

Prawo i praktyka

Nie każde zwolnienie lub zwrot podatku to ulga

07.12.2012, Jan Czerwiński

Niektóre prawa podatników wynikające z przepisów wspólnotowych są traktowane przez fiskusa jako przywileje. Organy pomijają bowiem cele unijnych regulacji.

W interpretacjach organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym stosowania zwolnień podatkowych, obniżonych stawek czy zwrotu podatku często prezentowane jest stanowisko, że przepisy ich dotyczące należy interpretować ściśle, czyli tak, aby przypadkiem nie nadać zbyt szerokiego znaczenia tym wyjątkowym instytucjom.

Jakkolwiek z tym stanowiskiem należy się zasadniczo zgodzić, to z uwagi na harmonizację prawa podatkowego na poziomie wspólnotowym rygorystyczne przestrzeganie wskazanej „ściślej” wykładni prawa może prowadzić do faktycznego wypaczenia treści i celów wspólnotowych regulacji.

Aby to zobrazować, posłużę się kilkoma przykładami dotyczącymi podatków podlegających harmonizacji na poziomie wspólnotowym, tj. podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego.

Stawka 0 proc. w WDT

We wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej zwolnieniu od opodatkowania podlegają dostawy wewnątrzwspólnotowe (WDT). W polskiej ustawie o VAT ustawodawca zdecydował implementować unijne przepisy opodatkowując WDT stawką zero proc. Jednocześnie wprowadził katalog warunków, w szczególności dokumentacyjnych, których spełnienie pozwala na zastosowanie tej stawki podatku.

Przepisy ustawy o VAT w zakresie prawa do stosowania stawki zero proc. są od lat przedmiotem sporów podatników z organami podatkowymi, które w wyjątkowo formalistyczny sposób je interpretują. Organy podkreślają przy tym, że taka wykładnia jest konieczna z uwagi na wyjątkowy charakter wszelkich ulg, także tej w postaci preferencyjnej stawki podatku zero proc.

Tymczasem trzeba podkreślić, że zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych od podatku od wartości dodanej jest jednym z elementów zharmonizowanego systemu tego podatku.

Jak wynika z preambuły do Dyrektywy 2006/112/WE, wewnątrzwspólnotowe transakcje dokonywane przez podatników innych niż podatnicy zwolnieni należy opodatkowywać w państwach członkowskich przeznaczenia według stawek i na warunkach określonych przez te państwa członkowskie. Zwolnienie WDT od podatku od wartości dodanej jest zasadą (cechą systemu podatkowego), a nie wyjątkiem. Dlatego polskie przepisy regulujące tę instytucję muszą być wykładane w sposób zapewniający pełną realizację tej zasady.

Sądy potwierdzają

WSA w Warszawie w wyroku z 27 września 2007 r. (III SA/Wa 1210/07)

wskazał, że stosowanie stawki zero proc. z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy nie jest wyjątkiem od zasady, lecz regułą, od której wyjątkiem jest stosowanie stawki krajowej. Ewentualne wątpliwości dotyczące opodatkowania transakcji powinny być zatem rozstrzygane na korzyść reguły ogólnej, czyli stosowania stawki zero proc.

Z kolei **Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 11 października 2010 r. (I FPS 1/10)** orzekł, że regulacje ustawy o VAT nie mogą pozbawiać podatnika prawa do stosowania stawki zero proc. tylko z powodu niespełnienia obowiązków formalnych, wymagających przedstawienia dokumentów zawierających ściśle określone dane, jeżeli obiektywnie dowiedziono, że towary będące przedmiotem dostawy zostały faktycznie wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego.

Podsumowując, sądy administracyjne, wychodząc od istoty i celu przepisów prawa wspólnotowego, doszły do wniosku, że przepisy prawa krajowego, pomimo posługiwania się instytucją o charakterze ulgi (stawka podatku zero proc.), są de facto regulacjami o zasadniczym, a nie wyjątkowym charakterze. Brak jest podstaw do przyjęcia stanowiska o konieczności ich wyłącznie ścisłego interpretowania, z krzywdą dla podmiotów

dokonujących dostaw towarów na rynki pozostałych państw Unii Europejskiej.

Alkohol stosowany w produkcji

Także kwestia interpretacji przepisów w zakresie zwolnień od podatku akcyzowego doprowadziła do sporów z organami podatkowymi.

Przykładem były przepisy dotyczące warunków stosowania zwolnienia od akcyzy alkoholu etylowego skażonego, zgodnie z wymogami określonymi w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, czy też alkoholu służącego do produkcji produktów leczniczych.

Organy podatkowe uznawały, że zwolnienie dla skażonego alkoholu etylowego lub alkoholu stosowanego w produkcji leków należało wy- kładać w sposób ścisły, ponieważ zwolnienie jest wyjątkiem od zasady powszechności i równości opodatkowania.

W tym kontekście zwraca uwagę **wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-63/06 UAB Profisa**, w którym Trybunał wskazał, że zwolnienie produktów objętych przepisem art. 27 ust. 1 Dyrektywy Rady 92/83/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (tj. przepisem wprowadzającym katalog obligatoryjnych zwolnień podatkowych) jest zasadą, a odmowa jego przyznania – wyjątkiem.

Uprawnienie państw członkowskich do określenia warunków służących zagwarantowaniu prawidłowego i uczciwego stosowania zwolnień oraz zapobiegania ewentualnym przypadkom uchylania się od opodatkowania nie może zatem podważać bezwarunkowego charakteru obowiązku stosowania samego zwolnienia.

