

Małgorzata Militz

Przepisy dotyczące odliczania podatku naliczonego z tytułu odwrotnego obciążenia muszą uwzględniać zasadę neutralności

Słowa kluczowe: odwrotne obciążenie, prawo do odliczenia podatku naliczonego, korekta deklaracji po upływie trzech miesięcy

Z przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112/WE – i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości wynika, że jedynymi warunkami powstania prawa do odliczenia – i to bez względu na źródło powstania podatku naliczonego – jest nabycie towarów/usług przez podatnika oraz wykorzystanie tych towarów/usług do czynności opodatkowanych. Wszystkie pozostałe warunki, takie jak: posiadanie właściwej faktury, wykazanie kwoty podatku należnego, ujęcie faktury w odpowiedniej ewidencji czy deklaracji, wypełnienie obowiązków sprawozdawczych, są jedynie warunkami formalnymi uprawniającymi do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego. W wyroku z 18.03.2021 r., C-895/19, A. przeciwko Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej² – dalej wyrok TS C-895/19, A. – TS po raz kolejny potwierdził ten pogląd, przywracając zasady rozliczeń transakcji objętych odwrotnym obciążeniem do stanu sprzed 1.01.2017 r. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził tym samym wyrażany już wcześniej pogląd, że dla tego rodzaju transakcji egzekwowanie zobowiązania przy jednoczesnej odmowie wykonania prawa do odliczenia byłoby zupełnie sprzeczne z zasadą neutralności, która jest fundamentalna dla całego systemu VAT³.

1. Stan faktyczny, na tle którego toczył się spór z organem podatkowym

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Spółka A. wskazała, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonuje zakupów, w tym wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT), na terytorium Polski. Nabywane towary są następnie wykorzystywane do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług na terytorium kraju. Jak wyjaśniła, w ramach prowadzonej działalności wystąpiły i mogą wystąpić w przyszłości przypadki, w których podatek należny z tytułu WNT nie został / nie zostanie wskazany przez Spółkę we właściwej deklaracji podatkowej (względnie korekcie deklaracji) złożonej w terminie trzech miesięcy

od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (zrobiła to lub zrobi po upływie tego terminu poprzez korektę deklaracji podatkowej). Przy czym niewskazanie podatku należnego w powyższym terminie może wynikać m.in. z opóźnionego otrzymania faktury, błędnego zaklasyfikowania transakcji po stronie Spółki lub pomyłki osoby sporządzającej rejestry i deklaracje podatku od wartości dodanej. Spółka zaznaczyła także, że ma pełne prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, zaś późniejsze (niż trzy miesiące) wykazanie kwoty podatku należnego poprzez korektę właściwej deklaracji nie jest związane ani z nadużyciem prawa, ani z dążeniem do zmniejszenia podatku. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zadała następujące pytanie: Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. Spółka we wskazanym we wniosku stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym może i będzie mogła, na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym został wykazany podatek należny, nawet jeżeli

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

² EU:C:2021:216.

³ Opinia Rzecznik Generalnej Eleanor Sharpston z 13.03.2008 r. w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/05, Ecotrade SpA przeciwko Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3, EU:C:2008:173, pkt 48.

korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy?

Spółka była zdania, że w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2017 r. może i będzie mogła na skutek złożonej korekty deklaracji VAT za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, odliczyć podatek naliczony z tytułu WNT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym został wykazany podatek należny, nawet jeżeli korekta została lub zostanie dokonana później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. Jej zdaniem wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ – dalej u.p.t.u. – w brzmieniu obowiązującym od 1.01.2017 r., jest wymogiem nieznanym na gruncie dyrektywy 2006/112/WE i tym samym nie powinien mieć zastosowania, a nadto narusza zasadę neutralności podatkowej oraz zasadę proporcjonalności.

