

Wojciech Fill

Sprzedż wysyłkowa w podatku od towarów i usług na tle dyrektywy Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

1. Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą zobowiązał Radę Wspólnot Europejskich do uchwalania przepisów dotyczących harmonizacji ustawodawstwa odnoszącego się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego¹. Efektem działalności legislacyjnej Rady, realizującym najszerzej dyspozycje art. 99 i 100 Traktatu stała się VI Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych

¹ Obecnie przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich jednomyślnie uchwała Rada Unii Europejskiej na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym.

– wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku². Dyrektywa ta była wielokrotnie zmieniana, co doprowadziło do zmniejszenia przejrzystości dokumentu. Toteż w celu jasnego i spójnego przedstawienia przedmiotu jej regulacji, z dniem 1 stycznia 2007 r. wprowadzono do obiegu prawnego Dyrektywę Rady nr 112 z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³. Dyrektywa ta przekształciła przede wszystkim strukturę redakcyjną przepisów VI Dyrektywy nie powodując istotniejszych zmian merytorycznych w istniejącym prawodawstwie.

Analizując *ratio legis* rozwiązań wspólnotowych odnoszących się do podatków pośrednich – w szczególności do podatku od wartości dodanej – trzeba podkreślić, że mają one służyć zachowaniu neutralności podatkowej w handlu między państwami członkowskimi⁴. Docelowy poziom ujednoczenia podatku od wartości dodanej powinien bowiem umożliwić podatnikom odliczanie podatku naliczonego od towarów i usług nabytych w jednym państwie członkowskim od podatku należnego w innym państwie członkowskim⁵. Przy obecnym poziomie harmonizacji możliwość taka praktycznie nie istnieje, z uwagi na różny poziom stawek podstawowych stosowanych przy nabywaniu takich samych towarów i usług w różnych krajach członkowskich⁶. Możliwość swobodnego

² Dz.Urz. WE L 145, zwana dalej VI Dyrektywą.

³ Dz.Urz. WE L 347, zwana dalej Dyrektywą z 28 listopada 2006 r.

⁴ Por.: VI Dyrektywa VAT, red. K. Sachs, Warszawa 2004, s. XIII; K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006, s. 30.

⁵ U podstaw harmonizacji podatku od wartości dodanej znajduje się założenie, że modelem docelowym (tzw. *definitive VAT system*) będzie opodatkowanie transakcji wewnątrzpaństwowych na zasadach analogicznych do dostaw krajowych, tzn. podatek byłby naliczany przez dostawcę w kraju dostawy (VI Dyrektywa VAT..., s. 278).

⁶ Zgodnie z przepisami art. 98 ust. 1 Dyrektywy z 28 listopada 2006 r. państwa członkowskie mogą ustalać jedną lub dwie stawki obniżone w podatku od wartości dodanej. Stawki te nie mogą być niższe niż 5% podstawy opodatkowania, a stosować je wolno wyłącznie w stosunku do dostaw towarów i świadczenia usług wskazanych w załączniku nr 3 Dyrektywy. Z punktu widzenia dochodów budżetowych państw członkowskich regulacja ta rodzić może skutki dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, zastosowanie obniżonych stawek podatkowych zmniejsza wpływy budżetowe. Po drugie, pozwala państwu na prowadzenie aktywnej polityki podatkowej. Państwo korzystając z możliwości obniżenia stawki może wpływać na wzrost popytu konsumentów stymulując

odliczania podatku naliczonego w dowolnym państwie Unii, od podatku należnego w każdym innym państwie członkowskim, spowodowałaby obecnie zachwianie zasad równej konkurencji. Przedsiębiorcy nabywaliby towary w krajach, w których obowiązują najwyższe stawki podatku, a sprzedawaliby swoje towary w państwach gdzie stawki są najniższe⁷. Skutki takich działań obciążałyby budżety państw członkowskich, zobowiązanych Dyrektywą z 28 listopada 2006 r. do zwrotu różnicy między podatkiem należnym a naliczonym, gdyż kwota podatku naliczonego przekraczałaby zazwyczaj kwotę podatku należnego⁸. A zatem, państwo stosujące niską stawkę podatkową nie tylko nie uzyskiwałoby dochodów z podatku od wartości dodanej, ale dodatkowo musiałoby dokonywać zwrotów nadwyżki podatku naliczonego. Rozwiązanie takie byłoby w ogóle sprzeczne z istotą podatku⁹.

