

Zasada niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego w świetle przepisów unijnych

Prompt implementation of the right to deduct input tax in light of EU regulations

dr Beata Rogalska

Radca prawny, wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Streszczenie

Jeśli podatnik posiada fakturę przed złożeniem deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy po stronie kontrahenta, warunek określony w art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [1, dalej „dyrektywa 2006/112/WE”] jest spełniony. Skoro zaś mowa o posiadaniu faktury jako jedynym wymogu formalnym, należy termin „posiadanie” interpretować w sposób zgodny z jego potocznym rozumieniem. Pojęcie posiadania nie jest natomiast równoznaczne z pojęciem otrzymania. Jeśli doszło do zdarzenia gospodarczego i podatnik może je udowodnić, gdyż posiada fakturę w momencie dokonywania rozliczenia podatkowego w deklaracji, brak znajdujących potwierdzenie w prawie unijnym podstaw do sformułowania poglądu, że podatnik musi przesunąć przysługujące mu prawo do odliczenia podatku naliczonego na kolejny miesiąc, tj. ten, w którym otrzymał fakturę. Należy zwrócić uwagę na regułę niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przepisy krajowe państwa, które przesuwają ten moment przez określanie jakichkolwiek dodatkowych warunków, są sprzeczne z przywołaną dyrektywą. Należy zatem stwierdzić, że treść art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [2, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”] nie jest zbieżna z treścią art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, gdyż ustanawia warunek nieprzewidziany w wymienionym przepisie unijnym, tj. prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony dopiero w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę.

Słowa kluczowe: podatek, podatek naliczony, podatek należny, odliczenie podatku naliczonego, faktura, posiadanie faktury, otrzymanie faktury, neutralność podatku.

Summary

In a situation where the taxpayer [*resp.* person taxable] holds an invoice prior to submittal of the return/statement for the settlement period in which the tax obligation occurred on the part of the contracting party, the term laid down in Article 178 (a) of Directive 112 has been met. Whilst the holding of an invoice is the only formal requirement, the notion of ‘holding’ ought to be interpreted in a manner compliant with its colloquial understanding. In turn, ‘holding’ is not equal in meaning to ‘receiving’/‘receipt’. In the event that an economic event has occurred and the taxpayer is capable of giving evidence for it, as he holds the invoice at the moment the tax settlement is made in the return/statement, there are no grounds that would be legitimate under the EU laws for arguing that the taxpayer must shift his vested right to have the input tax deducted to the subsequent month, being the months in which he receives the invoice. The rule of prompt implementation of the right to deduct input tax should be taken into account. If the national regulations provide for shifting the above-specified moment through formulating any additional conditions are contrary to Directive 112. It is therefore apparent that Article 86, clause 10 (b), item 1 of the Polish Value-Added-Tax Act of 11th March 2004 is not in agreement with Article 178 (s) of Directive 112 as the former sets forth a condition that is not provided in the said EU regulation—namely, the right to have the output tax reduced by the input tax only as part of the settlement for the month in which the taxpayer receives the invoice.

Keywords: tax, input tax, output tax, deduction of input tax, invoice, holding the invoice, receiving (receipt of) the invoice, tax neutrality.

Dyrektywa 2006/112/WE przewiduje regułę niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego. Należy przy tym zwrócić uwagę na treść art. 273 tego aktu, z którego wynika możliwość nałożenia przez państwo członkowskie obowiązków, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym.

