

Czy możliwe jest niesymetryczne powołanie na dyrektywę

Optymalizacja / Do końca 2010 r. polskie przepisy dotyczące opodatkowania VAT usług szkoleniowych były niezgodne z prawem UE. W konsekwencji podatnicy zyskali prawo do odliczenia podatku naliczonego, pomimo że świadczone usługi podlegały zwolnieniu

Konstytutywną zasadą VAT jest możliwość odliczenia podatku naliczonego w przypadku, gdy sprzedaż podlega opodatkowaniu. Jeżeli sprzedaż jest z opodatkowania zwolniona, co do zasady, odliczenie to nie przysługuje. Te podstawowe zasady ulegają jednak załamaniu w przypadku niezgodności przepisów krajowych z nadrzędnymi wobec nich regulacjami unijnymi.

Odliczenie na podstawie dyrektywy

W wyroku z 18 stycznia 2001 r. w sprawie Stockholm Lindöpark AB (C-150/99) Europejski Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie potwierdził, że prawo do odliczenia VAT naliczonego, uregulowane w art. 17 ust. 2 VI Dyrektywy (art. 168 obecnie obowiązującej dyrektywy VAT) jest przepisem o zastosowaniu bezpośrednim. Tym samym we wszystkich przypadkach, gdy dane państwo członkowskie ogranicza prawo do odliczenia w sposób niewynikający bezpośrednio z dyrektywy, podatnicy mogą powoływać się wprost na obecny art. 168 dyrektywy VAT, aby skutecznie uzasadnić swoje prawo do odliczenia.

Jeśli więc dane państwo członkowskie odebrało podatnikowi prawo do odliczenia w sposób sprzeczny z dyrektywą, to uprawnia to tego podatnika do powołania się na przepisy dyrektywy i odliczenia VAT na tej podstawie. Z wyroku ETS wynika, że dotyczy to nie tylko bezpośredniego ograniczenia lub wyeliminowania prawa do odliczenia, ale także niesłusznego zwolnienia z VAT. Ono również pozbawia bowiem podatnika prawa do odliczenia VAT (obowiązuje bowiem ogólna reguła, że nie można obniżyć podatku należnego o VAT naliczony związany ze sprzedażą zwolnioną).

Zaniedbania fiskusa

Wynikające z orzeczenia ETS prawo do odliczenia VAT naliczonego związanego z zakupami, , nie oznacza obowiązku wykazania podatku należnego ze sprzedaży, która została zwolniona z opodatkowania niesłuszenie. Obowiązek prawidłowej implementacji przepisów dyrektywy ciąży bowiem na państwach członkowskich. Wprowadzenie zwolnienia, gdy nie

jest ono przewidziane w dyrektywie jest zatem poważnym naruszeniem prawa wspólnotowego, które daje podstawy do odpowiedzialności odszkodowawczej danego kraju. Dlatego o ile podatnik może powoływać się wprost na dyrektywę i na tej podstawie korzystać z prawa do odliczenia, tak aparat administracyjny państwa nie ma już takiego uprawnienia. Opodatkowania nie można bowiem domniemywać i żaden kraj członkowski nie może nakładać opodatkowania z ominięciem wprowadzonych przez siebie regulacji krajowych, bazując wprost na dyrektywie, gdyż zaniedbanie państwa w tym zakresie nie może obracać się przeciw podatnikowi.

To właśnie z tej jednostronności wynika paradoksalna z punktu widzenia zasad konstrukcyjnych podatku VAT sytuacja, w której podatnik wykonuje czynności zwolnione z VAT (bo przepis krajowy nakazuje zastosowanie zwolnienia), jednocześnie mając prawo do odliczenia (na podstawie Dyrektywy). Paradoks ten wynika z hierarchii norm - uprawnienie do powoływania się podatników na dyrektywę dla uzasadnienia ich praw jest nadrzędne wobec ogólnego warunku odliczenia w postaci istnienia związku podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną.

Dotychczasowe orzecznictwo

Na tle wskazanego wyroku ETS w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych zarysował się pogląd, zgodnie z którym jeżeli podatnik wykonuje czynności, które zostały zwolnione z VAT na podstawie sprzecznego z dyrektywą przepisu krajowego, to zachowuje prawo do odliczenia na podstawie dyrektywy. Potwierdzają to wyroki dotyczące podatników świadczących usługi szkoleniowe. Przykładem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lipca 2009 r. (I FSK 1244/08) oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 października 2011 r. (III SA/Wa 456/11; orzeczenie nieprawomocne). Sądy stwierdzały w nich, że regulacje unijne sprzeciwiają się możliwości zwolnienia z VAT podmiotów prowadzących działalność szkoleniową w celach komercyjnych, która dotyczy jedynie podmiotów realizujących cele publiczne. Tymczasem w ustawodawstwie polskim całkowicie zwolniono takie usługi opodatkowania. W wyniku tego podatnicy zostali pozbawieni możliwości odliczenia VAT naliczonego.