W celu zapobieżenia powyższemu zjawiskom, do czasu ujednoczenia stawek podatku od wartości dodanej, Dyrektywa 28 listopada 2006 r. przewiduje możliwość przesunięcia miejsca świadczenia na terytorium innego państwa członkowskiego, niż faktyczne miejsce dostawy lub świadczenia usługi. Przede wszystkim jednak, wraz z wprowadzeniem wewnętrznego rynku, zakres przedmiotowy podatku od wartości dodanej we wszystkich państwach członkowskich rozszerzono

jednocześnie rozwój określonej branży przemysłu. Do odwrotnych efektów będzie prowadziło objęcie określonych towarów lub usług stawką podstawową lub podwyższoną. Zwiększą się wówczas wpływy budżetowe, ale zmniejszy popyt na określone towary lub usługi. Jak wskazują przykłady większości państw członkowskich, w tym Polski, minimalna, 15% stawka podstawowa podatku od wartości dodanej zastosowanie znajduje wyjątkowo. Podstawową przyczyną takiego stanu rzeczy jest konieczność zagwarantowania sobie przez państwa członkowskie odpowiedniego poziomu dochodów budżetowych.

⁷ W celu wyeliminowania sytuacji, w której podatnicy odnosiliby korzyści wynikające ze zróżnicowanego poziomu stawek obowiązujących w poszczególnych państwach członkowskich zdecydowano, że w okresie poprzedzającym zrównanie stawek podatek będzie ustalany według stawki obowiązującej w kraju przeznaczenia (VI Dyrektywa VAT..., s. 278; por.: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 2, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 117–118).

⁸ VI Dyrektywa VAT..., s. 280.

⁹ Do równie negatywnych skutków budżetowych dla poszczególnych państw członkowskich doszłoby w wyniku masowego nabywania przez obywateli niebędących podatnikami, towarów w innych państwach – z uwagi na niższą niż krajowa – cenę brutto.

o wewnątrzwspólnotową dostawę towaru oraz o wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru¹⁰. Warto podkreślić, że dokonując transpozycji instytucji wewnątrzwspólnotowej dostawy oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia do polskiego systemu prawa podatkowego ustawodawca zdecydował się na wyodrębnienie instytucji tzw. sprzedaży wysyłkowej.

2. Zgodnie z definicją zawartą w art. 20 ust. 1 Dyrektywy 28 listopada 2006 r. przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów należy rozumieć nabycie prawa do rozporządzania jako właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym, wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów¹¹. Wewnątrzwspólnotowemu nabyciu odpowiada po stronie podatnika podatek od wartości dodanej, będącego zbywcą towaru, czynność wewnątrzwspólnotowej dostawy towaru. Z punktu widzenia dochodów budżetowych państwa, zastosowanie instytucji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów nie powoduje konieczności odprowadzenia podatku, bowiem wówczas zastosowanie znajduje stawka 0%, ewentualnie zwolnienie z podatku z prawem do odliczenia podatku naliczonego¹². Również stwierdzenie przez nabywcę towaru, że doszło do wewnątrzwspólnotowego nabycia, w sytuacji gdy odliczenie podatku naliczonego następuje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym, oznacza w praktyce, że kwota należnego do uiszczenia podatku wynosi zero. A zatem także wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów

¹⁰ Por.: *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Gdańsk 2006, s. 107. Przepisy art. 28a–28n dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia zostały wprowadzone do VI Dyrektywy 20 stycznia 1992 r.

