

Dawid Daniluk

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 2010 r., sygn. I FSK 1444

Studia Prawnoustrojowe nr 18, 207-214

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 2010 r., sygn. I FSK 1444/09

„Sporządzanie i przesyłanie faktur drogą elektroniczną a następnie drukowanie ich i przechowywanie w formie papierowej, nie wymaga podpisu elektronicznego ani elektronicznej wymiany danych (EDI) i ma identyczną moc prawną jak wystawianie i wysyłanie faktur w wersji papierowej”.

W dniu 20 maja 2010 r. w Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego został wydany przełomowy wyrok, zgodnie z którym sposób przesłania faktury nie może decydować o prawie do odliczenia podatku VAT. Głosowane orzeczenie zasługuje na szczególną uwagę, gdyż zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem sądów administracyjnych i interpretacjami organów podatkowych, tylko faktura przesyłana w formie papierowej ma moc prawną, natomiast faktura przesyłana drogą elektroniczną (faksem lub e-mailem) bez stosownych zabezpieczeń nie może być uznana za wprowadzoną do obrotu prawnego, a w związku z tym podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Stan faktyczny

Komentowany wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym. Strona skarżąca (dalej: Spółka) złożyła wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej zastosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹. Z wniosku wynikało, iż Spółka prowadzi sprzedaż detaliczną, kupując od kontrahentów krajowych i zagranicznych towary handlowe, które są sprzedawane w jej sklepach. W efekcie otrzymanych dostaw towarów Spółka otrzymuje faktury VAT. W przypadku zwrotów, korekt wartości i innych istotnych korekt Spółka otrzymuje faktury korygujące VAT. Ze względu na nieprawidłową pracę poczty, pośredników i z innych przyczyn faktury i faktury korygujące otrzymywane są nawet po kilku mie-

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

siącach od zaistnienia zdarzenia gospodarczego, którego skutkiem jest wystawienie tych dokumentów. Pracownicy firmy mogą zarejestrować w systemie fakturę lub fakturę korygującą (korektę faktury) wyłącznie po otrzymaniu oryginału takiego dokumentu.

W związku z powyższym Spółka skierowała pytanie, czy uwzględnienie w rozliczeniu VAT kwoty podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług na podstawie faktur i faktur korygujących otrzymanych drogą elektroniczną lub faksem, niebędących fakturami w postaci elektronicznej z podpisem elektronicznym, jest prawidłowe. Strona skarżąca podkreśliła, iż sposób przesłania faktury lub faktury korygującej nie wpływa na prawo do odliczenia podatku naliczonego, zatem Spółka ma prawo odliczyć podatek naliczony w miesiącu otrzymania faktury przesłanej w jakikolwiek sposób umożliwiający wydrukowanie faktury bezpośrednio w Spółce.

Dyrektor Izby Skarbowej, działający z upoważnienia Ministra Finansów do wydania interpretacji, stwierdził, iż stanowisko strony skarżącej przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe z uwagi na fakt, iż otrzymanie przez stronę skarżącą faktury poprzez systemy elektroniczne, bez stosowania przepisów regulujących tę materię, powoduje, że wystawione faktury nie są uznane na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług za dokumenty wprowadzonym do obrotu prawnego. Skoro zaś nie zostały wprowadzone, nie mogą korzystać z ochrony prawnej, a strona skarżąca nie jest upoważniona do stosowania prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Po bezskutecznym wezwaniu organu podatkowego do usunięcia naruszenia prawa Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, który wyrokiem z dnia 17 marca 2009 r. uznał, że nie zasługuje ona na uwzględnienie². Sąd pierwszej instancji stwierdził, iż obowiązkiem podatnika jest stosowanie powszechnie obowiązujących przepisów prawa, w tym przypadku art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, nakazującego wystawienie faktury dla odbiorcy towaru lub usługi na materiałach piśmiennych i w takiej postaci doręczenia jej temuż odbiorcy. Nie jest natomiast możliwe przyjęcie dualizmu, tj. wystawianie kontrahentowi faktury i pobieranie jej przez zainteresowanego poprzez system elektroniczny, a następnie drukowanie jej przez obie strony na materiałach piśmiennych i traktowanie jej jako dokumentu na piśmie.

