

# Zasady dotyczące podatku od towarów i usług

**W odniesieniu do podatku od towarów i usług zastosowanie mają dwojakiego rodzaju zasady: po pierwsze – zasady właściwe tylko dla tego podatku, po drugie – ogólne zasady dotyczące prawa wspólnotowego, ukształtowane przez przepisy prawa wspólnotowego oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Zasady te powinny być uwzględniane w ramach wykładni przepisów regulujących ten podatek, stanowią także mocne kryterium oceny przyjętych rozwiązań normatywnych w tym zakresie.**

## Zasady wspólnego systemu VAT

Określenie zasadniczych cech podatku od wartości dodanej miało miejsce przede wszystkim w ramach art. 2 Pierwszej Dyrektywy Rady<sup>1)</sup>. Z treści tego przepisu wynika, że założeniem wspólnego systemu VAT jest zastosowanie do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku od konsumpcji, który jest dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji mających miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym następuje obciążenie tym podatkiem. Do rozwinięcia i doprecyzowania cech wspólnego systemu VAT przyczynił się także Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (dalej: ETS/Trybunał)<sup>2)</sup>. Pozwoliło to na zdefiniowanie podstawowych, charakterystycznych cech podatku VAT, stanowiących jednocześnie fundamenty wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Są to:

- zasada powszechności opodatkowania,
- zasada proporcjonalności podatku do ceny,
- zasada jednokrotności poboru podatku
- wielofazowość opodatkowania,
- zasada neutralności,

– zasada opodatkowania konsumpcji.

Wspólny system w zakresie podatków pośrednich został przewidziany w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską (dalej: Traktatem/TWE)<sup>3)</sup>. Przystąpienie z dniem 1.05.2004 r. Polski do Unii Europejskiej oznacza przyjęcie całego dorobku prawnego Wspólnoty, w tym także w zakresie podatku VAT. Polska jest więc zobowiązana do tego by przepisy w zakresie podatku od towarów i usług były zgodne z ogólnymi założeniami systemu VAT. Należy mieć to na uwadze nie tylko przy tworzeniu przepisów w tym zakresie ale również przy dokonywaniu wykładni poszczególnych unormowań w zakresie VAT.

1) Pierwsza Dyrektywa Rady z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EWG).

2) Należy wskazać wyrok Trybunału z 13.07.1989 r. w sprawach połączonych C-93/88 i C-95/88 *Wisselink Co BV i Abemij BV i Hart Nilbrig*; z 31.03.1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit* czy też z 8.06.1999 r. w sprawach połączonych C-338/97, C-344/97 i C-390/97 *Etna Pelzl i in.*

3) Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 ze zm.

Małgorzata Militz

## Zasada powszechności opodatkowania VAT

Zasada powszechności opodatkowania VAT jest pierwszą z cech charakteryzujących podatek od wartości dodanej. Punktem wyjścia dla tej zasady są założenia traktatowe, zakładające stworzenie wspólnego rynku, charakteryzującego się swobodą przepływu towarów, osób, usług i kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Ujednolicenie zasad opodatkowania, szczególnie w zakresie podatków pośrednich, a tym samym objęcie podatkiem wszystkich transakcji dotyczących towarów i usług miało na celu zapobiegać sytuacjom, aby de-

cyzje podmiotów gospodarczych w zakresie wyboru miejsca prowadzenia działalności lub wykonywania czynności a także decyzje nabywców (zarówno podmiotów gospodarczych jak i ostatecznych konsumentów towarów i usług) w zakresie miejsca dokonania zakupu nie były warunkowane różnicami w opodatkowaniu<sup>1)</sup>. Taki wniosek wypływa także z preambuły do Dyrektywy VAT 2006/112/WE<sup>2)</sup>, w której wskazano, że realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich

ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, które nie zakłada warunków konkurencji ani nie utrudnia swobodnego przepływu kapitału<sup>3)</sup>. Wnioski takie wpływają także z orzecznictwa ETS<sup>4)</sup>.