Z powyższym stanowiskiem nie zgodził się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i stwierdził, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest nieprawidłowe. Zdaniem organu interpretacyjnego wprowadzone regulacje nie są sprzeczne z dyrektywą 2006/112/WE, w szczególności z zasadą neutralności podatkowej oraz zasadą proporcjonalności, albowiem nie ograniczają prawa podatnika do obniżenia podatku należnego, wynika ono bowiem z samej konstrukcji podatku od wartości dodanej. Podkreślono także, że przepis art. 178 dyrektywy 2006/112/WE dopuścił możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie pewnych formalności warunkujących prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, a taką, zdaniem organu interpretacyjnego, jest wymóg wynikający z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b u.p.t.u., tj. termin trzymiesięczny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, do którego wpłynęła skarga na wydaną interpretację, uznając, że istnieją wątpliwości dotyczące wykładni przepisu art. 178 w zw. z art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w kontekście terminu zawitego w świetle zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności, zwrócił się na podstawie art. 267 zdanie drugie Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁵ do TS z pytaniem prejudycjalnym następującej treści: „Czy art. 167 w zw. z art. 178 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE z 2006 r. Nr L 347 s. 1 i nast. ze zm.) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym, które warunkują realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego

w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym rozliczeniu podlega podatek należny w stosunku do transakcji stanowiących wspólnotowe nabycie towarów, od wykazania podatku należnego z tytułu takich transakcji we właściwej deklaracji podatkowej, złożonej w terminie zawitym (w Polsce 3 miesiące) od upływu końca miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów i usług powstał obowiązek podatkowy?”⁶.

2. Stanowisko przyjęte przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku C-895/19, A.

W omawianym wyroku TS stwierdził, że art. 167 i 178 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych, zgodnie z którymi wykonanie prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest uzależnione od wykazania należnego VAT w deklaracji podatkowej złożonej w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Uzasadniając swoje stanowisko, na wstępie TS przypomniał, że w ramach wewnątrzwspólnotowych nabycie towarów na podstawie systemu odwrotnego obciążenia żadna zapłata VAT nie jest dokonywana pomiędzy sprzedawcą a nabywcą towaru, to nabywca bowiem jest zobowiązany do uiszczenia naliczonego VAT⁷. Powołał się też na wyrażony już wcześniej pogląd, że podatnik może co do zasady odliczyć ten sam podatek, w efekcie czego żadna kwota nie jest należna organowi podatkowemu⁸. Przypomniał utrwalone już orzecznictwo TS w zakresie prawa podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, podatku należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku, będącego podstawową zasadą wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii⁹. Podkreślił, że prawo to stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu¹⁰. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że zgodnie z art. 167 dyrektywy 2006/112/WE prawo do odliczenia naliczonego VAT powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny, zaś w myśl art. 69 tej dyrektywy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów VAT staje się wymagalny z chwilą wystawienia faktury lub, jeżeli przed tym dniem nie wystawiono faktury, z upływem terminu,

⁶ Postanowienie z 4.11.2019 r., I SA/GI 495/19, LEX nr 2743427.

⁷ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 31.

⁸ Takie stanowisko już było wcześniej wyrażane przez TS, chociażby w wyroku z 11.12.2014 r., C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl przeciwko Agenzia delle Entrate, EU:C:2014:2429 – dalej wyrok TS C-590/13, Idexx Laboratories Italia – pkt 33.

⁹ Wyroki TS: C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo; z 15.09.2016 r., C-518/14, Senatex GmbH przeciwko Finanzamt Hannover-Nord, EU:C:2016:691 – dalej wyrok TS C-518/14, Senatex – pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁰ Wyrok TS C-518/14, Senatex, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

⁵ Wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

o którym mowa w art. 222 akapit pierwszy owej dyrektywy. Tym samym prawo do odliczenia podlega wykonaniu co do zasady w tym samym okresie, w którym powstało – w świetle art. 167 dyrektywy 2006/112/WE z chwilą, gdy podatek stał się wymagalny.

Trybunał Sprawiedliwości, odwołując się do dotychczasowego orzecznictwa, przypomniał, że prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od przestrzegania warunków materialnych i formalnych przewidzianych przez dyrektywę 2006/112/WE¹¹, przy czym niespełnienie niektórych wymogów formalnych nie może prowadzić do odmowy tego prawa. Warunki materialne powstania prawa do odliczenia podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów to: 1) nabycie towarów dokonane przez podatnika, który jest zobowiązany do zapłaty VAT związanego z tymi nabyciami, oraz 2) wykorzystywanie do wykonywania czynności opodatkowanych. Państwa członkowskie na podstawie art. 180 i 182 dyrektywy 2006/112/WE mogą postanowić, że podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, nawet jeśli nie wykonał swego prawa w okresie, w którym prawo to powstało, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków i wymogów proceduralnych ustalonych przez prawo krajowe¹².