Odzwiedcieniem unijnej zasady niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego jest art. 86 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który stanowi, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Warto zatem rozważyć, czy dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym niezbędne było wprowadzenie dodatkowego warunku określonego w art. 86 ust. 10b pkt 1 wspomnianej ustawy, w myśl którego prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. Pojawia się pytanie, czy biorąc pod uwagę unijne rozwiązania, podatnikowi przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z prawidłowo wystawionych faktur dokumentujących zakupy w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, również w sytuacji, gdy podatnik faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym otrzyma w kolejnym okresie rozliczeniowym, nie później jednak niż w terminie, w którym złoży deklarację za ten okres. Warto zatem rozważyć, czy jeśli obowiązek podatkowy powstał np. w styczniu, a fakturę podatnik otrzymał 10 lutego, czyli posiadał ją przed upływem terminu na złożenie deklaracji za styczeń (tj. przed 25 lutego), należałoby uznać, że w świetle przepisów unijnych może dokonać odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu, czyli deklaracji, za styczeń, czy też istnieje konieczność przesunięcia momentu, w którym nastąpi odliczenie podatku naliczonego, na kolejny okres, a więc w przedstawionym przykładzie w rozliczeniu za luty, tj. w rozliczeniu za następny miesiąc, czyli w deklaracji składanej do 25 marca.

1. WYKŁADNIA LITERALNA (JĘZYKOWA) ART. 178 DYREKTYWY 2006/112/WE

W myśl art. 86 ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Należy przypomnieć, że – z zastrzeżeniem reguł szczególnych określonych w art. 86 ust. 2 dla poszczególnych transakcji – kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a). Wyżej wspomniane zasady szczególne dotyczą natomiast m.in. sytuacji, gdy gaz lub energia są nabywane przez podatnika od podmiotu niemającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, dla której to dostawy zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest nabywca – wówczas kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. b).

Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, w przypadku gdy importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami (art. 86 ust. 8 pkt 1).

Podatkiem naliczonym jest przy tym kwota podatku należnego z tytułu świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca, oraz z tytułu dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a i b).

Z kolei w myśl art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a (wyżej cytowanym), powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Ponadto zgodnie z art. 86 ust. 11, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

Treść powołanego art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., uzależniającego możliwość skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony od otrzymania faktury, teoretycznie może stanowić podstawę zakwestionowania przez organ prawidłowości rozliczeń dokonywanych przez podatnika, jeśli odliczył on podatek naliczony wynikający z otrzymanych faktur dokumentujących zakupy w rozliczeniu za

okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, właśnie w sytuacji, gdy podatnik faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym otrzyma w kolejnym okresie rozliczeniowym. Dotyczy to zatem przypadku przedstawionego już na początku niniejszej publikacji, gdy obowiązek podatkowy powstał np. w styczniu, podatnik otrzymał fakturę 10 lutego, a więc posiadał ją przed upływem terminu na złożenie deklaracji za styczeń (czyli przed 25 lutego).

Z uwagi na brzmienie art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. istnieje wysokie ryzyko uznania przez organ podatkowy, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje dopiero w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę, czyli w deklaracji składanej za luty, a nie w deklaracji za styczeń, tj. za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy. Niemniej jednak tego rodzaju teoretyczne stanowisko organu podatkowego, opierające się wyłącznie na wykładni art. 86 ust. 10b pkt 1 powołanej ustawy, byłoby w ocenie autorki nieprawidłowe, gdyż pomijałoby jednoznaczne, literalne brzmienie art. 178 dyrektywy 2006/112/WE.

Należy bowiem przypomnieć, że w myśl tego przepisu w celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- 1) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a, w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3-6;
- 2) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. b, w odniesieniu do transakcji uznawanych za dostawy towarów i świadczenie usług, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie.

Przepis art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE przewiduje jako jedyny warunek formalny posiadanie faktury.

Z art. 167 tego aktu wynika z kolei, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Innymi słowy, jeżeli podatek należny staje się wymagalny, co jest w polskich przepisach określane mianem powstania obowiązku podatkowego, nabywca ma prawo odliczyć ten podatek jako podatek naliczony.

Z treści art. 167 w związku z art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, przewidującym posiadanie faktury jako jedyny wymóg formalny, wynika zatem **a contrario, że odliczenie podatku naliczonego jest niemożliwe, jeśli:**

- 1) **rozliczenie nie jest dokonywane za miesiąc, w którym podatek podlegający odliczeniu stał się wymagalny (czyli powstał obowiązek podatkowy u dostawcy, usługodawcy bądź też w związku z mechanizmem odwróconego obciążenia podatnikiem jest nabywca);**
- 2) **podatnik nie posiada faktury.**

Państwo członkowskie, korzystając z dyspozycji art. 180 dyrektywy 2006/112/WE, może przy tym zezwolić podatnikowi na dokonanie odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z art. 178 i 179. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. tego rodzaju wyjątek znalazł odzwierciedlenie w treści art. 86 ust. 11.