Podobne orzeczenia zapadły w sprawach dotyczących aportów. Przykładem są wyroki NSA: z 3 grudnia 2009 r. (I FSK 1298/08 i I FSK 2038/08), z 26 lutego 2010 r. (I FSK 150/09), z 1 października 2010 r. (I FSK 1591/09), z 8 lutego 2011 r. (I FSK 96/10).

Takie same wnioski wynikają z dotyczącego usług badawczo – rozwojowych orzeczenia NSA z 12 października 2011 r. (I FSK 1483/10) oraz wyroku tego sądu w sprawie usług związanych z dystrybucją filmów, nagrań video i dvd (orzeczenie z 20 marca 2012 r., 848/11).

We wszystkich tych sprawach sądy jednoznacznie orzekały, że krajowe zwolnienie nie może uniemożliwiać odliczenia podatku naliczonego, skoro na gruncie regulacji unijnych czynności określonego rodzaju podlegają opodatkowaniu.

Pojawiły się wątpliwości

Niestety ostatnio w tej jednolitej linii orzeczniczej pojawił się wyłom. Na kanwie wspomnianego wyroku WSA z 17 października 2011 r., w wyniku skargi kasacyjnej ministra finansów, NSA w postanowieniu z 27 kwietnia 2012 r. (I FSK 54/12) postanowił skierować pytania prejudycjalne do ETS i zawiesić postępowanie w toczącej się sprawie. Pytania NSA w pierwszej kolejności zmierzają do ostatecznego wyjaśnienia czy regulacje krajowe zwalniające z opodatkowania również usługi edukacyjne świadczone przez podmioty niepubliczne w celach komercyjnych są niezgodne z dyrektywą unijną, a dopiero w przypadku pozytywnej odpowiedzi na to pytanie do ustalenia, czy w takiej sytuacji podatnik faktycznie będzie uprawniony jednocześnie do stosowania zwolnienia od podatku oraz korzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Odpowiedź na pierwsze pytanie wydaje się być oczywista. Trybunał wielokrotnie bowiem przypominał, że pojęcia używane do określenia zwolnienia z podatku - jako stanowiące odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania - należy interpretować w sposób ścisły. Przykładem mogą tu być wyroki ETS: z 7 marca 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko Republice Finlandii (C-169/00) oraz z 20 czerwca 2002 r. w sprawie Komisja przeciwko Republice Federalnej Niemiec (C-287/00). Dodatkowo, polski ustawodawca z początkiem 2011 r. zmienił przepisy w zakresie zwolnienia usług szkoleniowych znacząco je zawężając, co potwierdza ich wcześniejszą niezgodność z dyrektywą.

Inaczej natomiast może rozstrzygnąć się kwestia odpowiedzi na drugie z postawionych pytań, dotyczące możliwości odliczenia podatku naliczonego mimo stosowania zwolnienia w odniesieniu do sprzedaży. Trybunał nie jest tu bowiem jednomyślny, czego przykładem może być wyrok z 14 grudnia 2006 r. w sprawie VDP Dental Laboratory przeciwko Staatssecretaris van Financiën (C-401/05).

W opinii Rzecznika Generalnego w tej sprawie, w sytuacji gdy nie istnieje możliwość dokonania wykładni prawa krajowego zgodnej z dyrektywą, w celu uzyskania prawa do odliczenia VAT podatnik może powołać się bezpośrednio na dyrektywę. Niemniej jednak wykluczone jest "niesymetryczne" powoływanie się na jej przepisy. Oznacza to, że podatnik co do zasady nie może powoływać się na dyrektywę w celu domagania się prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie płacąc podatku należnego. Główna zasada systemu podatku od wartości dodanej jest bowiem taka, że prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy opodatkowanych transakcji objętych podatkiem należnym, dających prawo do jego odliczenia. W przypadku dostaw, które są zwolnione od podatku ze względu na nieprawidłową transpozycję dyrektywy, możliwość odliczenia podatku naliczonego naruszałaby tę zasadę. W konsekwencji w celu domagania się przyznania możliwości odliczenia podatku na mocy dyrektywy podatnik zobowiązany jest jednocześnie wnioskować o opodatkowanie jego sprzedaży na tej samej podstawie.