Odnosząc powyższe uwagi do sprawy będącej przedmiotem pytania prejudycjalnego, TS stwierdził, że po pierwsze, powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od materialnych warunków, które są przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE i które w odniesieniu do nabycia wewnątrzwspólnotowego są wymienione w art. 168 lit. c tej dyrektywy.

Nie może ono natomiast zależeć od uzyskania faktury ani od złożenia deklaracji czy też od rozliczenia VAT należnego z tytułu takiego nabycia w określonym terminie¹³. Po drugie, zdaniem TS przepisy wprowadzone przez polskiego ustawodawcę mogą skutkować tym, że rozliczenie kwoty wymagalnego VAT i tej samej kwoty VAT podlegającego odliczeniu, związanych z jednym i tym samym nabyciem wewnątrzwspólnotowym, nie będzie miało miejsca w tym samym okresie rozliczeniowym niezależnie od okoliczności danej sprawy, dobrej wiary podatnika i powodów opóźnienia w złożeniu deklaracji VAT należnego z tytułu takiego nabycia. Stosowanie takiego uregulowania opóźnia, z uwagi na samo naruszenie

warunku formalnego, wykonanie prawa do odliczenia VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, tym samym obarczając podatnika czasowo ciężarem VAT. Zasada, że prawo do odliczenia jest wykonywane w tym samym okresie, w którym podatek staje się wymagalny, pozwala zagwarantować neutralność podatkową. Jak podkreślił TS, sprzeczne z tą zasadą byłoby czasowe obarczanie podatnika ciężarem VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego, tym bardziej że w tego rodzaju transakcji żadna kwota nie jest należna organom podatkowym.

Powyższe argumenty doprowadziły TS do wniosku, że uregulowanie krajowe, które zakazuje w sposób systematyczny wykonywania prawa do odliczenia VAT związanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w tym samym okresie, w którym ta sama kwota VAT powinna zostać rozliczona, nie przewidując uwzględnienia wszystkich istotnych okoliczności, a w szczególności dobrej wiary podatnika, wykracza poza to, co jest konieczne, po pierwsze, do zapewnienia prawidłowego poboru VAT (w sytuacji gdy żadna kwota VAT nie jest należna na rzecz organu podatkowego), a po drugie, do zapobiegania oszustwom podatkowym.

Jak podkreślono, przepisy krajowe nie mogą uniemożliwiać w sposób automatyczny, tylko z powodu naruszenia wymogu formalnego, wykonania prawa do odliczenia VAT należnego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym jest rozliczana kwota podatku należnego.

Końcowo TS wskazał, że państwa członkowskie są upoważnione do ustanowienia, z poszanowaniem zasady proporcjonalności, sankcji w przypadku nieprzestrzegania formalnych warunków wykonywania prawa do odliczenia VAT zgodnie z art. 273 dyrektywy 2006/112/WE.

Jak podkreślono, w szczególności prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by państwa członkowskie nakładały w odpowiednich przypadkach, jako sankcje za naruszenie warunków formalnych, grzywny lub kary pieniężne proporcjonalne do wagi naruszenia¹⁴.

Jednakże taką „sankcją” nie może być pozbawienie (nawet czasowe) prawa do odliczenia podatku naliczonego.

¹¹ Zob. podobnie wyrok TS z 26.04.2018 r., C-81/17, Zabrus Siret SRL przeciwko Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava, EU:C:2018:283 – dalej wyrok TS C-81/17, Zabrus Siret – pkt 35.

¹² Wyroki TS: z 12.07.2012 r., C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” Płowdiw, EU:C:2012:458 – dalej wyrok TS C-284/11, EMS-Bulgaria Transport – pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; C-81/17, Zabrus Siret, pkt 37.

¹³ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 44.

¹⁴ Wyrok TS z 15.09.2016 r., C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2016:690, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo.

3. Konsekwencje wydania wyroku dla polskich podatników

Wydany wyrok nie powinien być chyba zaskoczeniem. Uważna lektura wcześniejszego orzecznictwa w sprawach dotyczących odliczenia podatku należnego z tytułu odwrotnego obciążenia TS dawała podstawy, by sądzić, że zapadnie takie właśnie rozstrzygnięcie. Należy przypomnieć, że dotychczas TS w kwestii realizacji prawa do odliczenia wskazywał na dwa istotne argumenty.