W ocenie autorki, jeśli podatnik posiada fakturę przed złożeniem deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy po stronie kontrahenta (dostawcy towaru), warunek określony w komentowanym przepisie jest spełniony.

Do takiego wniosku prowadzi zatem już sama analiza językowa, czyli wykładnia gramatyczna (literalna) art. 178 dyrektywy 2006/112/WE. Nie można nadawać jednoznacznym pojęciom określonym w przepisie prawa unijnego innych znaczeń niż te, które z niego wynikają w prosty sposób, a więc rozumieć je przez pryzmat stosowanej praktyki krajowej. Pojęcie posiadania nie jest natomiast równoznaczne z pojęciem otrzymania. Słowo „posiadać” oznacza „mieć jakieś możliwości, dysponować czymś” [3]. Z kolei słowo „otrzymać” oznacza „dostać coś” [4]. Posiadanie to stan ciągły, fakt, który nie jest ograniczony czasowo, o ile prawodawca nie wprowadzi takiego ograniczenia. Należy zwrócić uwagę na okoliczność, że unijny normodawca nie używa terminów: „rozpoczęcie posiadania”, „wejście w posiadanie” czy też po prostu „otrzymanie”. Takie stanowisko jest słuszne, dla prawidłowej realizacji zasady neutralności podatku istotna jest bowiem okoliczność, że doszło do zdarzenia gospodarczego i podatnik może je udowodnić, gdyż posiada fakturę w momencie dokonywania rozliczenia podatkowego w deklaracji.

Oparcie się przede wszystkim na przesłance materialnej i sformułowanie posiłkowo warunku posiadania faktury jako jedynie wymogu formalnego, umożliwiającego podatnikowi natychmiastowe odliczenie podatku naliczonego, jest zrozumiałe. Źródłem prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony jest bowiem zdarzenie gospodarcze, tj. przeprowadzona transakcja, a faktura to jedynie dowód potwierdzający zaistnienie takiego zdarzenia (transakcji), które zgodnie z wolą prawodawcy podlega opodatkowaniu.

Taka teza znajduje potwierdzenie w przepisach prawa unijnego. Przykładowo zgodnie z motywem 10 dyrektywy Rady 2010/45/EU z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania [5] faktury muszą odzwierciedlać faktyczne transakcje.

Pogląd, że źródła prawa do odliczenia podatku naliczonego nie stanowi dokument, tj. faktura, lecz transakcja, jest prezentowany również w orzecznictwie i doktrynie. Podatek należny, a tym samym podatek naliczony (z punktu widzenia nabywcy) powstaje przecież niezależnie od tego, czy sprzedawca wystawi jakikolwiek dokument potwierdzający takie zdarzenie, czy też nie. Faktura, dokument celny, decyzja organu podatkowego stanowią jedynie sposób udokumentowania (potwierdzenia) faktu, że podatek naliczony wynosi właśnie taką, a nie inną kwotę [6]. Wprawdzie faktura powinna odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzenia gospodarczego, niemniej jednak przepisy o podatku od towarów i usług regulujące zasady odliczenia podatku naliczonego (w tym art. 86 obowiązującej obecnie ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) nie dają podstawy „do konstruowania domniemania prawdziwości faktury i wynikającego z niego zwolnienia podatnika z obowiązku współdziałania z organami podatkowymi w zakresie gromadzenia dowodów świadczących o tym, że stwierdzone fakturą świadczenie były rzeczywiście wykonane” [7].

Konkludując, zaistnienie zdarzenia gospodarczego zgodnie z intencją unijnego normodawcy generuje prawo do natychmiastowego prawa do realizacji zasady neutralności, a więc prawa do odliczenia, jeżeli podatnik dysponuje stosownym dowodem dokumentującym to zdarzenie.