Spółka wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, w której zarzuciła *inter alia* naruszenie przez sąd pierwszej instancji przepisów prawa materialnego w postaci błędnej wykładni art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz błędne zastosowanie § 1, § 2, § 4 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wystawiania oraz przysyłania faktur w formie

² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 marca 2009 r., sygn. I SA/Kr 97/09.

elektronicznej³, a także art. 218, art. 226, art. 232, art. 233 i art. 273 Dyrektywy 2006/112/WE⁴.

Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną. Sąd zgodził się z uwagą strony skarżącej, że prawodawca krajowy *expressis verbis* nie wypowiada się w art. 106 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług co do ewentualnej konieczności wystawiania przez podatników VAT faktur w formie papierowej. Sąd uznał, iż analiza leksykalna pozwala na konstatację, że wyrażenie „wystawić fakturę” odnosi się tylko do jej sporządzenia, a nie przekazania (wręczenie odbiorcy, przesłanie). Sąd zauważył, że rozporządzenie Ministra Finansów z 14 lipca 2004 r. nie odnosi się do faktur, które są sporządzane i przekazywane w formie elektronicznej, a następnie drukowane i przechowywane w formie papierowej.

Zdaniem sądu państwa członkowskie mogą dopuścić – jako inną metodę – przesyłanie i udostępnianie faktur w formie elektronicznej bez wykorzystania żadnej z dwóch wskazanych w art. 233 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE metod, w tym bez konieczności posłużenia się zaawansowanym podpisem elektronicznym. Państwa członkowskie nie mogą ograniczać możliwości sporządzania i przesyłania faktur w formie elektronicznej wyłącznie do sytuacji, w których również przechowywanie tych faktur będzie następowało w formie elektronicznej (art. 234 dyrektywy).

NSA uznał za zasadne zawarte w skardze kasacyjnej zarzuty strony dotyczące naruszenia ww. przepisów prawa krajowego, natomiast jako niezasadne potraktował zarzuty dotyczące niezastosowania w sprawie przez sąd pierwszej instancji przepisów prawa unijnego, ponieważ regulacje będące przedmiotem dyrektywy 2006/112/WE zostały uwzględnione w przepisach krajowych, co wynika z przeprowadzonego przez NSA wnioskowania *a contrario*. Mianowicie sąd stwierdził, iż o ile w przypadku faktur wystawianych, przekazywanych i przechowywanych w formie elektronicznej prawodawca wprost określił wymóg zaopatrzenia tych faktur w bezpieczny podpis elektroniczny lub zabezpieczenia ich poprzez system elektronicznej wymiany danych (EDI), o tyle w drugiego typu sytuacjach (sporządzanie i przekazywanie faktur w formie elektronicznej, a następnie drukowanie i przechowywanie w formie papierowej) ustawodawca nie wymaga żadnej z tych dwóch metod uwierzytelniania autentyczności pochodzenia faktur i integralności ich treści. Prowspółnotowa wykładnia prowadzi zatem z jednej strony do wniosku, że prawodawca krajowy uregulował kwestię wystawiania i przekazywania faktur w formie elektronicznej bez konieczności ich przechowywania w tej samej

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania i przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz.U. nr 133, poz. 1119 ze zm.).

⁴ Dyrektywa Rady UE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, 2006/112/WE (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r.).

formie, choć nie uczynił tego wprost, z drugiej zaś strony wskazuje, że skoro w odniesieniu do faktur przechowywanych w formie elektronicznej wprowadzono wymóg ich kwalifikowanego uwierzytelnienia, to *a contrario* w przypadku faktur elektronicznych nieprzechowywanych w tej formie wymóg taki nie istnieje, w przeciwnym razie byłby bowiem wprost wyrażony.