Inaczej mówiąc, TSUE podkreślił, że w systemie zharmonizowanego podatku akcyzowego funkcjonują zwolnienia podatkowe, które stanowią podstawową cechę samego systemu, a nie odstępstwo od reguły, nakazującej opodatkowanie wyrobów akcyzowych.

Niedopuszczalne jest więc dokonywanie wykładni przepisów krajowych implementujących normy prawa wspólnotowego w sposób, który efektywnie prowadziłby do podważenia istoty wprowadzanych do krajowego porządku prawnego przepisów wspólnotowych.

Liczy się miejsce konsumpcji

Innym przykładem regulacji prawnej o fundamentalnym wręcz znaczeniu, a jednocześnie uregulowanej w sposób przyjęty dla preferencji podatkowych jest instytucja zwrotu podatku akcyzowego w odniesieniu do dostaw wewnątrz- wspólnotowych wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą.

Podobnie jak przy zwolnieniach także w przypadku zwrotu akcyzy w sytuacji dokonania dostawy wewnątrz- wspólnotowej wyrobów z zapłaconą akcyzą organy podatkowe wskazywały na potrzebę ścisłej interpretacji warunków stosowania zwrotu podatku. Prowadziło to do pozbawienia prawa do zwrotu podatników, w szczególności z branży kosmetycznej, dokonujących dostaw niektórych wyrobów akcyzowych.

Organy celne twierdziły, że dostawa towaru, w którym zawarty jest alkohol będący wyrobem akcyzowym, od którego zapłacono akcyzę, nie uprawnia podatnika do zwrotu podatku. Stanowisko to opierały na założeniu, że krajowe przepisy dotyczące zwrotu akcyzy nie wskazywały wprost uprawnienia do żądania zwrotu w przypadku, gdy wyrób akcyzowy jest wyłącznie składnikiem dostarczanych transgranicznie towarów.

Interpretując regulacje krajowe w świetle prawa wspólnotowego, **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 8 marca 2012 r. (III SA/Łd 62/12)** doszedł do wniosku, że pogląd organów celnych był błędny.

Poprzez zbytnie przywiązanie do formalistycznej wykładni przepisów organy podatkowe często wypaczają ich znaczenie

W szczególności wskazał, że z dyrektywy horyzontalnej wynikają dwie podstawowe zasady:

Σ pobór akcyzy następuje w państwie członkowskim, w którym wyrób akcyzowy dopuszczony jest do konsumpcji

Σ obowiązek podatkowy powstaje w momencie dopuszczenia do konsumpcji towaru podlegającego akcyzie.

Realizacja tych zasad wymaga, aby podatek akcyzowy zapłacony wstępnie w jednym państwie członkowskim, został zwrócony podatnikowi, gdy wyrób akcyzowy zostanie ostatecznie przeznaczony do konsumpcji w innym państwie członkowskim (zostanie tam przemieszczony do celów handlowych).

Jak wskazał sąd: „uprawnienie do zwrotu podatku zapłaconego w państwie członkowskim, w którym nastąpiło pierwotne dopuszczenie wyrobu do konsumpcji, ma ten skutek, że w omawianych transakcjach podatek akcyzowy pobierany jest jednokrotnie w państwie

członkowskim, w którym następuje ostateczna konsumpcja wyrobu akcyzowego. (...)
Podstawowym celem ustanowienia oraz stosowania procedury z zapłaconą akcyzą w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów akcyzowych z Polski do innego państwa członkowskiego jest umożliwienie dostawcy tych wyrobów uzyskania zwrotu podatku akcyzowego zapłaconego w kraju".

Słusznie zatem sąd zauważył, że system podatku akcyzowego oparty na założeniu jednokrotności opodatkowania akcyzą wymaga ze swej istoty dokonania zwrotu akcyzy w przypadku, gdy nie doszło do konsumpcji wyrobu akcyzowego w państwie, w którym akcyza była pierwotnie zapłacona.

Wynika z tego, że interpretując krajowe przepisy w zakresie zwrotu podatku, trzeba zwrócić uwagę na cel ich wprowadzenia, a nie na zastosowaną instytucję zwrotu. Zwrot akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej towarów zawierających w swym składzie alkohol etylowy będący wyrobem akcyzowym realizuje zaś cel wynikający z dyrektywy.

**Jan Czerwiński radca prawny, Senior Tax Consultant w Praktyce
Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.**

Prawo podatkowe jest w Unii Europejskiej harmonizowane zasadniczo przy wykorzystaniu dyrektyw. Są to akty prawne wiążące państwa członkowskie co do rezultatu, a nie co do środków i form ich osiągnięcia.

To nie technika legislacyjna przyjęta przy implementacji regulacji wspólnotowej do krajowego porządku prawnego powinna decydować o znaczeniu przepisu, ale cel, którego realizacji służyło wprowadzenie określonej regulacji.

Zatem organy podatkowe stosując krajowe przepisy, w szczególności w zakresie „wyjątkowych” instytucji, takich jak zwolnienia, zero-proc. stawka podatku, czy też zwrot podatku, powinny zawsze analizować cele regulacji wspólnotowych implementowanych do polskiego prawa.

Chodzi bowiem o to, aby organy podatkowe poprzez zbytnie przywiązanie do formalistycznej wykładni przepisów, nie wypaczały znaczenia stosowanych przepisów.