Przepisy krajowe państwa, które odraczają ten moment przez formułowanie jakichkolwiek dodatkowych warunków, są sprzeczne z dyrektywą 2006/112/WE. W konsekwencji należy dokonać prounijnej wykładni przepisów art. 86 ust. 10-11 z uwzględnieniem jednoznacznego brzmienia art. 178 tej dyrektywy. Warto podkreślić, że unijny normodawca konsekwentnie nie ustanawia wymogu wskazania w fakturze daty jej otrzymania. Gdyby data otrzymania stanowiła element przedmiotowo istotny, taki warunek zostałby sformułowany w art. 226 przywołanej dyrektywy, który określa minimalną treść faktury.

2. *RATIO LEGIS* NORMODAWCY

Warto rozważyć, czy zamiarem racjonalnie działającego prawodawcy było pozbawienie podatnika posiadającego fakturę prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tej faktury w najwcześniejszym możliwym terminie, a więc w terminie złożenia deklaracji tytułem rozliczenia za poprzedni miesiąc.

W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym: „W toku wykładni organy administrujące stosujące prawo powinny uwzględniać zamierzenia prawodawcy, którego zamiarem jest zawsze realizacja określonego celu publicznego. Ta funkcja wykładni jest istotna zwłaszcza w prawie administracyjnym, także w sytuacji, gdy regulacje prawne są niejasne [...]. Stanisław Kasznica wskazywał, że dla administracji celem istotne jest wywoływanie w świecie zewnętrznym pewnych zjawisk, uważanych za korzystne z punktu widzenia interesu publicznego. Celem jest wytworzenie jakichś konkretnych wartości społecznych, np. poczucia porządku, stabilności [...]. Jeżeli zakładamy więc, że działalność administracji, w tym działalność prawodawcza, jest działalnością celową, czyli służącą realizacji określonych celów, to w oczywisty sposób, odwołując się do *ratio legis*, cele te musi uwzględniać także interpretator i nie można akceptować takiego znaczenia przepisu, które byłoby pozbawione jakiegokolwiek *ratio legis*” [8].

Ratio legis to z kolei przesłanka celowości, sensu stanowionych norm. Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że odstępstwo od wykładni językowej dopuszcza się dopiero wtedy, gdy po jej zastosowaniu dochodziłoby do irracjonalnych wniosków. Tym samym dopiero wówczas, gdy w wyniku stosowania tej wykładni doszłoby do absurdu rozumienia przepisu, należy korzystać z dalszych metod interpretacji [9]. Nie można uznać, że wykładnia językowa pojęcia posiadania faktury prowadzi do absurdu rozumienia przepisu, gdyż zgodnie z wolą normodawcy prawo do odliczenia powinno być realizowane później niż niezwłocznie, czyli później niż w najwcześniejszym możliwym terminie.

Zdaniem autorki również względy wykładni celowościowej przepisów unijnych prowadzą do wniosku, że podatnikowi przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z prawidłowo wystawionych faktur dokumentujących zakupy w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, również w sytuacji, gdy podatnik faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym otrzyma w kolejnym okresie rozliczeniowym, nie później jednak niż w terminie, w którym podatnik złoży deklarację za ten okres. Odmiennie stanowisko byłoby także całkowicie alogiczne z perspektywy interesów budżetowych państwa, gdyż podatnik posiadający przecież fakturę i tak odliczy podatek naliczony od podatku należnego, jakkolwiek w późniejszym terminie. Jeśli założyć racjonalizm normodawcy, trudno uznać, że tworzy warunki zbyteczne, wręcz abstrakcyjne (niczym niepoddyktowane) z punktu widzenia zarówno władz skarbowych państwa członkowskiego, jak i samego podatnika.

W ocenie autorki odmiennie stanowisko byłoby ponadto naruszeniem zasady określonej w motywie 4 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym: „Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakłada zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna jest zatem taka

harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych poprzez system podatku od wartości dodanej (VAT), która wyeliminuje, w miarę możliwości, czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym”.