Bez wątpienia zasada powszechności opodatkowania, w pierwszej kolejności powinna być rozumiana jako konieczność stosowania podatku do wszelkich transakcji związanych z towarami i usługami, czyli do całej konsumpcji. Z punktu widzenia dostawcy (podatnika) zasadę tę należy więc pojmować jako konieczność opodatkowania całego dokonywanego przez niego obrotu, czyli obrotu każdym dobrem, w przeciwieństwie do opodatkowania podatkiem akcyzowym, nakładanym tylko na niektóre towary. Zasada powszechności zakłada więc nałożenie podatku na każdą transakcję, na każdym etapie obrotu, ale – co bardzo istotne – tylko w sytuacji gdy będzie ona dokonywana (poza jednym wyjątkiem) w obrocie profesjonalnym. Analiza przepisu art. 2 VI Dyrektywy<sup>5)</sup> (czy też art. 2 ust. 1 lit. a Dyrektywy VAT 2006/112/WE) wskazuje bowiem, że zakres opodatkowania VAT jest wyznaczany przez dwa czynniki: po pierwsze – opodatkowaniu podlega wyłącznie dostawa towarów oraz świadczenie usług, po drugie – dostawy muszą być dokonywane przez podmiot działający w charakterze podatnika.

Zgodnie z tym przepisem dostawa towarów lub świadczenie usług podlegają opodatkowaniu, jeżeli wykonywane są przez podatnika występującego w takim charakterze. Oznacza to, że nie każda czynność dokonana przez podmiot, który ma status podatnika VAT będzie podlegać opodatkowaniu nawet jeśli wykonywana jest za wynagrodzeniem. Takie też wnioski płyną z orzeczeń ETS, który wyraźnie podkreśla, że opodatkowaniu podlegają tylko te czynności, które mają charakter gospodarczy, jeżeli dokonywane są na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika, działającego w takim charakterze<sup>6)</sup>. Jeśli więc dokonywany jest obrót dobrami pochodzącymi z majątku osobistego, a także w warunkach wyłączających ryzyko gospodarcze, tego który je wykonuje – czynność taka jest wyłączona z wspólnego systemu VAT<sup>7)</sup>, i zasada powszechności nie ma zastosowania.

Należy także zauważyć, że w celu realizacji zasady powszechności opodatkowania VAT wprowadzono jednolite definicje czynności podlegających opodatkowaniu. Wystarczy w tym miejscu zwrócić uwagę chociażby na definicję dostawy towarów, zawartą w dyrektywie, jako jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu. Pojęcie dostawy towarów nie odnosi się bowiem do przeniesienia prawa własności w formach przewidzianych w danym państwie członkowskim, lecz zostało zdefiniowane jako wszelkie transakcje zbycia towaru przez jedną stronę, w wyniku której druga strona dysponuje tym towarem, tak jakby była jego właścicielem. Właśnie mając na uwadze zasadę powszechności opodatkowania oraz cel jaki służył harmonizacji w zakresie podatku od wartości dodanej, ustawodawca wspólnotowy wprowadził jednolitą definicję dostawy towarów, „oderwaną” od regulacji cywilistycznych państw członkowskich<sup>8)</sup>. To pozwala na zastosowanie jednolitych zasad opodatkowania we wszy-

stkich państwach członkowskich i zapobiega naruszeniu warunków konkurencji.

Zasada powszechności opodatkowania to także stosowanie jednolitych zasad opodatkowania na danym rynku bez względu na fakt, skąd pochodzi produkt. Dlatego też np. dyrektywa nakłada na państwa członkowskie obowiązek uznania za podatników VAT organy władzy publicznej w zakresie wykonywanych przez nie zadań. Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę na konsekwencje ewentualnego wyłączenia z kategorii podatników organów władzy publicznej. Jeśli miałyby to bowiem doprowadzić do zakłócenia konkurencji, wówczas czynności wykonywane przez te podmioty powinny podlegać opodatkowaniu<sup>9)</sup>. Trybunał też wielokrotnie podnosił, że zasada powszechności opodatkowania sprzeciwia się temu, by podmioty gospodarcze wykonujące takie same transakcje były odmiennie traktowane w zakresie poboru VAT<sup>10)</sup>.