Analiza

Komentowany wyrok stanowi przełom w ocenie sądów odnośnie do możliwości przesyłania faktur drogą elektroniczną (faksem lub e-mailem), a w związku z tym zmieni się również w tej kwestii podejście organów podatkowych, które nie uznawały faktur przesyłanych w ten sposób za wprowadzone do obrotu prawnego, co powodowało utratę prawa obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, czyli odliczenia podatku VAT. Zgodnie z dotychczasową linią orzecniczą sądów administracyjnych⁵ i interpretacjami organów podatkowych, przesłanie faktury faksem lub e-mailem, nawet jeśli kontrahent otrzymuje w efekcie fakturę w formie papierowej (drukując ją i przechowuje w tej samej formie), stanowi przesłanie faktury w formie elektronicznej, co wymaga zapewnienia gwarancji bezpieczeństwa, integralności danych i autentyczności faktury poprzez zastosowanie bezpiecznego podpisu elektronicznego lub systemu elektronicznej wymiany danych (EDI). NSA słusznie wskazał, iż ustawodawca odróżnił „wystawienie” faktury od jej „przekazania”. Z uwagi na powyższe istnieje możliwość sporządzania, przesyłania i przechowywania faktur w formie elektronicznej (stosując bezpieczny podpis elektroniczny lub system EDI), jak również sporządzania i przesyłania faktur drogą elektroniczną i przechowywania ich w formie papierowej. Pierwszy sposób został *explicite* uregulowany w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. W niniejszej sprawie zarówno sąd pierwszej instancji, jak i organ podatkowy popełniły błąd, powołując się na wspomniane rozporządzenie w sytuacji drugiego typu. *Prima facie* wydaje się, że w obu przypadkach mamy do czynienia z formą elektroniczną, ale przecież „jeżeli w wyniku przesłania faktura uzyska postać papierową i w takiej postaci będzie przechowywana, wówczas będzie to zwykłe przesłanie faktury w formie papierowej”⁶. Metoda przesłania faktury nie może decydować o tym, czy nabywca ma prawo do odliczenia podatku VAT. „Nie ma znaczenia, czy wystawca wystawi fakturę, wydrukuje ją, a następnie wyśle pocztą, czy też wystawi ją, wydrukuje, a następnie wyśle faksem, czy też wystawi ją i prze-

⁵ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 4 marca 2009 r., sygn. III SA/Wa 3440/08. W wyroku z dnia 19 października 2007 r. (sygn. III SA/Wa 1341/07) WSA w Warszawie uznał nawet, że „celem wniosku Spółki była próba obejścia przepisów prawa”.

⁶ Z. Makowski, G. Mularczyk, *Czy Polska jest gotowa na implementację nowych przepisów o fakturach?*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 1, s. 35.

śle mailem, a nabywca ją wydrukuje. Skoro [...] efekt przesłania faktury zwykłą pocztą, faksem lub mailem – zarówno od strony fizycznej, jak i od strony elementów formalnych faktury – jest identyczny, to nie ma podstaw do różnicowania tych form przesłania faktur⁷. Ponadto jak zauważa M. Militz, sposób przesłania nabywcy faktury nie ma wpływu na bezpieczeństwo obrotu prawnego. Tak w przypadku dostarczenia dokumentu drogą elektroniczną, jak doręczenia pocztą mogą zaistnieć nadużycia, które „nie wynikają z faktu przesłania faktury faksem (czy e-mailem), lecz z intencji [...] wystawiającego fakturę”⁸. Dokument przesłany „pocztą lub kurierem również można podmienić, podrobić, sfałszować w trakcie przesyłania (dostarczania)”⁹. Podpis elektroniczny nie zapewnia bezpieczeństwa, gdyż nie gwarantuje nabywcy, że faktura została wystawiona przez właściwego podatnika. Podpis ten przyznawany jest tylko osobom fizycznym¹⁰, ergo „podatnik, wystawiając e-fakturę, opatry ją podpisem elektronicznym, ale nie podatnika, tylko osoby fizycznej, która najczęściej posługuje się tym podpisem w imieniu podatnika. To oznacza, że odbiorca faktury może jedynie domniemywać, że faktura została wystawiona w imieniu podatnika zgodnie z danymi zawartymi w fakturze elektronicznej”¹¹.