Niewątpliwie kwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego wówczas, gdy podatnik posiada fakturę, nie sprzyja obrotowi gospodarczemu. Podatek od wartości dodanej powinien być dla podatnika z założenia nieodczuwalny, neutralny. Tworzenie sztucznych przeszkód podmiotowi gospodarczemu w szybkiej realizacji prawa do odliczenia stawia w gorszej sytuacji przedsiębiorców działających w niektórych branżach czy też nabywających towary od dostawców, których siedziby działalności gospodarczej znajdują się w znacznej odległości.

Biorąc pod uwagę poruszoną w art. 273 dyrektywy 2006/112/WE kwestię zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, zdaniem autorki nie jest właściwe opieranie się wyłącznie na literalnej wykładni art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i utożsamianie pojęcia „posiadania” faktury użytego w art. 178 tej dyrektywy z pojęciem „wydania” faktury. Skoro bowiem w powołanym art. 178 jest mowa o prawidłowym poborze podatku i ochronie budżetu przed nadużyciami, trudno byłoby wskazać, jakiego rodzaju korzyść podatkową podatnik może potencjalnie uzyskać. Za taką korzyść nie można uznać fundamentalnego, związanego z zasadą neutralności podatku od towarów i usług, prawa do odliczenia podatku naliczonego, a więc zawartego w cenie, którą nabywca towaru musi uiścić sprzedawcy.

Jak zauważył WSA w Poznaniu: „[...] zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy o PTU [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.], prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawową cechą podatku od wartości dodanej. Zapewnia ono neutralność tego podatku dla podatników VAT, przy jednoczesnym faktycznym opodatkowaniu konsumpcji. Ma ono zapewniać, że podatek płacony przez podatnika VAT przy nabyciu towarów i usług wykorzystywanych w działalności opodatkowanej nie będzie stanowił dla niego faktycznego kosztu (obciążenia finansowego). Stąd też możliwość odliczenia podatku naliczonego nie stanowi żadnego przywileju dla podatnika, lecz jest jego fundamentalnym i podstawowym uprawnieniem, wynikającym z samej konstrukcji podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej” [10].

Skoro podatnik nabywa towar od dostawcy po cenie brutto i uiszcza tym samym kwotę należnego podatku (który dla podatnika jako nabywcy stanowi podatek naliczony), a następnie sprzedaje ten towar kontrahentom, to uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego czy też odliczenie go od podatku należnego jest wyrazem realizacji zasady neutralności i nie może być rozpatrywane w kategoriach nieuprawnionego zysku w miesiącu, w którym podatnik posiadający fakturę dokonuje rozliczenia. Realizacja zasady neutralności w miesiącu, w którym odliczenie jest najwcześniej możliwe z uwagi na posiadanie faktury, nie sprawia, że podatnik staje się w jakikolwiek sposób wzbogacony.

3. WYKŁADNIA PROUNIJNA PRZEPISÓW KRAJOWYCH

W myśl art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Ustawodawca nie uzależnia w tym przepisie prawa do odliczenia od związku zakupu z obecnie wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Treść art. 86 ust. 1 wspomnianej ustawy prowadzi bowiem do wniosku, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy z okoliczności towarzyszących nabyciu towarów lub usług z uwzględnieniem prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej wynika, że zakupy te są dokonane w celu ich wykorzystania w ramach jego działalności opodatkowanej. Podatnik, który zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, nie musi czekać, aż nabyty towar lub usługa zostaną odprzedane lub efektywnie wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej. Sama zatem literalna treść art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. mogłaby sugerować de facto wprowadzenie do polskich przepisów zasady niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nie treść dalszych przepisów tego artykułu.

