

# **Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku braku możliwości korekty deklaracji z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego**

## **The right to deduct the input tax with no option to correct the tax return owing to the expiry of the tax obligation**

**prof. dr hab. Witold Modzelewski**

Profesor Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

**dr Beata Rogalska**

Doktor nauk prawnych, wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

### **Streszczenie**

Podatnik nie może legalnie stosować poglądu wynikającego z interpretacji prawa krajowego, który zaprzeczałby istocie podatku od wartości dodanej wynikającej z prawa UE i nie odpowiadałby zasadniczym jego cechom. Teza, jakoby podatnik, który ma zamiar pomniejszyć podatek należny o podatek naliczony, musiał ponownie (po raz drugi) wykazać podatek należny, byłaby równoznaczna z zastosowaniem odmiennej stawki podatku niż ta, którą stosują inni podatnicy dokonujący analogicznych dostaw. Stosowanie zróżnicowanych stawek do tych samych czynności – dostaw energii elektrycznej i gazu ziemnego – spowodowałoby ponadto zakłócenie konkurencji z uwagi na to, że inni przedsiębiorcy z tytułu tych samych czynności stosują stawkę 23%. Możliwość selektywnego zastosowania niższej stawki wobec innych podmiotów, przy założeniu, że podatnik powinien opodatkować dokonane czynności de facto według stawki 46%, kłóciłaby się z regułami konkurencji podmiotów gospodarczych na tych samych zasadach.

Słowa kluczowe: podatek, podatek naliczony, podatek należny, odliczenie podatku naliczonego, faktura, posiadanie faktury, otrzymanie faktury, neutralność podatku, proporcjonalność, zasada proporcjonalności, korekta, korekta deklaracji.

### **Abstract**

The taxpayer must not legally apply a view, ensuing from interpretation of the national laws, which would oppose the essence of the value-added tax under the EU laws and would not be correspondent with its basic characteristics. The argument that, in an intent to have the output tax reduced by the input tax, the taxpayer would have to disclose the output tax once again, would be tantamount to application of a tax rate different to the one applied by other taxpayers who perform analogous supplies. Application of diverse rates to the same actions—supplies of electricity and natural gas—would moreover result in distorted competition, taking into account that the other entrepreneurs use the rate of 23% in respect of the same actions. A possibility to selectively apply a lower rate, in the context of those used by the other entities and given the assumption that the taxpayer ought to tax the actions

**performed, de facto, at the rate 46%, would conflict with the rules of competition between economic entities under the same rules.**

**Keywords: tax, input tax, output tax, deduction of input tax/input tax deduction, invoice, holding of invoice, invoice receipt, neutrality of tax, proportionality, (the) principle of proportionality, correction/amendment, correction of tax return.**

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [1, dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”] przewidują obowiązek obliczenia przez podatnika wysokości podatku, wpłacenia go i wykazania w deklaracji do 25. dnia następnego miesiąca lub kwartału, a więc w ściśle określonym terminie następującym po miesiącu lub kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy. Z kolei stosownie do treści art. 86 tej ustawy podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony.

Nie ulega wątpliwości, że wysokość zobowiązania podatkowego to kategoria obiektywna, odzwierciedlająca rozmiary zdarzenia gospodarczego. Na kwotę, którą podatnik powinien wpłacić do urzędu skarbowego, mają wpływ dwie wartości:

- 1) kwota podatku należnego obliczona jako określony przez ustawodawcę procent podstawy opodatkowania oraz
- 2) kwota podatku naliczonego wynikająca z otrzymanej przez podatnika faktury lub dokumentu celnego.