Po pierwsze, zasada neutralności wymaga, by prawo do odliczenia zostało przyznane, jeśli zostaną spełnione warunki materialne, nawet gdy nie będą spełnione warunki formalne. Po drugie, odliczenie to powinno być dokonywane w tym samym momencie, w którym wykazano podatek należny, gdyż nawet czasowe ograniczenie prawa do odliczenia stanowi o poniesieniu przez podatnika ciężaru VAT.

Trybunał Sprawiedliwości podkreślał też, że rozliczenie podatku należnego i naliczonego w tym samym czasie jest uzasadnione także tym, iż w sytuacji zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia żadna kwota VAT nie jest należna ani dostawcy towarów/usług, ani organom podatkowym.

Wydaje się, że obecnie bezcelowe jest dociekanie, co było przyczyną wprowadzenia z dniem 1.01.2017 r. znówelizowanych przepisów, tak niekorzystnych dla podatników. Czy było to wynikiem zmiany stanowiska resortu finansów odnośnie do określenia warunków „materialnych” i „formalnych” prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też czasowe ograniczenie miało być swoistą sankcją dla podatników, którzy nieterminowo wykazywali transakcje objęte odwrotnym obciążeniem? Dla krajowych podatników ważny był natomiast finansowy „skutek” tych zmian – konieczność uiszczenia odsetek od zaległości podatkowych (korekta deklaracji po upływie trzech miesięcy w wielu sytuacjach prowadziła do powstania zaległości podatkowej), czasem także konieczności złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty¹⁵.

I pomimo że wyrok dotyczy odliczania podatku naliczonego z tytułu WNT, to analiza uzasadnienia wyroku, w którym TS odwołał się do wcześniejszych orzeczeń¹⁶, czyni go bardzo uniwersalnym

¹⁵ Mowa o przypadku, gdy podatnik dokonujący WNT, nie mając faktury zakupowej, rozpoznawał obowiązek podatkowy w miesiącu, w którym upływał 15. dzień od końca miesiąca, w którym otrzymał towary. W praktyce często w terminie późniejszym okazywało się, że faktura była jednak wystawiona w momencie sprzedaży. Zastosowanie się do przepisów art. 86 ust. 10g i 10h u.p.t.u. oznaczało korektę trzech deklaracji.

¹⁶ Wymaga podkreślenia, iż tezie tej nie przeczy powołany przez sąd odsyłający wyrok TS z 6.02.2014 r., C-424/12, SC Fatorie SRL przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, EU:C:2014:50. Wprawdzie dotyczył on odmienniej sytuacji, mianowicie w sprawie zawisłej

i pozwala na twierdzenie, że stanowisko w nim wyrażone – dotyczące wewnątrzwspólnotowego nabycia – będzie miało zastosowanie do wszystkich innych transakcji, które podlegają (i podlegały) mechanizmowi odwrotnego obciążenia, czyli także do importu usług oraz do nabycia towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca.

Należy też wskazać, że skutki „na przeszłość” będą również obejmowały transakcje nabycia towarów i usług od krajowych podatników, czyli nabycia towarów z załącznika nr 14 do u.p.t.u., a także praw do emisji gazów cieplarnianych. Tak więc okoliczność, że przedstawiony stan faktyczny dotyczył wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nie będzie na tyle istotna, by tezy tego wyroku stosować w ograniczonym zakresie. Ponieważ TS nie ograniczył skutków wyroku w czasie, dokonana w nim wykładnia obowiązuje nie tylko „na przyszłość”, ale także „na przeszłość”¹⁷.

4. Skutki „na przyszłość”

W pierwszej kolejności należy wskazać, że mając na uwadze uregulowania unijne, w związku z wydaniem omawianego wyroku, kwestionującego zgodność krajowych przepisów z dyrektywą 2006/112/WE, podatnicy mają prawo dokonywać rozliczeń z pominięciem przepisów uniemożliwiających im odliczenie podatku naliczonego w sytuacji dokonania korekty po upływie trzech miesięcy (dotyczy to wszystkich transakcji, dla których jest przewidziany mechanizm odwrotnego obciążenia), a organy podatkowe nie mogą takiego rozliczenia kwestionować, nawet jeśli krajowe przepisy w tym zakresie nie zostały zmienione. Wynika to z zasady lojalnej współpracy, która wymaga, by Unia i państwa członkowskie podejmowały wszelkie środki ogólne i szczególne dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Co więcej, obowiązki

przed TS podatnik został pozbawiony prawa do odliczenia VAT, nieprawidłowo wykazanego, bo nabycie usług było objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia. Nabywca kwestionował odmowę prawa do odliczenia, powołując się na dwie okoliczności: 1) wcześniejszą akceptację organu co do prawa do odliczenia i 2) brak możliwości korekty faktury z uwagi na upadłość wykonującego usługę. Co znamienne, do tej wyrażonych w tym orzeczeniu – w wyroku C-895/19, A., TS się nie odwołał.