Zasada ta nie może być zrealizowana z uwagi na brzmienie art. 86 ust. 10-11, tj. przepisy, które zostały skonstruowane w sposób niedostosowany do treści art. 178 dyrektywy 2006/112/WE. Trudno bowiem uznać, że ustawodawca stworzył warunki do niezwłocznego odliczenia podatku w sytuacji, gdy prawo do odliczenia podatku naliczonego zostaje przesunięte o kolejny miesiąc, choć podatnik spełnił unijne wymogi skorzystania z komentowanego prawa już w poprzednim miesiącu – posiadał bowiem fakturę (warunek formalny) i doszło do powstania obowiązku podatkowego po stronie dostawcy towaru (warunek materialny).

Należy zatem rozważyć zasadność prounijnej wykładni art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tym bardziej że organy podatkowe dopuszczają stosowanie racjonalnej praktyki niewynikającej z literalnego brzmienia przepisów krajowych, polegającej na umożliwieniu podatnikom liczenia dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych, o których mowa w art. 86 ust. 11, od okresu, w którym zostały spełnione łącznie dwie przesłanki, czyli powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do transakcji i podatnik (nabywca) posiada fakturę dokumentującą ten zakup (tak np.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 16 września 2013 r. [11]). Zdaniem organu podatkowego w każdym przypadku, gdy podatnik otrzyma fakturę później niż nastąpiła dostawa towaru czy wykonanie usługi, okres, w którym podatnik tę fakturę otrzyma, jest najwcześniejszym momentem, w którym nabywca może odliczyć podatek naliczony. Z prawa do odliczenia może jednak skorzystać w jednym z dwóch następujących okresów rozliczeniowych.

Analogiczny pogląd przedstawił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 17 marca 2017 r. [12], a także Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 3 lipca 2014 r., w której stwierdził, że: „[...] w sytuacji gdy Spółka otrzyma fakturę dokumentującą wykonanie usługi/dostawę towarów po okresie powstania prawa do odliczenia VAT wyznaczonym przez obowiązek podatkowy oraz po upływie dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych – to Spółka ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, zgodnie z art. 86 ust. 10, ust. 10b, 10c oraz ust. 11 ustawy [z dnia 11 marca 2004 r.], odpowiednio w okresie, w którym otrzymano fakturę lub w dwóch następujących okresach rozliczeniowych” [13].

Niewątpliwie takie interpretacje są korzystne dla podatników otrzymujących faktury w późniejszym okresie niż powstał obowiązek podatkowy, gdyż nie muszą składać korekt deklaracji na zasadzie określonej w art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Z uwagi na wyżej przedstawione, racjonalne i korzystne dla podatników podejście do pewnego paradoksu dochodziłoby w sytuacji, gdyby organy podatkowe nie respektowały z kolei wykładni literalnej, choć brzmienie art. 178 dyrektywy 2006/112/WE jest jednoznaczne, innymi słowy – intencja normodawcy została wyrażona literalnie. Trudno byłoby zrozumieć, dlaczego organy podatkowe godzą się na pewne ustępstwo wobec podatników, którzy otrzymują fakturę z opóźnieniem, choć taka praktyka, jakkolwiek logiczna i uzasadniona, nie wynika z komentowanych przepisów, a tworzą natomiast przeszkody dla podatnika, który posiada fakturę, w skorzystaniu przez niego z zasady neutralności podatku w najwcześniejszym możliwym terminie, choć taka praktyka znajduje potwierdzenie w literalnym brzmieniu art. 178 przywołanej dyrektywy.

Konkludując, tego rodzaju potencjalne stanowisko sprowadzałoby się wyłącznie do tworzenia przeszkód z uwagi na pewnego rodzaju zwyczajowe stosowanie przez organy podatkowe określonej wykładni prawa krajowego, która nie znajduje jakiegokolwiek uzasadnienia w treści przepisu unijnego. Trudno byłoby bowiem inaczej wyjaśnić nieodróżnianie pojęcia „posiadania” użytego przez unijnego normodawcę od pojęcia „otrzymania” dokumentu potwierdzającego fakt dokonania dostawy towaru.

