

Katarzyna Kowalska

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ A ZASADY PRAWA WSPÓLNOTOWEGO

Streszczenie: Obecnie podatek od wartości dodanej istnieje w każdym państwie członkowskim. Akcesja Polski spowodowała przyjęcie całego prawa wspólnotowego, również w zakresie podatku od towarów i usług. Polska jest zobowiązana do harmonizacji przepisów w obszarze podatku od wartości dodanej z ogólnymi założeniami systemu VAT. W artykule zaprezentowano wybrane zasady właściwe tylko dla podatku od towarów i usług, ukształtowane przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości i przepisy prawa wspólnotowego. Celem artykułu jest ocena, w jakim stopniu zasady prawa wspólnotowego zostały uwzględnione przez ustawodawcę.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, zasady: powszechności, neutralności, wielofazowości, proporcjonalności.

*Poza granicami codzienności [...] rozciąga się świat VAT,
niczym podatkowy lunapark,
w którym rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone.*

Lord Justice Sedley¹

1. Wstęp

Obecnie podatek od wartości dodanej istnieje w każdym państwie członkowskim. Mimo że w każdym państwie podatek ten ma odmienne stawki i różni się w niektórych aspektach, przede wszystkim opiera się na zgodności z dyrektywami unijnymi.

Akcesja Polski spowodowała przejęcie całego dorobku prawnego wspólnoty, również w zakresie podatku od towarów i usług. Zatem Polska jest zobligowana do harmonizacji przepisów w obszarze podatku od towarów i usług z ogólnymi założeniami systemu VAT.

Pierwsza Dyrektywa Rady UE z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EWG) stanowi podstawę funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT. Zobowiązała ona wszystkie państwa członkowskie do wprowadzenia podatku od wartości

¹ Myśl pochodzi z orzeczenia w sprawie Royal & Sun Alliance UK.

dodanej do narodowych legislacji, a także definicję wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W art. 2 wskazała przede wszystkim istotne cechy tego podatku, jakimi są powszechność, faktyczne opodatkowanie konsumpcji i stosowanie VAT na wszystkich etapach obrotu gospodarczego². Również Europejski Trybunał Sprawiedliwości, poprzez sprawy, w których orzekał, przyczynił się do doprecyzowania cech wspólnego systemu VAT. Dało to możliwość zdefiniowania głównych, charakterystycznych cech podatku od wartości dodanej, stanowiących równocześnie podłoże wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zalicza się do nich zasady:

- neutralności,
- jednokrotnego poboru podatku,
- powszechności opodatkowania,
- wielofazowości opodatkowania,
- opodatkowania konsumpcji,
- proporcjonalności podatku do ceny.

Niniejszy artykuł poświęcony jest prezentacji wybranych zasad właściwych tylko dla podatku od towarów i usług, ukształtowanych przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości i przepisy prawa wspólnotowego. Celem artykułu jest ocena, w jakim stopniu zasady prawa wspólnotowego zostały uwzględnione w ramach wykładni przepisów regulujących ten podatek, oraz ocena przyjętych rozwiązań normatywnych w tym zakresie.

2. Zasada powszechności opodatkowania

Zasada powszechności opodatkowania jest uznawana za pierwszą z cech charakteryzujących podatek od towarów i usług. Przesłanką do stworzenia tej zasady były założenia traktatowe, dotyczące stworzenia wspólnego rynku, na którym będzie swobodny przepływ towarów, usług, osób oraz kapitału między państwami członkowskimi. Zasady opodatkowania, przede wszystkim w zakresie podatków pośrednich, ujednolicono po to, by decyzje podmiotów gospodarczych w obszarze wykonania czynności albo miejsca prowadzenia działalności, również decyzje konsumentów w obszarze miejsca dokonania zakupu nie były determinowane różnicami w opodatkowaniu.

Zasada powszechności opodatkowania powinna być pojmowana jako konieczność stosowania podatku do wszelkich transakcji związanych z towarami i usługami.