W praktyce zdarza się, że podatnik zbyt wcześnie wykazuje podatek należny z uwagi na pomyłkę w ustaleniu momentu powstania obowiązku podatkowego, np. błędnie uznaje, że obowiązek ten powstaje na zasadach ogólnych – w dniu dokonania dostawy lub wykonania usługi, gdy tymczasem powstał on na zasadach szczególnych, np. z chwilą wystawienia faktury. Problem pojawia się wówczas, gdy podatnik nie ma prawa do korekty deklaracji z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Pojawia się pytanie, czy podatnik, który chce odliczyć podatek naliczony od podatku należnego w pierwszym miesiącu roku następującego po roku, którego dotyczy deklaracja z błędnie wykazaną kwotą podatku należnego, z uwagi na wspomniany brak możliwości korekty deklaracji musi ponownie wykazać podatek należny z tytułu dokonanej dostawy. A zatem czy w efekcie przedawnienia zobowiązania podatkowego i tym samym braku możliwości korekty deklaracji podatnik w celu odliczenia podatku naliczonego musi po raz drugi wykazać podatek należny z tytułu tej samej dostawy lub usługi?

## **1. PROBLEM DO ROZSTRZYGNIECIA**

W celu zobrazowania problemu przedstawionego we wstępie rozważmy następujący przypadek. Podatnik zbyt wcześnie wykazywał podatek należny z tytułu transakcji dokonanych na przełomie 2014 i 2015 r. Faktury dokumentujące dostawy energii i gazu dokonane w listopadzie 2014 r. były bowiem wystawione dopiero w grudniu 2014 r., a podatek należny tytułem tej transakcji został wykazany i rozliczony w deklaracji złożonej w grudniu 2014 r. za listopad 2014 r. W konsekwencji w związku ze szczególnym momentem powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostaw energii i gazu ziemnego podatek należny został wykazany zbyt wcześnie, czyli w miesiącu dokonania dostawy.

Tymczasem w myśl art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. obowiązek podatkowy z tytułu dostawy energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego powstaje dopiero z chwilą wystawienia faktury. Z kolei stosownie do treści art. 19a ust. 7 tej ustawy w przypadkach, gdy podatnik dokonujący dostawy energii elektrycznej lub gazu nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a jeśli nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Zalóżmy również, że w rozpatrywanym przykładzie podatnik zastosował stawkę podatku obowiązującą z tytułu wykonanych czynności w wysokości 23%, jakkolwiek podatek należny wynikający z zastosowania tej stawki wykazał zbyt wcześnie – obowiązek podatkowy i tym samym zobowiązanie podatkowe z tytułu dostaw energii i gazu ziemnego deklarował bowiem z jednomiesięcznym wyprzedzeniem. Z uwagi na upływ czasu, tj. ponad 5 lat, nie istnieje jednak prawna możliwość korekty deklaracji złożonej w grudniu 2014 r. za listopad 2014 r., gdyż w myśl art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [2] zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin płatności podatku wykazanego w rozliczeniu za listopad 2014 r., tj. w deklaracji sporządzonej w grudniu 2014 r., upłynął właśnie w grudniu 2014 r. W konsekwencji z uwagi na upływ okresu przekraczającego 5 lat liczonych od końca 2014 r. zobowiązanie podatkowe uregulowane w grudniu 2014 r. uległo przedawnieniu, tym samym deklaracja, w której zostało wykazane, nie może podlegać korekcie.

Pojawia się zatem pytanie, czy podatnik, korygując deklarację za okres nieprzedawniony (grudzień 2014 r., za który zapłata podatku przypadła do dnia 25 stycznia 2015 r.), zobligowany jest ponownie wykazać podatek należny zadeklarowany pierwotnie w deklaracji złożonej za listopad 2014 r., która już nie podlega korekcie ze względu na upływ przedawnienia.

## 2. ZAGADNIENIA OGÓLNE

Punktem wyjścia do udzielenia odpowiedzi na tak postawione pytanie będzie analiza niektórych cech podatku od wartości dodanej w świetle przepisów prawa unijnego, tj. proporcjonalności podatku od wartości dodanej do ceny towarów i usług oraz zasady neutralności. Podatek powinien być, po pierwsze, neutralny dla podatników, a po drugie – proporcjonalny do faktycznej ceny towarów i usług (jest to tzw. zasada proporcjonalnej stawki) [zob. 3]. Z neutralnością podatku wiąże się z kolei brak ponoszenia ciężaru podatku przez podatnika (podatek jest przeliczany na ostatecznego nabywcę dóbr i usług, tj. konsumenta). Istotny jest również wymóg zapewnienia przez państwa członkowskie takich reguł prawnych, w tym dotyczących obowiązków fiskalnych, które pozwolą podmiotom gospodarczym konkurować na tych samych zasadach.