Należy przy tym zwrócić uwagę na liczne orzeczenia TSUE, w których powielany jest stały argument, że państwo członkowskie nie może nakładać na podatników dodatkowych obowiązków poza tymi, które zostały określone w dyrektywie unijnej [14].

Z kolei w wyroku z dnia 21 października 2010 r. TSUE przedstawił następujący pogląd: „W istocie zgodnie z art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112 wykonanie prawa do odliczenia na podstawie art. 168 lit. a) tej dyrektywy w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, jest uzależnione od jednej przesłanki formalnej dotyczącej posiadania faktury sporządzonej zgodnie z art. 220-236 i 238-240 tej dyrektywy. [...] Jednakże taki przepis nie upoważnia państw członkowskich, w razie braku zgłoszenia, do odroczenia wykonania prawa do odliczenia” [15].

W ocenie autorki tym bardziej nieuzasadnione wydaje się odroczenie prawa do odliczenia podatku w sytuacji, gdy podatnik takiego zgłoszenia rejestracyjnego dokonał, a przy tym spełnia jedyną wymaganą przesłankę o charakterze formalnym, jaką jest posiadanie faktury.

TSUE stwierdził ponadto w cytowanym wyroku, że: „[...] przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 2006/112 celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów i nie mogą podważać neutralności podatku od wartości dodanej. [...] W związku z tym nie można utrudniać podatnikowi podatku od wartości dodanej wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został zidentyfikowany dla celów owego podatku przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu” [15].

W przykładzie rozpatrywanym w niniejszej publikacji podatnik, który otrzymał fakturę w lutym, ale przed terminem złożenia deklaracji za styczeń (do 25 lutego), dokonuje odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za styczeń, czyli deklaracji za miesiąc, w którym podatek należny stał się wymagalny (powstał obowiązek podatkowy), gdyż dysponuje fakturą przed terminem przewidzianym na złożenie tej deklaracji. Warto rozważyć, czy takie działanie jest prawidłowe w świetle cytowanego orzeczenia. Pojawia się zatem pytanie, czy w rozważanej sytuacji umożliwienie prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony najwcześniejszym w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę (a więc w przykładzie – dopiero w rozliczeniu za luty, tj. w deklaracji składanej do 25 marca), a nie w rozliczeniu, czyli deklaracji, za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy (tj. w rozliczeniu za styczeń, czyli w deklaracji składanej do 25 lutego), jest niezbędne dla państwa członkowskiego

„celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych” i nie wykracza „poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów”.

Na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej: nie jest niezbędne przesunięcie prawa do odliczenia podatku naliczonego o ów miesiąc w sytuacji, gdy powstał obowiązek podatkowy, a podatnik posiada fakturę dokumentującą zdarzenie gospodarcze przed upływem najbliższego terminu złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy. Trudno zatem byłoby zrozumieć przyczynę tworzenia sztucznych barier w tym przypadku, zwłaszcza że organy podatkowe niejednokrotnie dokonywały prounijnej wykładni wadliwie skonstruowanych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

4. KONKLUZJA

Zdaniem autorki istnieją argumenty pozwalające uzasadnić twierdzenie, że podatnik spełnia wymogi unijne, które są niezbędne do skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli posiada fakturę przed złożeniem deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy po stronie kontrahenta (dostawcy towaru). Po pierwsze bowiem, jest w stanie wówczas udowodnić, że został spełniony warunek materialny, gdyż transakcja, która stanowi źródło prawa do odliczenia, wystąpiła w rzeczywistości (podatnik posiada istotny dowód w postaci faktury oprócz z reguły innych dowodów, takich jak np. dokumenty przelewów). Po drugie, podatnik w związku z tym, że posiada fakturę, spełnia również wymóg formalny, niezbędny do realizacji zasady neutralności podatku od wartości dodanej. Owa neutralność nie stanowi przy tym przywileju; możliwość odliczenia podatku naliczonego jest bowiem jedynie elementem konstrukcyjnym podatku. Reguła odliczenia decyduje jedynie o tym, jaką wartość należy przyjąć za podstawę opodatkowania w sensie konstrukcyjnym.