¹¹ Definicja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zawarta w art. 9 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), odpowiada zarówno definicji określonej w art. 28a akapit trzeci VI Dyrektywy, jak i definicji wyrażonej w art. 20 ust. 1 Dyrektywy 28 listopada 2006 r.

¹² Por.: *Prawo podatkowe...*, t. 2, s. 125; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 500; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 541.

nie powoduje zasadniczo konieczności wpłaty podatku na rzecz odpowiedniego budżetu¹³.

Podkreślić należy, że z dokonywaniem czynności wewnątrzwspólnotowego nabycia oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy wiąże się szereg czynności administracyjnych, których koszt obciąża zarówno przedsiębiorców, jak i budżety państw członkowskich. Każdy przedsiębiorca dokonujący omawianych czynności musi bowiem uzyskać status „podatnika wspólnotowego”, zwanego normatywnie podatnikiem VAT UE¹⁴. Zobowiązany jest również do wypełniania szczególnych obowiązków sprawozdawczych, zarówno dla celów statystycznych, jak i podatkowych¹⁵. Uzyskane w ten sposób dane stanowią m.in. podstawę funkcjonowania systemu wymiany informacji o podatnikach i dokonywanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych (*VAT Information Exchange System*). Przetwarzanie danych finansowane jest z budżetu. Budżet obciążają również koszty analizy poprawności sporządzanych przez przedsiębiorców sprawozdań oraz ewentualnych postępowań kontrolnych oraz sprawdzających w omawianym zakresie¹⁶.

¹³ Zgodnie z art. 86 ust. 10 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług uprawnienie do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym u nabywcy dotyczy również importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. Omawiane rozwiązanie dotyczy jednak jedynie sytuacji, w których podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego.

¹⁴ Zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podmiot zawiadamiający o zamiarze wykonywania czynności wewnątrzwspólnotowej dostawy lub wewnątrzwspólnotowego nabycia jako podatnika VAT UE.

¹⁵ Art. 100 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada na podatników dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów obowiązek składania tzw. informacji podsumowujących o dokonanych nabyciach i dostawach. Odrębne przepisy określają wymogi dotyczącą składania deklaracji statystycznych Intrastat.

¹⁶ Można wskazać jednak również regulacje umożliwiające gromadzenie przez państwo za pośrednictwem urzędów skarbowych środków finansowych w postaci tzw. kaucji gwarancyjnej (zob. § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z 7 kwietnia 2004 r. w sprawie określania trybu przyjmowania kaucji oraz określania form zabezpieczenia majątkowego, Dz.U. Nr 58, poz. 560). Zgodnie z art. 97 ust. 5 i 7 ustawy o podatku od towarów i usług, jeżeli podatnik złoży kaucję gwarancyjną, zabezpieczenie majątkowe lub gwarancje bankowe na kwotę 250 tys. zł, wówczas termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego zostanie ograniczony z 180 dni do 60 dni. Warto również zauważyć, że w sytuacji, gdy podatnik nie dokona odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres,

Na tle rozwiązań dotyczących wewnątrzspółnotowego nabycia oraz wewnątrzspółnotowej dostawy rozważyć należy instytucję sprzedaży wysyłkowej. Analiza ustawy o podatku od towarów i usług pozwala na wyodrębnienie w ramach omawianej instytucji, sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 pkt 23 ustawy o podatku od towarów i usług, sprzedażą wysyłkową z terytorium kraju jest dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem, że dostawa dokonywana jest na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, które nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub na rzecz innego podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Przez zdefiniowaną w art. 2 pkt 24 ustawy o podatku od towarów i usług sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju należy rozumieć sytuację odwrotną, w której dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz jest dokonywana z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem, że dostawa jest dokonywana na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, które nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub na rzecz innego podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej

w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku należnym, oznacza w praktyce możliwość czerpania przez państwo przychodów w postaci odsetek do momentu dokonania przez podatnika stosownego rozliczenia. Uzależnienie ograniczenia okresu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego od złożenia kaucji gwarancyjnej, jak się wydaje, należy uznać za rozwiązanie niezgodne z VI Dyrektywą. Jej przepisy nie przewidują bowiem szczególnych warunków zwrotu podatku w przypadku obrotu wewnątrzspółnotowego. Rozwiązanie to narusza również art. 32 Konstytucji RP z uwagi na naruszenie zasady równości opodatkowania podatników posiadających taki sam status prawny. Por.: T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 633.

i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

Należy zaznaczyć, że przedstawione powyżej ujęcie normatywne instytucji sprzedaży wysyłkowej może budzić pewne wątpliwości w procesie dokonywania wykładni językowej. Przede wszystkim niezręczna i obca przepisom prawa wspólnotowego wydaje się sama nazwa instytucji, gdyż kojarzy się z pojęciem sprzedaży w rozumieniu cywilistycznym. W świetle pojęcia sprzedaży, zdefiniowanego w ustawie o podatku od towarów i usług odrębnie od pojęć sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, skojarzenie to okazuje się całkowicie nieuzasadnione. Zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy o podatku od towarów i usług, przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzspółnotową dostawę towarów. Istotą zarówno eksportu towarów, jak i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, jest wywóz towarów poza granice kraju w wykonaniu czynności dostawy. Przez dostawę towarów rozumieć należy przeniesienie prawa do dysponowania towarem jak właściciel. Prowadzi to do wniosku, że pojęcie sprzedaży w rozumieniu cywilistycznym zawiera się w zakresie znaczeniowym pojęcia dostawy, przyjętym dla potrzeb podatku od towarów i usług. Z kolei pojęcie sprzedaży w rozumieniu podatku od towarów i usług odnosi się do dokonywania odpłatnej dostawy towarów, bez względu na podstawę prawną przeniesienia posiadania rzeczy i w związku z tym nie może być utożsamiane z pojęciem sprzedaży na gruncie prawa cywilnego.

Wzajemne zależności między wskazanymi pojęciami dodatkowo komplikuje fakt, że instytucja sprzedaży wysyłkowej stanowi *sui generis* odpłatną dostawę towaru, której podstawą niekoniecznie musi być przeniesienie prawa własności. Można bowiem wskazać sytuację, w której towar jest transportowany do nabywcy nie obowiązanej do opodatkowania nabycia tego towaru jako wewnątrzspółnotowego nabycia, zaś podstawę wywozu towaru z kraju oraz wydania towaru stanowi umowa najmu lub dzierżawy.

Poszukując uzasadnienia dla niefortunnego doboru określeń użytych przez ustawodawcę w zakresie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, warto zauważyć, że ustawodawca konstruując pojęcie sprzedaży wysyłkowej oparł się na potocznym określeniu „sprzedaż wysyłkowa”, rozumianym powszechnie jako dokonywanie zakupów poprzez składanie zamówień np. listownie, telefonicznie lub e-mailem¹⁷. Równocześnie wydaje się, że wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług pojęcia sprzedaży w rozumieniu innym niż na gruncie prawa cywilnego, miało służyć uproszczeniom w postaci zwięzłego, zbiorczego ujęcia niektórych czynności podlegających opodatkowaniu¹⁸. Tym bardziej, że ujęcie takie ma już pewną tradycję historyczną na gruncie regulacji podatku od towarów i usług. Wydaje się również, że zamieszanie terminologiczne spowodowane przecinającymi się zakresami znaczeniowymi pojęć sprzedaż wysyłkowa oraz dostawa, w szczególności znajdującemu swój wyraz w definicji sprzedaży wysyłkowej, może powodować również samo określenie „dostawa”. Budzi ono skojarzenia z umową dostawy uregulowaną przepisami prawa cywilnego, choć w żaden sposób nie może być z nią utożsamiane.