Komisja Europejska dąży do tego, aby „organy podatkowe akceptowały faktury elektroniczne na takich samych warunkach, jakie obowiązują w odniesieniu do faktur papierowych”¹². Projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE stanowi: „Możliwość wyboru różnych opcji sprawiła, że państwa członkowskie wdrożyły przepisy dotyczące fakturowania elektronicznego na różne sposoby. Sytuacja ta doprowadziła do powstania niezharmonizowanych przepisów dotyczących fakturowania elektronicznego, przestrzeganie których sprawia przedsiębiorstwom trudności, zwłaszcza w przypadku faktur elektronicznych wystawianych w kontekście transgranicznym. Wprowadzając zasadę równego traktowania faktur, bez względu na to, czy wysłano je drogą elektroniczną, czy w wersji papierowej, niniejszy wniosek ma na celu usunięcie przeszkód prawnych w fakturowaniu elektronicznym wynikających z dyrektywy o podatku VAT. Usuwa się więc odniesienia do tego, że ważność faktury elektronicznej powinna być potwierdzona zaawansowanym podpisem elektronicznym lub EDI”¹³.

⁷ Ibidem.

⁸ M. Militz, *Faktura przesłana do odbiorcy faksem lub e-mailem a prawo do odliczenia*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 15.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Zob. ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. nr 130, poz. 1450 ze zm.).

¹¹ M. Militz, *Faktura...*, s. 16.

¹² Projekt z dnia 28 stycznia 2009 r. dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, 2009/0009 (CNS), s. 3.

¹³ Ibidem, s. 10.

Przyjęcie *acquis communautaire* obliguje sądy krajowe do wykładni prawa zgodnie z prawem unijnym. Polskie ustawodawstwo regulowało wystawianie, przekazywanie i przechowywanie faktur w formie elektronicznej z zastosowaniem bezpiecznego podpisu elektronicznego lub systemu EDI. Właściwa interpretacja przepisów krajowych przez NSA pozwoliła na zakwalifikowanie faktur wystawianych i przekazywanych drogą elektroniczną, a przechowywanych w wersji papierowej jako niebędących fakturami w formie elektronicznej i w związku z tym niewymagających zaopatrzenia w bezpieczny podpis elektroniczny¹⁴. Podzielam opinię sądu, iż nie zmniejsza to bezpieczeństwa obrotu prawnego. Nie ma bowiem różnicy między wydrukowaniem faktury przesłanej mailem a otrzymaniem jej w wersji papierowej i w tej formie przechowywanej.

Jednocześnie sąd wskazał, iż racjonalne jest stosowanie bardziej restrykcyjnych rozwiązań prawnych odnośnie do faktur przechowywanych wyłącznie w formie elektronicznej z uwagi na zagwarantowanie ich autentyczności i integralności. To zagadnienie jest dyskusyjne, gdyż – jak słusznie zauważają Z. Makowski i G. Mularczyk – niezależnie od przechowywania faktur jako zapisu w systemie informatycznym czy w wersji papierowej wskazane przez sąd cele będą zagwarantowane w takim samym stopniu z uwagi na fakt, iż wersja papierowa wcale nie gwarantuje autentyczności faktury, jako że można ją podmienić albo podrobić. Analogicznie w przypadku integralności – można przecież wydrukować fakturę ze zmienionymi danymi i podłożyć ją w miejsce autentycznej¹⁵. Podpis elektroniczny również nie gwarantuje autentyczności i integralności faktury zapisanej w systemie informatycznym, ponieważ „to sam podatnik (osoba fizyczna w imieniu podatnika) podpisuje sobie przechowywaną fakturę własnym podpisem elektronicznym”¹⁶.