Konkludując, jeśli podatnik posiada fakturę przed złożeniem deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy po stronie kontrahenta (dostawcy towaru), warunek określony w art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE jest spełniony.

W pełni uzasadnione jest literalne odczytanie wyżej powołanego przepisu. Skoro zaś mowa o posiadaniu faktury jako jedynym wymogu formalnym, należy termin „posiadanie” interpretować w sposób zgodny z jego potocznym rozumieniem. Pojęcie posiadania nie jest natomiast równoznaczne z pojęciem otrzymania.

Jeżeli zatem doszło do zdarzenia gospodarczego i podatnik może je udowodnić, gdyż posiada fakturę w momencie dokonywania rozliczenia podatkowego w deklaracji, brak znajdujących potwierdzenie w prawie unijnym podstaw do sformułowania poglądu, że podatnik musi przesunąć przysługujące mu prawo do odliczenia podatku naliczonego na kolejny miesiąc. Należy zwrócić uwagę na regułę niezwłocznej realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przepisy krajowe państwa, które przesuwają ten moment przez określanie jakichkolwiek dodatkowych warunków, są sprzeczne z dyrektywą 2006/112/WE. Unijny normodawca konsekwentnie nie ustanawia przy tym wymogu wskazania w fakturze daty jej otrzymania. Gdyby data otrzymania stanowiła element przedmiotowo istotny, taki warunek zostałby sformułowany w art. 226 przywołanej dyrektywy, który określa minimalną treść faktury. Należy zatem stwierdzić, że treść art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie jest zbieżna z treścią art. 178 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, gdyż ustanawia warunek nieprzewidziany w wymienionym przepisie unijnym, tj. prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony dopiero w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę (do czego prowadzi treść ww. art. 86 ust. 10b pkt 1), a nie w rozliczeniu za miesiąc, w którym odliczenie z uwagi na fakt posiadania faktury było najwcześniej możliwe.

Należy zauważyć, że skoro sam fakt fizycznego posiadania faktury umożliwia dokonanie odliczenia niezwłocznie, trudno uznać, że cel unijnego normodawcy był w rzeczywistości inny, a więc taki, aby podatnik mógł dokonać odliczenia później niż najwcześniej to możliwe. Odmienne stanowisko byłoby również całkowicie nielogiczne z perspektywy interesów budżetowych państwa, gdyż podatnik posiadający przecież fakturę i tak odliczy podatek naliczony od podatku należnego, jakkolwiek w późniejszym terminie.

Bibliografia:

- [1] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- [2] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106.
- [3] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/posiadac-I;2505655.html>, dostęp: 26.03.2020.
- [4] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/otrzymac;2497077.html>, dostęp: 26.03.2020.
- [5] Dyrektywa Rady 2010/45/EU z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, Dz. Urz. UE L 189 z 22.7.2010, s. 1.
- [6] W. Modzelewski, G. Mularczyk, *Komentarz do art. 86 ustawy o podatku od towarów i usług*, LexPolonica.
- [7] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 marca 2002 r., III RN 31/2001, OSNAPIUS 2002, nr 19, poz. 451.

- [8] K. Lewandowska, T. Lewandowski, *Wykładnia celowościowa i językowa w prawie administracyjnym. Wytoczne doktryny i praktyczny przykład ich zastosowania*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 9.
- [9] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 czerwca 2015 r., II CSK 518/14.
- [10] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 czerwca 2019 r., I SA/Po 162/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/914CE8ECE7>, dostęp: 26.03.2020.
- [11] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 września 2013 r., IPPP3/443-538/13-2/LK.
- [12] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 marca 2017 r., 1462-IPPP2.4512.111.2017.1.MAO.
- [13] Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 lipca 2014 r., IPPP1/443-529/14-2/AS, LEX nr 235074.
- [14] Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu.
- [15] Wyrok TSUE z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų Ministerijos, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0385>, dostęp: 26.03.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 15.03.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 30.03.2020 r.

Adres autora: beata.rogalska@isp-modzelewski.pl