Dlatego też wszelkie odstępstwa od powszechności opodatkowania, czy to w zakresie zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, czy też wprowadzenia niższych stawek podatkowych mają charakter wyjątkowy a możliwość ich zastosowania musi wynikać wprost z dyrektywy. Co więcej, zasada powszechności VAT wyklucza możliwość wprowadzenia zwolnienia z VAT<sup>11)</sup>, które nie zostało przewidziane w dyrektywie ani potwierdzone zgodnie z wyjątkiem przewidzianym przez tę dyrektywę. Jeśli sytuacja taka nastąpi, będzie to stanowiło naruszenie art. 2 VI Dyrektywy<sup>12)</sup>.

Poza zwolnieniami przedmiotowymi przepisy wspólnotowe dopuszczają możliwość wprowadzenia zwolnień (zwolnienia podmiotowe) dla podmiotów wykonujących działalność gospodarczą w niewielkim zakresie (czyli wykazujących niski obrót). I pomimo, że wprowadzenie tego zwolnienia bez wątpienia stanowi wyłom w zasadzie powszechności opodatkowania, to przesłanką do jego wprowadzenia była konstatacja, że działalność gospodarcza w tak niewielkim zakresie nie doprowadzi do naruszenia warunków konkurencji ani też nie zagrozi swobodzie przepływu kapitału.

Jak wspomniano, harmonizacja w zakresie podatku od wartości dodanej a w konsekwencji i obowiązek zastosowania zasady powszechności opodatkowania dotyczy transakcji dokonywanych w obrocie profesjonalnym. Z uwagi jednak na fakt, że obrót pewnymi dobrami mógłby się przyczynić do naruszenia warunków konkurencji, niektóre transakcje – nawet jeśli nie są wykonywane w obrocie profesjonalnym – zostały włączone do wspólnego systemu VAT. Dotyczy to transakcji, których przedmiotem są nowe środki transportu. Z uwagi na fakt, iż w różnych państwach członkowskich stawka podstawowa VAT jest różna (od 16 % do 25 %) a także, że wartość tego rodzaju towarów jest znacząca, brak stosownych regulacji w tym zakresie bez wątpienia doprowadziłby do naruszenia warunków konkurencji. Ze względów ekonomicznych potencjalni nabywcy zapewne dokonywaliby zakupu nowych środków transportu w państwie, w którym stawka jest niższa niż w państwie, w którym nabywca zamieszkuje. Mając na względzie ten aspekt, dyrektywa nakazuje wprowadzenie w poszcze-

gólnych państwach członkowskich regulacji, na mocy których przywóz z państwa członkowskiego nowego środka transportu, także przez osobę fizyczną czy też inny podmiot, nie będący podatnikiem będzie traktowany jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, opodatkowane w państwie przywozu.

Zasada powszechności opodatkowania jest więc instrumentem zapobiegającym naruszenia podstawowych założeń traktatowych, m.in. istnienia wspólnego rynku wewnętrznego Wspólnoty. Zasada ta stoi na straży zapewnienia warunków uczciwej konkurencji, umożliwia swobodny przepływ towarów i usług. Należy o tym szczególnie pamiętać, gdyż naruszenie zasady powszechności opodatkowania może także przynieść efekty w postaci naruszenia innych zasad VAT, takich jak zasada neutralności, opodatkowania konsumpcji i zasady proporcjonalności<sup>13)</sup>.

1) R. Namysłowski, K. Sachs, *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 47.

2) Dyrektywa VAT 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE z 2006 r. Nr 347, s. 1 ze zm.).

3) Zob. pkt 4 Preambuły do Dyrektywy VAT 2006/112/WE.