Analiza stanowiska Rzecznika Generalnego pozwala przyjąć, że jeżeli podatnik zdecyduje się powołać na stosowny przepis dyrektywy, to oznaczać to będzie odmowę zastosowania przepisu prawa krajowego przewidującego zwolnienie z VAT. W konsekwencji określone czynności zostaną opodatkowane, a podatnikowi przysługiwać będzie prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia towarów lub usług wykorzystywanych do tej czynności. Jeżeli jednak podatnik skorzysta ze zwolnienia przewidzianego w przepisach prawa krajowego, które jest niezgodne z dyrektywą, to nie może jednocześnie skorzystać z prawa do odliczenia z tytułu towarów lub usług wykorzystywanych do tej czynności.

Stanowisko rzecznika generalnego, w okrojonej co prawda formie, zostało zawarte w wydanym w tej sprawie wyroku. Trybunał orzekł, że przedsiębiorstwo, które sprzeciwia się stosowaniu uregulowania krajowego, z tego względu, że jest ono niezgodne z VI dyrektywą, może oprzeć się bezpośrednio na jej przepisach celem opodatkowania VAT dostaw, a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia VAT naliczonego w zakresie tych dostaw.

Do podobnego wniosku przychylił się NSA w przywołanym postanowieniu z 27 kwietnia 2012 r. Wynika z niego, że zdaniem sądu podatnik nie może jednocześnie korzystać ze zwolnienia i odliczać podatku naliczonego. NSA zauważył jednak przy tym, że kwestia ta może budzić uzasadnione wątpliwości w świetle rozbieżnych orzeczeń TSUE.

RAMKA – FOTO

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga, doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezesem zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA sp. z o.o. w Pilchowicach

W obliczu wskazanych orzeczeń sądów krajowych i unijnych, w najlepszej sytuacji są podatnicy, którzy świadczyli swoje usługi poza granicami kraju. Ze względu na fakt, że usługi tego typu podlegają opodatkowaniu w kraju siedziby nabywcy, mogą oni wnioskować o zastosowanie regulacji unijnych również do własnej sprzedaży (czyli jej opodatkowanie) gdyż nie spowoduje to wystąpienia podatku należnego w krajowym rozliczeniu, a więc cała kwota podatku naliczonego będzie podlegała zwrotowi. W operacji tej nie można jednak zapomnieć, że odliczenie podatku naliczonego, pierwotnie ujętego jako koszt uzyskania przychodów w podatku dochodowym, spowoduje zwykle powstanie zaległości w tym podatku, którą będzie trzeba uregulować wraz z odsetkami.

W trochę gorszej sytuacji są natomiast przedsiębiorcy, którzy świadczyli usługi szkoleniowe zarówno w kraju, jak i zagranicą. Przed skorygowaniem deklaracji powinni oni sprawdzić, czy naliczenie podatku należnego od sprzedaży krajowej nie spowoduje w konsekwencji konieczności jego zapłaty, co byłoby działaniem nieracjonalnym z ekonomicznego punktu widzenia. Tam jednak, gdzie i tak powstanie nadwyżka podatku naliczonego do zwrotu pozostaje oszacować korzyści płynące z jej uzyskania w porównaniu z ewentualną zaległością w podatku dochodowym. Ta będzie zaś niższa niż w przypadku podatników świadczących usługi poza granicami kraju, ponieważ w wyniku naliczenia podatku należnego od sprzedaży krajowej zmniejszy się także wartość przychodów.

Tym zaś podatnikom, którzy świadczyli usługi jedynie w kraju, pozostaje czekać na ostateczne rozstrzygnięcie ETS. Muszą jednak mieć na uwadze pięcioletni okres korekty w VAT, liczony od początku roku, którego korekta dotyczy. W związku z tym, wszyscy, którzy chcą zachować możliwość odliczenia podatku naliczonego, do końca obecnego roku powinni złożyć korekty co najmniej za 2008 rok. Oczywiście w tych korektach należy wykazać podatek naliczony do zwrotu, natomiast sprzedaż pozostawić jako zwolnioną. To w konsekwencji będzie prowadziło do wszczęcia postępowania podatkowego, jednak do jego zakończenia wyrok ETS może zostać ogłoszony. Jeśli będzie korzystny dla podatników, postępowania zakończą się wydaniem pozytywnych decyzji. Jeśli zaś rozstrzygnięcie będzie

niekorzystne, postępowania zakończą się odmową zwrotu podatku, co jednak nie poniesie za sobą żadnych negatywnych skutków dla podatników.

KONIEC RAMKI

Maciej Jurczyga