² W art. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady przepis brzmi: „Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów. Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem”.

mi, innymi słowy do całej konsumpcji. Zakłada również nałożenie podatku na każdą transakcję, w każdej fazie obrotu, jednak tylko w przypadku, gdy będzie ona dokonywana w obrocie profesjonalnym. W art. 2 ust. 1 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE zakres opodatkowania VAT został określony przez dwa elementy:

- dostawy muszą być dokonywane przez podmiot, który funkcjonuje jako podatnik,
- opodatkowaniu podlega jedynie dostawa towarów i świadczenie usług.

Istnieje jeden wyjątek, kiedy obrót pewnymi dobrami, nawet jeżeli nie jest wykonywany w obrocie profesjonalnym, został objęty wspólnym systemem VAT. Odnosi się to do transakcji, których przedmiotem są nowe środki transportu, gdyż istnieje wiele czynników, które mogłyby się przyczynić do naruszenia warunków konkurencyjności (m.in. różna stawka w państwach członkowskich, wysoka wartość produktu, brak odpowiednich regulacji w tym zakresie). Dlatego też dyrektywa nakazuje wprowadzenie regulacji, dzięki którym przywóz z państwa członkowskiego nowego środka transportu, nawet przez osobę niebędącą podatnikiem, będzie traktowany jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów i opodatkowany w państwie przywozu.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-25/03 postanowił, że „osoba, która nabywa lub zleca budowę domu celem zamieszkania w nim z rodziną, występuje jako podatnik i w związku z tym korzysta z prawa do odliczenia na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy 77/388 w zakresie, w jakim używa pomieszczenia znajdującego się w tym budynku jako biura do celów wykonywania, choćby tylko ubocznie, działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 i 4 tej dyrektywy i zalicza tę część budynku do majątku przedsiębiorstwa”. Tym samym podkreślił w swym orzecznictwie, że opodatkowaniu podlegają tylko te czynności, które mają charakter gospodarczy, jeśli realizowane są na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Zasada powszechności nie ma zastosowania, jeżeli realizowany jest obrót dobrami pochodzącymi z majątku osobistego oraz gdy występuje ryzyko gospodarcze tego, który je wykonuje. Jednocześnie czynność tego typu jest wyłączona ze wspólnego systemu.

Zasada powszechności opodatkowania to również używanie jednolitych zasad opodatkowania na danym rynku – niezależnie od tego, skąd pochodzi wyrób. Stąd też między innymi dyrektywa nakłada na państwa członkowskie obowiązek uznania za podatników VAT organy władzy publicznej w obszarze realizowanych przez nie zadań. Europejski Trybunał Sprawiedliwości często oświadczał, że różne traktowanie w zakresie poboru VAT jednostek, które realizują identyczną transakcję, jest sprzeczne z zasadą powszechności.

Należy zauważyć, że wszelkie zwolnienia przedmiotowe oraz podmiotowe, czy też ewentualne wprowadzenie niższych stawek podatkowych, stanowią wyjątek, jeżeli chodzi o powszechność opodatkowania. Ponadto stosowanie ich jest dopuszczalne tylko w chwili, gdy wynika to wprost z dyrektywy. Dodatkowo zasada powszechności wyklucza opcję wprowadzenia zwolnień z podatku od towarów i usług,

ponieważ nie zostały one przewidziane w dyrektywie. Dlatego też polski ustawodawca, wprowadzając do przepisów zwolnienie dla usług internetu oraz obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 7% dla dostaw, importu i wspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, naruszył zasadę powszechności [Skarga...]. Warto również w tej kwestii przedstawić stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który orzekł w sprawie sporu co do możliwości zwolnienia usług czasowego archiwizowania dokumentacji księgowo-finansowej. Sąd słusznie stwierdził, że organy podatkowe, uznając, że czynność ta jest objęta zwolnieniem z VAT, naruszyły zasadę powszechności opodatkowania [Wyrok... I SA/Wr 257/09].