¹⁷ Zgodnie bowiem z orzecznictwem wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez TS wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres danego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni. Jedynie w wyjątkowych wypadkach TS, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Zob. wyroki TS: z 22.01.2015 r., C-401/13 i C-432/13, Vasiliki Balazs i Casa Județeană de Pensii Cluj przeciwko Casa Județeană de Pensii Cluj i Attila Balazs, EU:C:2015:26, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z 29.09.2015 r., C-276/14, Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2015:635, pkt 44–45.

nałożone na państwa członkowskie w wyniku obowiązującej zasady lojalnej współpracy powinny być realizowane przez wszystkie organy państwowe¹⁸. Wspomniana zasada wymaga, by proces wykładni przepisów krajowych był przeprowadzony w taki sposób, aby zapewnić zgodność prawa wewnętrznego z prawem unijnym¹⁹, co potwierdza także orzecznictwo sądów krajowych.

Co to w praktyce oznacza?

Podatnicy, od dnia wydania wyroku rozliczając transakcje objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia w drodze korekty deklaracji, w związku z ujęciem podatku należnego z tytułu nabycia towarów/usług, będą mieli prawo także do ujęcia tej kwoty jako podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, bez względu na moment, kiedy taka korekta zostanie dokonana.

Tym samym, u podatnika, który dokonuje w całości odliczenia zadeklarowanego podatku należnego, w związku z dokonaną korektą deklaracji VAT nie wystąpi zaległość podatkowa, a co za tym idzie – nie wystąpi konieczność zapłaty odsetek.

Należy także zauważyć, że jeszcze przed wydaniem wyroku TS C-895/19, A., ustawodawca przedstawił założenia zmian do ustawy o podatku od towarów i usług, także w kontekście rozliczeń dla transakcji objętych odwrotnym obciążeniem²⁰. Co prawda projektowana nowelizacja dotyczy jedynie zmiany zasad rozliczania podatku naliczonego od importu usług, ale należy spodziewać się – w związku z wydaniem omawianego wyroku – że zmiany legislacyjne obejmą także inne przypadki, w których jest stosowany ten mechanizm, czyli wewnątrzspółnotowego nabycia towarów oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

Trzeba podkreślić, że zmiany te powinny objąć także art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a i ust. 10g i 10h u.p.t.u. – tj. przepisy, które dla prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów wymagają również posiadania przez nabywcę faktury w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Taki wniosek nie powinien budzić wątpliwości. Trybunał Sprawiedliwości jednoznacznie w omawianym wyroku wskazał, że powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od materialnych warunków wymienionych w art. 168 lit. c dyrektywy 2006/112/WE i nie może zależeć od uzyskania faktury ani od złożenia deklaracji czy też rozliczenia VAT należnego w tytule takiego nabycia w określonym terminie²¹. Jak podkreślił, są to bowiem jedynie wymogi formalne, tym samym nawet ich niespełnienie – przy spełnieniu wymogów materialnych – nie może stanowić o odmowie prawa do odliczenia podatku naliczonego²², chyba że naruszenie tych wymogów skutkowało by uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań podstawowych²³. Jak zaznaczył TS, jeżeli organ podatkowy posiada informacje niezbędne do ustalenia, że zostały spełnione wymagania podstawowe, to nie może nakładać dodatkowych warunków dotyczących przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa²⁴.

5. Konsekwencje „na przeszłość”

Jak już wspomniano, z uwagi na nieograniczenie skutków wyroku przez TS tezy tego wyroku mogą być też zastosowane do rozliczeń już dokonanych, także tych, w stosunku do których w obrocie prawnym funkcjonują ostateczne decyzje lub też prawomocne wyroki sądowe.