W sprawie przechowywania faktur przełomowe rozstrzygnięcie nastąpiło w wyroku z 3 listopada 2009 r.¹⁷ NSA stanął na stanowisku, iż kopie faktur nie muszą być przechowywane w takiej samej formie, w jakiej zostały wysłane. Zdaniem sądu nie ma prawnych przeciwwskazań, aby podatnik wysyłał kontrahentowi fakturę w formie papierowej, natomiast kopię przechowywał w elektronicznym systemie księgowym, bez możliwości zmiany jej treści z możliwością wydrukowania na żądanie organów podatkowych. Sąd uznał, że polski ustawodawca nie implementował dokładnie regulacji unijnych odnośnie do sposobu przechowywania kopii faktur, więc sięgnął do przepisów dyrektywy 2006/112/WE i skonstatował, iż zgodnie z art. 246 niniejszej dyrektywy mogą być one przechowywane formie elektronicznej, nawet jeśli

¹⁴ Zob. L. Bielecki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I FSK 1444/09*, LEX/el 2010.

¹⁵ Zob. Z. Makowski, G. Mularczyk, *op. cit.*, s. 37.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Wyrok NSA z 3 listopada 2009 r., sygn. I FSK 1169/08.

zostały przesłane w wersji papierowej. Strona skarżąca (Spółka) podnosiła, iż przechowywanie wystawionych kopii faktur w postaci papierowej obciąża Spółkę dodatkowymi kosztami i powoduje problemy z magazynowaniem ogromnych ilości dokumentów (ok. 15 000 miesięcznie). Sąd zgodził się z argumentacją strony i podkreślił, że za powyższą wykładnią przemawiają także względy celowościowe, ekonomiczne i ekologiczne¹⁸.

Z. Makowski i G. Mularczyk stwierdzili, iż „wyrok [z 3 listopada 2009 r. – D.D.] jest jak na warunki polskie rewolucyjny i stanowi ogromny sukces podatników w walce z fiskusem o racjonalność stosowanych w Polsce rozwiązań prawnych. Mamy nadzieję, że wyrok ten będzie przysłowiową jaskółką zwiastującą lepsze czasy dla podatników, kiedy nie będzie trzeba marnować czasu, pieniędzy i papieru na wykonywanie czynności, które nikomu nie są potrzebne”¹⁹. W wyroku tym NSA powołał się na zasadę proporcjonalności, zgodnie z którą państwa członkowskie mogą nakładać na obywateli tylko takie obowiązki, które są niezbędne do osiągnięcia celów zakładanych przez dyrektywy. Obowiązek przechowywania faktur w formie papierowej, w sytuacji gdy inne metody przechowywania faktur również zapewniają realizację celów art. 246 dyrektywy 112, sąd uznał za nadmiernie dolegliwy i naruszający wspomnianą zasadę. Zasadę proporcjonalności należy również odnieść do głosowanego wyroku. Obowiązek przesyłania faktur w formie papierowej lub elektronicznej, ale wyłącznie przy zastosowaniu podpisu elektronicznego lub systemu EDI stanowi ograniczenie, które stwarza tylko niepotrzebne koszty.

Przesyłanie faktur drogą elektroniczną niewątpliwie przyspieszy obrót gospodarczy i pozwoli firmom na zaoszczędzenie czasu (przygotowanie faktur do wysyłki) i pieniędzy (koszty przesyłki oraz wydruku faktur). Zgodnie z wyliczeniami firmy doradztwa strategicznego Roland Berger, zakładając, że operator telekomunikacyjny ma 2 mln klientów, a koszt wydruku oraz wysyłki faktury wynosi ok. 1,6 zł – w skali roku koszty mogą sięgnąć aż 38 mln zł. Według raportu zleconego przez Krajową Izbę Rozliczeniową, eksperci Rolanda Bergera obliczyli, że „większość kosztów związanych z obsługą korespondencji w firmach to wysyłka papierowych faktur”. Przesyłanie faktur e-mailem pozwoliłoby zredukować wydatki nawet o 70%, czyli średniej wielkości firma mogłaby zaoszczędzić nawet 150 000 euro rocznie²⁰.