Prawo wspólnotowe pozwala również na zwolnienia podmiotowe tylko jednostkom, które prowadzą działalność na małą skalę, a więc tym, które posiadają nieduży obrót. Przesłanką do jego wprowadzenia było stwierdzenie, iż małe przedsiębiorstwa nie są w stanie doprowadzić do naruszenia warunków konkurencyjności.

Do powyższych przemyśleń należałoby dodać, że zasada powszechności opodatkowania jest narzędziem, które przeciwdziała naruszeniu podstawowych założeń traktatowych. Ponadto gwarantuje warunki uczciwej konkurencji oraz swobodnego przepływu towaru i usług. W szczególności powinien o tym pamiętać polski ustawodawca w toku prac legislacyjnych, aby nowe regulacje w przyszłości nie naruszały zasady powszechności opodatkowania, ponieważ naruszenie owej zasady może w konsekwencji naruszyć pozostałe zasady (m.in. zasadę neutralności).

3. Zasada neutralności

Istotną cechą podatku od towarów i usług jest jego neutralność. Art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE stanowi, iż „zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

Przedstawiony artykuł wskazuje zasady konkurencyjne podatku, jakie zawsze trzeba mieć na uwadze, interpretując kolejne przepisy szczegółowe. W przypadku jakichkolwiek zastrzeżeń należy przyjąć taką wykładnię przepisów szczegółowych, która umożliwi w najszerszym zakresie realizację zasady wyrażonej w art. 1.

Zasada neutralności przekłada się w największym stopniu na kolejne składniki systemu VAT:

- podstawę opodatkowania,
- prawo do odliczenia podatku,
- możliwość uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego.

Podatek zostaje neutralny również dla podatnika realizującego czynności opodatkowane w innym kraju niż kraj jego siedziby, pod warunkiem, że te same czynności opodatkowane w kraju siedziby podatnika dopuszczają prawo do odliczenia. Podatek nie jest neutralny dla podmiotów wykonujących jedynie czynności zwolnione albo niepodlegające opodatkowaniu. W tej sytuacji zaistnieje wyłącznie podatek naliczony w cenie zakupionych towarów i usług i będzie stanowić element rachunku kosztów. Jeśli zakupy służą podatnikowi w części do działalności opodatkowanej, neutralność podatku pozostanie zachowana jedynie w tej części.

W sytuacji, gdy podatnik nie prowadzi działalności w kraju, w którym nie jest zarejestrowany i nie składa deklaracji, neutralność podatku gwarantuje możliwość otrzymania zwrotu podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług od podmiotów zarejestrowanych w tym kraju. Podstawą do zwrotu jest przeznaczenie zakupów do działalności opodatkowanej w innym państwie. Art. 170 Dyrektywy Rady 2006/112/WE, a także przepisy VIII i XIII Dyrektywy Rady określają wspólne podstawy normatywne dla mechanizmów zwrotu. Natomiast w Polsce takie zastosowanie ma rozporządzenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu od towarów i usług niektórych podmiotów, wydane na podstawie art. 89 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

Patrząc na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zdecydowanie widać niezgodne z prawem wspólnotowym praktyki polskich władz skarbowych. W sprawie C – 286/03 Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że już w momencie, kiedy podatnik wykonuje zakupy, które w przyszłości mają służyć czynnościom opodatkowanym, podatnik jest uprawniony do odliczenia oraz zwrotu podatku.

Ograniczeniem do odliczenia czy też zwrotu nie może być niezapłacony podatek należny przez dostawcę towarów albo usług³. Warto również przedstawić stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, który w wyroku z 21 czerwca 2006 r. (sygn. akt I SA/Łd 401/06) sformułował tezę: „Nie można się w żadnym przypadku zgodzić z twierdzeniem, iż pozbawienie podatnika prawa do zwrotu nad-

³ Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 21 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C- 354/03, C-355/03 oraz C-484/03 Optigen, Fulcrum i Bond House potwierdza ten fakt, stwierdzając, że „Transakcje, jak te rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które same nie są oszustwem w podatku od wartości dodanej, stanowią dostawy towarów dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się pojęcia, niezależne od zamiaru innego niż dany podatnik podmiotu uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcuchu dostaw, wcześniej lub później w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik. Prawo podatnika dokonującego takich transakcji do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej nie może uciec przed skutkiem tego, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w podatku od wartości dodanej”.

wyżki podatku naliczonego po wykreśleniu go z rejestru wynika z konieczności zachowania ścisłego związku pomiędzy mechanizmem podatku od towarów i usług a statusem osoby uprawnionej, która o tyle może korzystać z reguł rozliczenia podatku naliczonego i należnego, o ile zachowuje pozycję podatnika podatku od towarów i usług”. Z powyższej tezy wynika, że przed rejestracją podatnik może nabywać towary oraz usługi, natomiast po rejestracji odliczyć związane z nimi podatek naliczony.

W polskim prawie niestety w dalszym ciągu obowiązują przepisy, których należałoby nie uwzględniać. Przykładem takiego przepisu jest art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, który uniemożliwia odliczenie podatku w sytuacji importu usług, za które zapłata następuje dla podmiotu z kraju uznanego za raj podatkowy. Należy zauważyć, iż art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b ustawy o podatku od towarów i usług, który w dalszym ciągu obowiązuje i brzmi następująco: „3a. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:

b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością”, jest zbyt kategoricznie sformułowany. Jakakolwiek pomyłka, nawet o grosz, może w konsekwencji prowadzić do prób kwestionowania przez organy skarbowe prawa do odliczenia milionowych kwot. W tym momencie należy zwrócić uwagę na prawidłowy sposób interpretacji art. 88 ust. 3a pkt 3, który zabrania odliczenia podatku w przypadku, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą określoną sprzedaż. Zasada neutralności podatku odnośnie do tego przepisu zostanie zachowana dopiero w chwili, gdy zakaz odliczenia będzie odnosić się tylko do faktur, które zostały wystawione w nadmiarze. Mając powyższe na uwadze, co najmniej jedna z faktur powinna dawać prawo do odliczenia. Zaobserwowano również, że Wojewódzkie Sądy Administracyjne w oparciu o art. 88 ust. 3a pkt 1 lit a wydają orzeczenia, w których odmawiają prawa do odliczenia podatku z faktur wystawionych przez podatników, którzy nie dopełnili obowiązku rejestracyjnego. Zaistniały fakt uznawany jest za nieprawidłowe praktyki.

Należy dodać do powyższych przemyśleń, że w postępowaniach prowadzących do wymiaru podatku zasada neutralności ma ogromne znaczenie. Jeśli podczas kontroli władze skarbowe stwierdzą, że podatnik nie odliczył podatku, a miał do tego prawo, powinny wystosować do niego zapytanie, czy zamierza z tego prawa skorzystać. Natomiast przy wydawaniu decyzji powinna być brana pod uwagę treść oświadczenia. Analogicznie powinno się postępować, gdy zgodnie z ustaleniami kontroli podatnik nie wykazał w rozliczeniu zakupów, wobec których powinien był dokonać naliczenia podatku. W momencie, gdy następuje wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, import towarów, import usług lub dostawy, na rzecz której podatnikiem jest kupujący, wówczas kwota podatku należnego jest równocześnie kwotą podatku naliczonego. W takim przypadku, dokonując wymiaru, organ powinien wziąć pod

uwagę odliczenie podatku w stopniu, w jakim przysługuje ono kontrolowanemu. Wtedy VAT będzie obliczony od wartości dodanej, a zasada neutralności zostanie zachowana.