W terminie 30 dni od dnia publikacji wyroku²⁵ podatnicy mogą składać wnioski o wznowienie postępowania zakończonego ostateczną decyzją (art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁶ – dalej o.p.), w terminie zaś dwóch miesięcy mogą składać wnioski o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego (art. 272 § 3 ustawy z 30.08.2020 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁷). Wskazane tryby zmian ostatecznych rozstrzygnięć nie budzą większych wątpliwości, stąd pominięto ich omawianie w niniejszym artykule.

Co jednak z rozliczeniami już wykonanymi; w jakim trybie można odzyskać nienależnie zapłacone odsetki? W pierwszej kolejności nasuwa się myśl, że z racji tego, że odsetki mają charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej, to ich odzyskanie powinno nastąpić w trybie art. 74 pkt 1 o.p. (czyli w tzw. trybie nadpłatowym). Taki pogląd jest też wyrażany w orzecznictwie

²¹ Wyrok TS C-895/19, A., pkt 45.

²² Wyrok TS C-895/19, A., pkt 47. Analogicznie wypowiedział się TS m.in. w wyrokach C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, pkt 62; C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 38.

²³ Wyrok TS C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 39 i powołane tam orzecznictwo.

²⁴ Wyroki TS: C-590/13, Idexx Laboratories Italia, pkt 40; C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo.

²⁵ Wyrok TS C-895/19, A., został opublikowany 10.05.2021 r. w Dz.Urz. UE C 182, s. 16.

²⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

²⁷ Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.

¹⁸ D. Dominik-Ogińska [w:] M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 134. Obowiązek taki spoczywa także na organie administracji publicznej, co potwierdził TS w wyroku z 13.01.2004 r., C-453/00, Kühne & Heitz NV przeciwko Produktschap voor Pluimvee en Eieren, EU:C:2004:17.

¹⁹ Wyrok TS z 10.04.1984 r., 14/83, Sabine von Colson i Elisabeth Kamann przeciwko Land Nordrhein-Westfalen, EU:C:1984:153.

²⁰ Zob. <https://www.gov.pl/web/kas/prekonsultacje-slim-vat-2-roz-poczete> (dostęp: 15.04.2021 r.).

sądowym²⁸. Jednakże – co zostanie wykazane poniżej – odzyskiwanie zwrotu nadpłaconych odsetek w tym trybie wymaga podjęcia szeregu skomplikowanych wyliczeń i dokonania dodatkowych czynności, w związku z tym zasadne wydaje się „pominięcie” tego trybu.

Należy przypomnieć, że w wielu przypadkach – na podstawie zakwestionowanego przepisu – podatnicy byli zmuszeni zapłacić odsetki od zaległości podatkowych. Jeśli podatek po upływie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy, korygował podatek należny, to w sytuacji gdy w pierwotnej deklaracji wykazał kwotę zobowiązania podatkowego, w związku z dokonaną korektą – kwota zobowiązania ulegała zwiększeniu i powstawała zaległość. Jeśli pierwotnie podatek wykazał kwotę do zwrotu VAT, to korekta podatku należnego powodowała zmniejszenie tego zwrotu i jeśli zwrot został dokonany – skutkowało to powstaniem zaległości podatkowej²⁹. Zaległość podatkowa oczywiście nie powstawała, jeśli wykazanie większej kwoty podatku należnego zmniejszało kwotę nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy³⁰. Ale nie można wykluczyć, że w praktyce miały miejsce także sytuacje, gdy wykazanie kwoty podatku należnego z tytułu transakcji objętych odwrotnym obciążeniem w miesiącu, w którym podatek wykazał nadwyżkę do przeniesienia, w jednym z kolejnych okresów rozliczeniowych spowodowało powstanie zaległości podatkowej, od której należało zapłacić odsetki.

Po wyroku, stosując tryb nadpłatowy, podatek w celu odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek będzie musiał skorygować złożone wcześniej co najmniej dwie deklaracje VAT.

Pierwszą – za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności objętej odwrotnym obciążeniem (ujmując w tym samym okresie rozliczeniowym także podatek naliczony), a także drugą, w której podatek naliczony został „pierwotnie” ujęty. W związku

²⁸ Jak wskazał NSA w wyroku z 30.03.2016 r., I FSK 1948/14, LEX nr 2066057, „instrumentem krajowym, który umożliwia podatnikowi zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym wraz ze stosownymi odsetkami za zwłokę jest art. 74 pkt 1 O.p. Przepis ten wprowadza bowiem całkowicie odrębny tryb postępowania w sprawie nadpłat, które powstają w wyniku takich orzeczeń TSUE, które dają podstawę do tego, aby podatek powołując się na jego skutki, zweryfikował stan swoich rozliczeń podatkowych, żądając zwrotu kwot, których nie musiał uiścić z uwagi na podjęte orzeczenie. Podkreśla się przy tym, że przepis ten ma zastosowanie również w sytuacji, gdy orzeczenie Trybunału skutkowało wyeliminowaniem niezgodnej z prawem unijnym wykładni prawa krajowego stosowanej przez organy podatkowe i sądy, co w istocie uniemożliwiało wcześniej podatnikowi stosowanie prawa zgodnie z prawem unijnym”.