Warto zauważyć, że prawodawcy wspólnotowemu, z uwagi na przyjętą metodę regulacji prawnej, udało się uniknąć niejednoznaczności terminologicznych, które niestety występują w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących sprzedaży wysyłkowej. Na gruncie Dyrektywy w 28 listopada 2006 r. warunki oraz zasady dokonywania dostaw na rzecz podmiotów, u których wewnątrzspółnotowe nabycie towarów nie podlega podatkowi od wartości dodanej, zostały określone w artykule 33 ust. 1 wprowadzającym wyjątek od zasady wyrażonej w art. 32, zgodnie z którą w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub nabywcę lub też osobę trzecią, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym znajdują się towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów do

¹⁷ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT. 2006*, t. 1, Wrocław 2006, s. 280.

¹⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, s. 43.

nabywcy. Wyjątek ten polega na uznaniu za miejsce dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz z państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie zakończenia wysyłki, miejsca, w którym towar znajduje się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy.

Powyższy sposób regulacji nie zawiera legalnej definicji analizowanej postaci dostawy, poprzestając na szczególnej regulacji miejsca opodatkowania dostaw omawianego rodzaju. Można w związku z tym sądzić, że dla prawidłowego funkcjonowania unormowanej w ustawie o podatku od towarów i usług instytucji sprzedaży wysyłkowej, nie było konieczne przyjęcie definicji legalnej sprzedaży wysyłkowej, skoro nie zawierają jej *expressis verbis* również przepisy Dyrektywy z 28 listopada 2006 r. oraz przepisy poprzedzającej jej VI Dyrektywy. Wydaje się również, że ustawodawca polski nadmiernie rozbudował instytucję sprzedaży wysyłkowej normując ją w dwóch postaciach – sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju – skoro stanowią one swoje lustrzane odbicie¹⁹.

Warto zaznaczyć, że szczególna regulacja miejsca dostawy sprzedaży wysyłkowej powoduje konieczność odprowadzenia podatku należnego z tytułu dostawy do budżetu państwa przeznaczenia towarów wysyłanych. Tym samym, jeżeli towar jest wysyłany z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego, polski podatnik podatku od towarów i usług będzie zobowiązany do uiszczenia podatku należnego na rzecz budżetu innego państwa członkowskiego. W praktyce rozwiązanie to oznacza dla podatników konieczność dokonania rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej w kraju przeznaczenia towarów wysyłanych oraz stosowanie przepisów podatkowych tego państwa, włącznie z wymogiem odprowadzenia nadwyżki podatku należnego na rzecz budżetu kraju przeznaczenia towarów wysyłanych. Istotny wyjątek w tym zakresie wprowadza przepis art. 34

¹⁹ Polski ustawodawca zagadnienie miejsca świadczenia przy dokonywaniu tzw. sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju, ujął w dwóch regulacjach artykułów 23 i 24, ustawy o podatku od towarów i usług.

ust. 1, lit. c Dyrektywy z 28 listopada 2006 r., zgodnie z którym dostawę towarów uznaje się za dokonaną w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki towarów, jeżeli całkowita wartość, z wyłączeniem VAT, dostarczanych towarów nie przekracza kwoty 100 000 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej w danym roku kalendarzowym lub w roku poprzednim.

Jeśli jednak państwo członkowskie, na terytorium którego towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do nabywcy, obawia się, że próg 100 000 euro mógłby prowadzić do poważnych zakłóceń konkurencji, wówczas może ograniczyć próg do kwoty 35 000 euro²⁰. Z tej możliwości skorzystał m.in. polski ustawodawca. Zgodnie z art. 24 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju jest uznawana za dokonaną na terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów netto wysyłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego jest mniejsza lub równa od równowartości kwoty 35 000 euro. Skutki ekonomiczne wprowadzenia ograniczenia kwotowego do wewnętrznego porządku prawnego państwa członkowskiego podlegają monitorowaniu przez Komisję, zobowiązaną do składania Radzie Unii Europejskiej sprawozdań w tej sprawie.