Niestety, może zaistnieć sytuacja, kiedy Polska wprowadzi aktem podstawowym ograniczenia prawa do odliczenia zgodnie z prawem wspólnotowym (zasadą neutralności), lecz zrobi to w sposób naruszający Konstytucję, gdyż prawo do odliczenia stanowi główny element konstrukcyjny podatku, który powinien być zawsze wskazany w ustawie. W takiej sytuacji podatnik będzie mógł się przyczynić do uznania takiego zapisu za niezgodny z Konstytucją. W takim przypadku organy skarbowe nie będą w stanie odmówić stosowania przepisów aktu wykonawczego dopóty, dopóki będzie on obowiązywał. Natomiast odmówić jego stosowania będą mogły sądy administracyjne, które podlegają nie tylko umowom międzynarodowym, ustawom, ale również Konstytucji. Ponadto sąd w powyższej sprawie będzie mógł skierować wniosek do Trybunału Konstytucyjnego.

Na koniec rozważań w tej kwestii warto zaznaczyć, że bez wątplenia w świecie realnym zasada neutralności doświadcza ograniczeń, ponieważ każdy podatnik ponosi w pewnym momencie koszt podatku VAT. Jednak ograniczenia tej zasady powinny być dla podatników marginalne. Ze względu na to, że istotą podatku VAT, który odróżnia go od innego rodzaju podatków pośrednich, jest właśnie zasada neutralności.

4. Zasada wielofazowości

Następną bardzo ważną zasadą wspólnego systemu VAT jest wielofazowość podatku od towarów i usług, która łączy się z zasadą neutralności oraz powszechności. Zasada wielofazowości oznacza, że podatek jest wymagany od każdej transakcji realizowanej w każdej fazie obrotu do fazy sprzedaży włącznie, a więc do chwili dostawy detalicznej zrealizowanej dla ostatecznego odbiorcy (nabywcy). Jak słusznie zauważyła Małgorzata Milicz, Europejski Trybunał Sprawiedliwości przedstawił podobną interpretację tej zasady w wyroku z 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air A/S, stwierdzając, że „wspólny system VAT oparty jest w szczególności na dwóch zasadach. Po pierwsze, VAT jest pobierany od każdej usługi lub dostawy towarów świadczonych przez podatnika odpłatnie. Po drugie, zasada neutralności podatkowej nie dopuszcza, aby uczestnicy obrotu, dokonując transakcji tego samego rodzaju, byli traktowani odmiennie w kwestii poboru VAT” [Bącał i in. 2009, s. 6]. W transakcjach dokonywanych przez podatnika VAT w momencie opodatkowania danej transakcji nie jest ważne, czy w poprzedniej fazie nastąpiła zapłata podatku, czy też nie. Podmiot, występując w charakterze podatnika, jest zobligowany daną transakcją opodatkować. Podatek jest naliczany w każdej fazie obrotu dobrem, jednak nie stanowi on dla podatnika obciążenia finansowego. Przyjęty w systemie VAT mechanizm ostatecznie przenosi realny ciężar podatku na finalnego konsumenta.

5. Zasada proporcjonalności podatku do ceny

Jak już wcześniej wspomniano, podatek od towarów i usług w świetle art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE jest dokładnie proporcjonalny do ceny towaru albo usługi. Oblicza się go stale jako iloczyn stawki procentowej oraz podstawy opodatkowania, która jest wyrażona w pieniądzu. Prawo wspólnotowe nie planuje żadnych odstępstw od tej formuły.

Państwa członkowskie są zobowiązane do wprowadzenia jednej stawki głównej, która według art. 97 ust. 1 nie powinna być niższa niż 15%. Również są zobowiązane do wprowadzenia zgodnie z art. 98 ust. 1 i art. 99 ust. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE nie więcej niż dwóch stawek obniżonych, ale nie niższych niż 5%.