4) Zob. wyrok z 3.10.2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*.

5) Dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE L z 1977 r. Nr 145, s. 1).

6) Wyrok ETS z 21.04.2006 r. w sprawie C-25/03 *H.E.*, A. Bącal, D. Dominik, M. Militz, M. Bącal, *Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT*, Wrocław 2008, s. 51.

7) Zob. J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, Wrocław 2008, s. 32.

8) Przykładowo wyrok ETS z 9.02.1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV* oraz z 21.04.2006 r. w sprawie C-25/03.

9) Wyrok ETS z 17.10.1989 r. w sprawach połączonych C-231/87 i C-129/88 *Commune di Carpaneto Piacentino et Commune di Rivergaro*.

10) Przykładowo wyrok z 7.05.1998 r. w sprawie C-216/97 *Komisja Wspólnot Europejskich v. Hiszpanii* czy też wyrok z 8.06.2006 r. w sprawie C-106/05 *L.u.P GmbH*.

11) Jako przykład niezastosowania się do tej zasady należy wskazać wprowadzenie z dniem 1.05.2004 r. przez polskiego ustawodawcę zwolnienia dla usług Internetu czy też wprowadzenie stawki obniżonej w wysokości 7% do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego (*Komisja Wspólnot Europejskich v. Rzeczypospolitej Polskiej* w sprawie C-49/09, skarga wniesiona w dniu 2.02.2009 r.).

12) Zwrócił na to uwagę WSA we Wrocławiu, rozstrzygając spór co do możliwości zwolnienia usług czasowego przechowywania akt osobowych i dokumentacji księgowo-finansowej. Jak zauważył sąd, organy podatkowe przyjęły że czynność ta jest objęta zwolnieniem z VAT, czym naruszyły zarówno przepisy art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.; dalej: ustawa o VAT) ale także i zasadę powszechności opodatkowania (wyrok WSA we Wrocławiu z 12.08.2009 r., I SA/Wr 257/09).

13) J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT...*, s. 33.

#### Małgorzata Militz

Autorka jest doradcą podatkowym, menedżerem w spółce doradztwa podatkowego „MMR Consulting” sp. z o.o.

Piotr Ogiński

## Zasada proporcjonalności podatku do ceny

Zgodnie z art. 1 ust. 2 Dyrektywy VAT 2006/112/WE VAT jest dokładnie proporcjonalny do ceny towaru lub usługi. Oblicza się go zawsze jako iloczyn stawki procentowej i wyrażonej w pieniądzu podstawy opodatkowania. Prawo wspólnotowe nie przewiduje żadnych odstępstw od tego modelu.

Państwa członkowskie mają obowiązek wprowadzenia jednej stawki podstawowej, która na podstawie art. 97 ust. 1 nie może być niższa niż 15% oraz nie więcej niż dwóch stawek obniżonych nie niższych niż 5%, zgodnie z art. 98 ust. 1 i art. 99 ust. 1 Dyrektywy VAT 2006/112/WE.

Zasada ta powoduje, że każde zwiększenie ceny oraz każde jej zmniejszenie powinno znaleźć odpowiednie odzwierciedlenie w kwocie należnego podatku. Każde zakłócenie tego mechanizmu poprzez wpro-

wadzenie rozwiązań utrudniających lub uniemożliwiających ustalenie podatku w wysokości dokładnie proporcjonalnej do ceny może zostać uznane za sprzeczne z prawem wspólnotowym. Przykładem naruszenia tej zasady w prawie polskim jest przepis art. 29 ust. 4a i 4c ustawy o VAT, który uzależnia możliwość obniżenia kwoty podatku należnego od otrzymania przez sprzedawcę potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.<sup>1)</sup>

1) Zostało to dostrzeżone w wyroku WSA w Warszawie z 30.09.2009 r. (III SA/Wa 742/09).

#### Piotr Ogiński

Autor jest doradcą podatkowym, Partnerem w „L.F. & B”. sp. z o.o. we Wrocławiu