Interesującą cechą wskazanego rozwiązania stanowi pozostawienie podatnikom przez Dyrektywę z 28 listopada 2006 r., w ramach wskazanych limitów kwotowych, możliwości wyboru państwa opodatkowania sprzedaży wysyłkowej²¹. Jeżeli zatem podatnik dokonujący sprzedaży wysyłkowej z terytorium Polski uzna za miejsce dokonania dostawy Polskę, to podatek obciąży konsumentów w innym kraju członkowskim, zaś nadwyżka podatku należnego nad naliczonym zasilą polski

²⁰ Zainteresowane obniżeniem progu kwotowego państwa członkowskie są obowiązane do szczegółowego unormowania zasad korzystania z wskazanej możliwości (art. 34 ust. 2 Dyrektywy z 28 listopada 2006 r.).

²¹ Zgodnie z art. 34 ust. 4 Dyrektywy z 28 listopada 2006 r. państwo członkowskie, na terytorium którego znajdują się towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu, przyznaje podatnikom dokonującym sprzedaży wysyłkowej prawo wyboru miejsca opodatkowania w ramach przyjętego limitu kwotowego.

budżet. Stanie się tak dlatego, że polski podatnik dokonujący dostawy na rzecz niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej obywatela innego państwa członkowskiego, będzie zobowiązany do wystawienia faktury VAT z wykazaną polską stawką podatku.

Warto jednocześnie zauważyć, że Dyrektywa z 28 listopada 2006 r. wskazuje rodzaje towarów, w przypadku których miejsce dostawy określa odrębne przepisy. Z uwagi na wartość dostaw towarów determinującą miejsce transakcji wyodrębniono, zarówno w regulacji wspólnotowej, jak i w ustawie o podatku od towarów i usług, dostawy wyrobów akcyzowych zharmonizowanych. Będą one opodatkowane zawsze w państwie członkowskim, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki. A zatem w przypadku sprzedaży wysyłkowej wyrobów akcyzowych nie istnieje prawo podatników do wyboru państwa miejsca dostawy.

Podobną zasadę określania miejsca transakcji przyjęto w przypadku dostaw nowych środków transportu. Jeżeli dostarczane towary są nowymi środkami transportu wówczas, nawet jeżeli nabywcą jest podmiot niebędący podatnikiem podatku od wartości dodanej, zawsze ma miejsce wewnątrzspółnotowe nabycie. Regulacja ta, w odróżnieniu od sprzedaży wysyłkowej wyrobów akcyzowych zharmonizowanych nakłada zatem na nabywcę obowiązek samoobliczenia podatku od towarów i usług, zaś konstrukcja sprzedaży wysyłkowej nie znajdzie zastosowania. Za sprzedaż wysyłkową nie uznaje się również dostaw towarów, które są instalowane lub montowane przez dokonującego ich dostawy.

Rozwiązania te wydają się zrozumiałe z uwagi na konieczność zachowania właściwej proporcji między swobodą przepływu towarów a odpowiednim poziomem wpływów budżetowych państw członkowskich.

3. Jak można zauważyć, istotną rolę w harmonizacji opodatkowania wewnątrzspółnotowego obrotu towarowego odgrywa precyzyjne i obowiązujące w jednakowej postaci we wszystkich państwach człon-

kowskich określenie miejsca świadczenia – zgodnie z zasadą terytorialności. Niesie ona ze sobą wymóg opodatkowania tylko tych czynności, które są dokonywane na terytorium danego państwa. Warto jednak zauważyć, że o miejscu świadczenia mogą przesądzać również inne przesłanki niż faktyczne miejsce wykonania danej czynności. Zarówno w przypadku świadczenia wielu usług, jak i w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów następuje przesunięcie miejsca świadczenia do państwa nabywcy usługi lub towaru. Przeniesienie miejsca opodatkowania do kraju faktycznej konsumpcji umożliwia z jednej strony zachowanie zasad wolnej konkurencji w obrocie wewnątrzwspólnotowym, z drugiej zaś prowadzi do racjonalnego i sprawiedliwego podziału dochodów z podatków pośrednich między budżety państw członkowskich.