Zasada ta sprawia, że każde zwiększenie ceny, jak również każde jej zmniejszenie powinno znaleźć odpowiedni wyraz w kwocie należnego podatku. Każda próba zaburzenia tego mechanizmu przez wprowadzenie rozwiązań, które utrudnią albo uniemożliwią ustalenie podatku w wysokości dokładnie proporcjonalnej do ceny, prawdopodobnie zostanie uznana za sprzeczną z prawem wspólnotowym. Art. 29 ust. 4a i 4 ustawy o podatku od towarów i usług, który uzależnia obniżenie podstawy opodatkowania (tym samym kwoty podatku należnego) od posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, jest przykładem naruszenia zasady proporcjonalności w prawie polskim. Należy zanaczyć, że wspomniany artykuł jest w zasadzie przeniesieniem regulacji wcześniej wymienionych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. Warto przedstawić stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (kiedy przepis obowiązywał w rozporządzeniu MF), który w wyroku z 3 września 2008 r. formułuje tezę, iż „przepis § 16 ust. 4 rozporządzenia MF jest sprzeczny z prawem wspólnotowym. Warunek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, od czego uzależniona jest możliwość obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji obniżenie podatku należnego) stanowi bowiem środek krajowy naruszający w nadmiernym stopniu cele i treść I i VI Dyrektywy. Brak jego spełnienia powoduje obciążenie ciężarem VAT podatnika w oderwaniu od jego rzeczywistej sytuacji podatkowej, naruszając nie tylko podstawowe zasady VAT, takie jak: proporcjonalność VAT, neutralność VAT i opodatkowanie konsumpcji wyrażone w art. 2 I Dyrektywy, lecz również art. 11, część A, ust. 1 lit. a i art. 11, część C, ust. 1 VI Dyrektywy. Ten ostatni przepis wyraźnie wskazuje na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, jednakże udzielenie kompetencji państwom członkowskim co do sformułowania warunków takiego obniżenia nie oznacza pełnej dowolności działania państwa polskiego. Granicą dla takiej dowolności jest wspomniana już zasada proporcjonalności prawa wspólnotowego. Należy uznać, że środek krajowy przewidziany w § 16 ust. 4 rozporządzenia MF przekracza ramy tego, co konieczne dla osiągnięcia jego celu, osłabia bowiem zasady wspólnego systemu VAT, a zatem jest sprzeczny z ogólną zasadą prawa wspólnotowego – zasadą proporcjonalności”. Mimo że polski ustawodawca przeniósł przepisy z rozporządzenia do ustawy, wciąż są one sprzeczne z przepisami unijnymi. Ze

względu na ten fakt nadal są przedmiotem postępowań sądowo-administracyjnych głównie ze względu na aspekt wspólnotowy. Świadczy o tym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 września 2009 r., w którym zapisano: „należy stwierdzić, że wspomniany przepis art. 29 ust. 4a ustawy o VAT jest sprzeczny z prawem wspólnotowym. Warunek posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, od którego uzależniona jest możliwość obniżenia podstawy opodatkowania (a w konsekwencji obniżenie podatku należnego), stanowi bowiem środek krajowy naruszający w nadmiernym stopniu cele i treść Dyrektywy 112. Brak jego spełnienia powoduje obciążenie ciężarem VAT – podatnika, w oderwaniu od jego rzeczywistej sytuacji podatkowej, naruszając nie tylko podstawowe zasady VAT takie jak: proporcjonalność VAT, neutralność VAT i opodatkowanie konsumpcji. Art. 90 Dyrektywy 112 wyraźnie wskazuje na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, jednakże udzielenie kompetencji Państwom Członkowskim co do sformułowania warunków takiego obniżenia, nie oznacza pełnej dowolności działania Państwa Polskiego. Granicą dla takiej dowolności jest zasada proporcjonalności prawa wspólnotowego. Należy uznać, że środek krajowy przewidziany w art. 29 ust. 4a ustawy o VAT przekracza ramy tego, co konieczne jest dla osiągnięcia jego celu, osłabia bowiem zasady wspólnego systemu VAT, a zatem jest sprzeczny z ogólną zasadą prawa wspólnotowego – zasadą proporcjonalności”.

Na koniec rozważań w tej kwestii należy zaznaczyć, że większość przepisów krajowych ograniczających prawo do odliczenia podatku naliczonego jest sprzeczna z zasadą proporcjonalności (przypadków takich jest zdecydowanie więcej). Także przepisy o charakterze technicznym nie powinny być zbyt formalistyczne oraz kłopotliwe dla podatników, a przede wszystkim powinny uwzględniać zasadę proporcjonalności.