Wyrok NSA pozwoli wejść polskim firmom w erę powszechnie dostępnej technologii i nowoczesnych systemów przesyłania danych – zwłaszcza poczty elektronicznej. Redukcje kosztów umożliwią przedsiębiorcom inwestowanie

¹⁸ Na temat ww. wyroku zob. szerzej M. Militz, *Nowatorskie poglądy sądów administracyjnych w kwestii wystawiania i przechowywania faktur*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 3, s. 12–16.

¹⁹ Z. Makowski, G. Mularczyk, op. cit., s. 37–38.

²⁰ „Gazeta Wyborcza” z 21 maja 2010 r., s. 30.

zaoszczędzonych środków finansowych, co przyczyni się niewątpliwie do rozwoju gospodarczego. Rozwój ten będzie tym szybszy, im przepisy podatkowe będą mniej restrykcyjne. Podatki nie powinny utrudniać działalności gospodarczej. Podstawowym prawem podatnika, wynikającym z zasady neutralności podatku od towarów i usług, jest możliwość odliczenia podatku naliczonego²¹. Neutralność podatku polega na ustanowieniu takich regulacji prawnych, „w ramach których podatek naliczony (zapłacony) przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika w jego działalności opodatkowanej może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika dodatkowego obciążenia”²². Podatek ten obciąża natomiast finalnego odbiorcę, czyli konsumenta. Przesyłanie faktur e-mailem pozwoli przedsiębiorcom na szybsze odliczenie VAT-u, co poprawi sytuację finansową firm.

Dawid Daniluk

²¹ Zob. T. Michalik, *VAT: Komentarz: Rok 2008*, Warszawa 2008, s. 627; W. Maruchin, *Nowe uregulowania z zakresu VAT. Dyrektywa 2006/112/WE*, Warszawa 2007, s. 181. Zob. również wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w szczególności orzeczenie z 14 lutego 1985 r. w sprawie C- 268/83 *D. A Rompelman i E. A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën*; orzeczenie z 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 *Komisja WE v. Republika Włosa*; orzeczenie z 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 *Elida Gibbs Ltd v. Commissioners of Customs and Excise*. Więcej na temat zasady neutralności w orzecznictwie ETS oraz w prawie UE zob. J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 10 i n.; W. Maruchin, K. Modzelewski, *Nowy leksykon VAT 2009*, Gdańsk 2009 s. 543 i n.

²² Wyrok NSA z 25 lutego 2005 r., sygn. FSK 1633/04; podobnie wyrok NSA z 7 czerwca 2004 r., sygn. FSK 87/04. Jak słusznie zauważa R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 60: „Można mówić o neutralności (ale nie absolutnej) podatku VAT dla producentów (ale nie dla konsumentów). Jednak memoriałowa zasada rozliczania podatku VAT (po wystawieniu faktury, a nie po otrzymaniu zapłaty) powoduje zmniejszenie płynności finansowej wielu przedsiębiorstw, co jest sprzeczne z zasadą neutralności”; podobnie T. Sommer, *Czy można usprawiedliwić podatki?*, Warszawa 2009, s. 115: „W praktyce działania przedsiębiorstw [podatek VAT – przyp. D.D.] nie jest [...] obojętny, bo po pierwsze powoduje zamrożenie znacznej ilości gotówki, po drugie różnicowanie stawek doprowadza do sytuacji, w której część środków wpłacanych z tytułu VAT-u nie jest zwracana, a po trzecie generuje określone obciążenia księgowe i administracyjne”.