Jednak stosowanie wskazanych rozwiązań prawnych w znaczący sposób podnosi koszty funkcjonowania administracji podatkowej państw członkowskich. Pomimo to koszty te wydają się być uzasadnioną ceną za możliwości zapewnienia swobodnego przepływu towarów w sytuacji braku jednolitych stawek podstawowych podatku od wartości dodanej.

Analizując skutki budżetowe funkcjonowania wspólnotowych rozwiązań w zakresie podatków pośrednich można wskazać regulacje prawne wpływające na zmniejszenie wpływów budżetowych poszczególnych państw członkowskich. Nie można również zapominać o kosztach ewentualnych naruszeń przepisów wspólnotowego prawa pierwotnego oraz wtórnego – w tym Dyrektywy z 28 listopada 2006 r.²² Będą się składać na nie m.in. koszty postępowania przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości, koszty zmian w polskim ustawodawstwie, koszty związane z ponoszeniem ewentualnych sankcji przewi-

²² Zgodnie z jednym z najwcześniejszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Ursula Becker (C-8/81), zostały określone warunki bezpośredniego stosowania przepisów VI Dyrektywy. Zgodnie z treścią wyroku, „[...] w każdym przypadku, w którym przepisy Dyrektywy wydają się być bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, a przepisy podlegające implementacji nie zostały przyjęte w wyznaczonym terminie, na przepisy Dyrektywy można powołać się w związku z jakimkolwiek przepisem krajowym niezgodnym z Dyrektywą”.

dzianych przepisami wspólnotowymi oraz koszty odszkodowań wypłacanych poszkodowanym podatnikom. Jak się wydaje, wiele rozwiązań niezgodnych z postanowieniami Dyrektywy z 28 listopada 2006 r. zawierają m.in. przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wyłączające w niektórych przypadkach prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego²³.

Warto jednak zauważyć, że wielu procesom przed Europejskim Trybunałem Sprawiedliwości uda się być może zapobiec – z pożytkiem dla zachowania środków niezbędnych w procesie naprawy finansów publicznych w Polsce – dokonując dalszych zmian w zakresie wymaganej przepisami wspólnotowymi harmonizacji²⁴.

²³ Np. art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług wyłączający prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy wydatki na nabycie towarów i usług nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym (z pewnymi wyjątkami), która to regulacja jest niezgodna z art. 17 akapit drugi VI Dyrektywy. Również ze wskazaną normą wspólnotową niezgodny wydaje się być art. 88 ust. 4 wyłączający prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli podatnik ten nie jest zarejestrowany jako tzw. podatnik VAT czynny.

²⁴ Zgodnie art. 176 Dyrektywy z 28 listopada 2006 r. do czasu, kiedy nie zostaną wprowadzone zasady określające katalog wydatków, których poniesienie nie uprawnia do dokonania odliczenia podatku naliczonego przez państwa członkowskie mogą utrzymać wszelkie wyłączenia przewidziane w ich regulacjach krajowych [...]. Jednocześnie z faktu, że wspomniana regulacja nadal nie została wprowadzona do obrotu prawnego, Europejski Trybunał Sprawiedliwości, w wyroku w sprawie C-305/97, wyprowadził wniosek dotyczący dalszej, jednak jedynie czasowej, możliwości utrzymywania ograniczeń możliwości odliczenia podatku naliczonego. Bliżej zob.: T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, s. 563.