6. Podsumowanie

Wejście Polski do grona krajów Unii Europejskiej z jednej strony pociągnęło za sobą szereg zmian dotyczących otoczenia, w jakim przyszło działać polskim podatnikom. Polskie podmioty zyskały wiele przywilejów i możliwości wspomagania rozwoju. Stworzone zostały optymalne warunki dla międzynarodowej współpracy gospodarczej. Zniesienie bariery celno-podatkowej między Polską a krajami Unii, umożliwiając swobodny przepływ towarów, dało polskim przedsiębiorcom wiele potencjalnych narzędzi i możliwości rozwoju i budowania międzynarodowej pozycji i wartości firmy. Z drugiej strony polski ustawodawca został zobligowany do dostosowania polskiego prawa podatkowego do wymogów unijnych (dyrektyw). Proces ten był i nadal jest trudny do zrealizowania, a przede wszystkim obarczony poważną odpowiedzialnością. Natomiast jakość tych zmian ma kluczowe znaczenie dla budżetu państwa oraz podatników w naszym kraju.

Niewątpliwie należy pamiętać, że im więcej ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego, tym bardziej system VAT daleki jest od ideału. W zaistniałym

stanie rzeczy krajowe przepisy zawierają dużą liczbę ograniczeń tego podstawowego dla podatku VAT prawa. W związku z tym należy ocenić je bardzo krytycznie. Zwrot nadwyżki podatku naliczonego powinien być realizowany przez władze skarbowe we względnie krótkim terminie. Dłuższy termin zwrotu podatku doprowadza do sytuacji, w której podatek VAT przestaje być neutralny. Istniejący w przepisach polskich warunek obniżenia obrotu, jakim jest wystawienie oraz otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, wydaje się sprzeczny z zasadą współmierności, a przede wszystkim, jak już wcześniej wspomniano, narusza zasadę neutralności.

Zasada proporcjonalności jest jedną z zasad podstawowych prawa Unii Europejskiej. Określa ona, że podjęte środki prawne mają być współmierne, jeżeli chodzi o cel, jaki legislator chce osiągnąć. Dlatego też przepisy powinny być tak konstruowane, żeby nie przekraczały zakresu niezbędnego do osiągnięcia określonego celu.

Ustawodawca powinien mieć na uwadze, że po dniu akcesji do Wspólnoty żadne państwo nie może rozszerzać ograniczeń istniejących i stosowanych przed dniem akcesji oraz wprowadzać nowych ograniczeń. Natomiast w momencie sporu organy skarbowe i sądy powinny odmawiać stosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem wspólnotowym i orzekać na podstawie tego drugiego (według zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego).

Literatura

- Bącał A., Dominik D., Milicz M., Ogiński P., *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11(223).
- Martini J., Karpiesiuk Ł., *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Olkiewicz T., *Najważniejsze zmiany w ustawie o VAT obowiązujące od dnia 1 grudnia 2008 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12(212).

Dokumenty

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (DzU UE z 2006 r., Nr 347, poz. 1 z późn. zm.).
- Pierwsza Dyrektywa Rady UE z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EWG).
- Skarga wniesiona w dniu 2 lutego 2009 r. – Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej (Sprawa C-49/09).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu – I SA/Wr 399/08.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie – III SA/Wa 742/09.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu – I SA/Wr 257/09.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi – I SA/Ld 401/06.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03, C-484/03 Optigen, Falcrum i Bond House.
- Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-25/03 HE.

VALUE ADDED TAX AND THE PRINCIPLES OF EUROPEAN COMMUNITY LAW

Summary: At present, value added tax exists in every European Union country. Polish accession led to the adoption of the whole Community law, including the value added tax. Poland is obliged to the harmonization of regulations in the area of value added tax with the overall objectives of the VAT system. This article presents selected principles relevant only to the value added tax which have been shaped by the European Court of Justice and Community law. The purpose of the article is to assess to what extent the principles of Community law were taken into consideration by the legislature.