21-22.

¹⁶ Zob. wyrok TS z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *Teleosplc i in. v. Commissioners of Customs & Excise*, ECR [2007], s. I-7797, pkt 58.

¹⁷ B. Terra, J. Kajus, *A guide to European VAT Directives*, Amsterdam 2010, s. 802.

udzielonej mu przez organy o zidentyfikowanie podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych lub też nie mógł z łatwością przy istnieniu powiązań personalnych, kapitałowych czy osobistych, wiedzą taką dysponować¹⁸.

Od dłuższego czasu Komisja pracuje nad nowym systemem VIES II, który miałyby wyeliminować mankamenty obecnego systemu i zminimalizować ryzyko podatników uczestniczących w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Całkowite wyeliminowanie owego ryzyka mogłoby jednak nastąpić w sytuacji ustanowienia w UE ostatecznego systemu VAT, opartego na zasadzie pochodzenia; wówczas dostawa towarów dokonywana przez podatnika VAT do każdego z państw członkowskich opodatkowana byłaby stawką obowiązującą na te towary w kraju wysyłki. To zaś powodowałoby, że status nabywcy towarów z innego państwa UE nie miałby znaczenia dla sposobu opodatkowania takiej transakcji. Ustanowienie w Unii systemu ostatecznego, mimo że planowane pierwotnie na styczeń 1997 roku, jest obecnie bardzo mało prawdopodobne, zatem ryzyko związane z dokonywaniem transakcji wewnątrzspółnotowych w UE nie zostanie definitywnie wyeliminowane.

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz*, red. J. Martini, Wrocław 2010.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2010.
- Regnowski P., *Rola wymiany informacji o VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni” 2008, nr 7.
- Terra B., Kajus J., *A guide to European VAT Directives*, Amsterdam 2010.

¹⁸ Zob. wyrok I SA/Op 282/09.

THE EU SYSTEM OF VAT INFORMATION EXCHANGE
IN THE CONTEXT OF BUSINESS TAX RISK

Summary

The supply of goods by a VAT-registered trader in one EU Member State to a VAT registered trader in another EU Member State is, in general, referred to as an intra-Community supply of goods. For zero-rating to apply there must be a supply of goods to a person registered for VAT in another Member State. The tax authorities in each Member State have put in place a computerised system that makes it possible for traders to verify the VAT number of their customer in other Member States (VAT Information Exchange System – VIES). It has a fundamental mining that trader making intra-community supplies could be sure that his customer is subject to VAT in another Member State before dispatching the goods free of VAT – otherwise he may have to pay the VAT himself. This article provides a critical analysis of the current EU system of confirming of customers VAT status. This is because the tax risk is borne by supplier, even having official confirmation of VAT status of customer from tax authorities.

Translated by Rafał Lipniewicz