²⁹ Art. 56 o.p.

³⁰ Jak zostanie dalej wykazane, to też stanowi kolejny argument za przyjęciem, że rozwiązanie zaprezentowane przez autorkę jest zasadne i spełnia tezy wyrażane przez TS w odniesieniu do zwrotu kwot nienależnie pobranych przez państwo członkowskie.

z korektą tych deklaracji będzie także zobowiązany złożyć wniosek o zwrot nadpłaty z jednoczesnym wnioskiem o zaliczenie powstałej nadpłaty za miesiąc, w którym powstała zaległość podatkowa. Dla lepszego zrozumienia warto posłużyć się przykładem.

Przykład

Podatnik w korekcie deklaracji za styczeń 2017 r. ujął podatek należny z tytułu importu usług, zaś podatek naliczony rozliczył dopiero w deklaracji za lipiec 2017 r. Aby odzyskać nienależnie zapłacone odsetki, podatek musi ponownie skorygować deklarację za styczeń 2017 r., w związku z tym za ten okres powstaje mu nadpłata, a także skorygować deklarację za lipiec 2017 r., w związku z czym powstanie zaległość podatkowa za ten miesiąc. Z uwagi na dokonane korekty musi także złożyć wniosek o zwrot nadpłaty za styczeń 2017 r. z jednoczesnym wnioskiem o zaliczenie tej nadpłaty na poczet zaległości podatkowej za lipiec 2017 r.

Dochodzenie zwrotu nienależnie zapłaconych odsetek jeszcze bardziej skomplikowałoby się, gdyby pierwotne ujęcie kwoty podatku należnego za styczeń 2017 r. nie skutkowało powstaniem zaległości podatkowej, a jedynie zmniejszeniem kwoty nadwyżki do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Takie „działanie” mogłoby natomiast wykreować zaległość podatkową za inny miesiąc. To pokazuje, że dochodzenie nienależnie zapłaconych odsetek w trybie nadpłatowym będzie powodować konieczność korekty deklaracji za wiele miesięcy, jak również konieczność składania wniosków o zwrot nadpłat. Czy ten tryb nie zniechęci podatników do żądania zwrotu nienależnie zapłaconych kwot?

Można zapewne przypuszczać, że wielu podatników nie podejmie tego trudu i jedynym beneficjentem omawianego wyroku będzie budżet państwa.

W związku z tym powstaje pytanie, czy jest inne rozwiązanie, które doprowadzi podatników do tego samego rezultatu bez podejmowania szeregu działań i nadmiernego angażowania służb księgowych. Czy nie jest możliwe, aby podatnicy wystąpili o zwrot nienależnie zapłaconych odsetek bez obowiązku korekty wcześniejszych rozliczeń? Istotne jest, że w rzeczywistości korekty dokonanych już rozliczeń VAT nie spowodują zmiany kwoty nienależnie zapłaconych odsetek; będą one takie same bez względu na to, czy podatek skoryguje deklarację, czy też nie.

Należy też rozważyć, czy wymaganie od podatników uruchomienia trybu nadpłatowego w celu odzyskania kwot odsetek nie narusza zasady proporcjonalności. Zasada proporcjonalności jest ogólną zasadą prawa i odgrywa fundamentalną rolę w interpretacji przepisów prawnych. Treść zasady proporcjonalności wyznaczają trzy wymogi: odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność *sensu stricto*. Wymóg proporcjonalności

muszą spełniać zarówno normy stanowionego prawa, jak i wykładnia prawa, zaś test proporcjonalności środka prawnego należy uznać za spełniony, gdy środek spełnia łącznie wszystkie wskazane wyżej wymogi określające treść zasady proporcjonalności. O ile przepis art. 74 pkt 1 o.p. spełnia wymóg odpowiedniości i konieczności, o tyle uzasadnione wątpliwości budzi spełnienie ostatniego wymogu – proporcjonalności *sensu stricto*.

Jak wykazano powyżej, dolegliwości powodowane przez zastosowanie trybu nadpłatowego nie pozostają w rozsądnych relacjach do wagi celów, które środek ma realizować (korekta lub jej brak nie wpływają na kwotę nienależnie zapłaconych odsetek, których zwrotu będzie domagał się podatnik).

Stożenie dolegliwości tego trybu (jak wskazano – bardzo poważny) nie daje się też w sposób racjonalny uzasadnić społeczną potrzebą uzyskania celów, które środek ma realizować (trudno wyjaśnić, dlaczego tylko korekta deklaracji daje prawo do odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek, skoro ich wysokość jest wartością obiektywną). Poza okolicznością, że odsetki mają charakter akcesoryjny w stosunku do zaległości podatkowej (i treść art. 74 pkt 1 o.p. wskazuje na konieczność złożenia korekty deklaracji), nie ma żadnego innego uzasadnienia, aby w celu odzyskiwania kwot nienależnie zapłaconych odsetek w związku z wyrokiem TS w tej konkretnej sprawie i w odniesieniu do transakcji objętych odwrotnym obciążeniem wymagać od podatników podejmowania szeregu skomplikowanych i pracochłonnych działań.

Powyższe prowadzi do konkluzji, że przepis ten narusza zasadę proporcjonalności w takim zakresie, w jakim dla odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek wymaga on podjęcia przez podatnika wielu działań, niewspółmiernych i nieproporcjonalnych do założonego celu.

Za przyjęciem zaproponowanego rozwiązania, pomijającego tryb „nadpłatowy” dla odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek, przemawia także zasada efektywności prawa unijnego, która zakazuje państwom członkowskim praktycznego uniemożliwiania lub nadmiernego utrudniania wykonywania praw przyznanych unijnym porządkiem prawnym³¹. W ocenie autorki, za-

stosowanie trybu „nadpłatowego” obniży efektywność prawa unijnego i praw jednostki.

Można się spodziewać, że takie podejście nie spotka się z aprobatą organów podatkowych, które będą powoływały się na dyspozycję art. 74 pkt 1 o.p. i wymagały złożenia deklaracji korygujących w celu odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek. Wydaje się jednak, że nie należy ustawać w dążeniu do odzyskania nienależnie zapłaconych odsetek; korzystny wyrok sądu może nie tylko pomóc danemu podatnikowi. Może stanowić sygnał dla ustawodawcy do zmiany przepisów w tym zakresie, które zdecydowanie nie przystają do „rzeczywistości vatowskiej”, co wyraźnie uwidoczniło się w związku z wydanym przez TS wyrokiem.

Abstract

Małgorzata Militz

The author is a tax adviser, a partner at GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy sp.k. firm

Provisions on Deducting Input Tax Due to Reverse Charge Have to Respect the Principle of Neutrality

According to Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax and case law of the Court of Justice, the only conditions for obtaining of the right to deduction, regardless of the source where input tax originated, is that the taxable person acquires goods/services and uses the goods/services for taxable activities. All other conditions, such as: having the proper invoice, demonstrating the amount of input tax, recording the invoice in the right records or tax return, complying with reporting duties - are only the formal conditions enabling the taxable person to exercise the right to deduct input tax. In the judgment of 18 March 2021, in case C-895/19, A. v. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, the CJ confirmed this view yet another time, restoring the principles of settling transactions covered by reverse charge to what they were before 1 January 2017. Thus the Court of Justice confirmed the view it had expressed earlier, namely that for this kind of transactions enforcement of the liability combined with refusal to permit the exercise of the right to deduction would be completely inconsistent with the principle of neutrality, a fundamental one for the whole VAT system.

Keywords: reverse charge, right to deduct input tax, correction of tax return after the lapse of three months

Bibliografia / References

M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącal, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013

Małgorzata Militz

Autorka jest doradcą podatkowym, współnikiem w GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy sp.k.

³¹ Przykładowo wyroki TS: z 19.07.2012 r., C-591/10, Littlewoods Retail Ltd i in. przeciwko Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, EU:C:2012:478; z 8.03.2001 r., C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft Ltd i inni, Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue i HM Attorney General,

EU:C:2001:134; z 12.12.2006 r., C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, EU:C:2006:774.