Zasady proporcjonalności i neutralności są wyrażone w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [4, dalej „dyrektywa 2006/112/WE”]. Stosownie do treści art. 1 ust. 2 tego aktu zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które przeprowadzane są w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Z kolei w myśl art. 93 dyrektywy 2006/112/WE do transakcji podlegających opodatkowaniu stosuje się stawkę, która obowiązuje w momencie zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

Ponadto zgodnie z art. 96 tej dyrektywy państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług.

## 3. PRAKTYCZNE SKUTKI STOSOWANIA ZASADY PROPORCJONALNOŚCI I NEUTRALNOŚCI PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ W PRZYPADKU BRAKU MOŻLIWOŚCI KOREKTY DEKLARACJI

Kiedy udziela się odpowiedzi twierdzącej na pytanie, czy podatnik, korygując deklarację za okres nieprzedawniony (grudzień 2014 r., za który zapłała podatek przypadała do dnia 25 stycznia 2015 r.), zobligowany jest ponownie wykazać podatek należny zadeklarowany pierwotnie w deklaracji złożonej za listopad 2014 r., która już nie podlega korekcie ze względu na upływ przedawnienia, należałoby uznać, że podatnik zobowiązany jest w istocie po raz drugi opodatkować czynności wykonane w listopadzie 2014 r., z tytułu których podatek należny został wykazany w deklaracji za listopad 2014 r., co powodować będzie podwójne opodatkowanie tych czynności (deklaracja za listopad 2014 r. nie może być skutecznie skorygowana).

W ocenie autorów takie stanowisko jest niedopuszczalne. Twierdzenie, jakoby podatnik był zobligowany ponownie do wykazania podatku należnego z tytułu transakcji dokonanych w listopadzie 2014 r., jest błędne w sensie prawnym. Przy założeniu, że podatnik musi ponownie wykazać podatek należny, doszłoby bowiem do wykazania dwóch podatków należnych i dwóch zobowiązań podatkowych z tytułu tej samej czynności<sup>11</sup>. Tymczasem z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE wynika wprost, że w stosunku do jednej czynności opodatkowanej podatek może być pobrany wyłącznie jeden raz na podstawie obowiązującej stawki. W myśl tej zasady niedopuszczalne jest zatem podwójne opodatkowanie czynności, czyli w kwocie wyższej niż podatek należny, albo brak wykazania podatku należnego mimo obowiązującej stawki.

Zasada ogólna proporcjonalności do ceny podatku niezależnie od liczby transakcji, oznaczająca również, że czynność podatnika może być opodatkowana tylko raz, jest zasadą ogólną dyrektywy 2006/112/WE. W konsekwencji ustawy krajowe poszczególnych państw członkowskich zawierają unormowania określające miejsce świadczenia. W Polsce są to art. 22-28o ustawy z dnia 11 marca 2004 r. określające miejsce dostawy towarów i

---

<sup>1</sup> W orzecznictwie podkreśla się związany z zasadą neutralności zakaz dwukrotnego poboru podatku z tytułu tej samej czynności (w tej samej fazie obrotu). Przykładowo NSA w wyroku z dnia 15 stycznia 2015 r. zarzucił sądowi pierwszej instancji „pominięcie zarzutu sankcjonowania przez odwoławczy organ podatkowy takiego sposobu ustalania obrotu dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług, który nie daje pewności, iż nie została naruszona zasada jednokrotności poboru podatku, a w konsekwencji również zasada neutralności podatkowej” [5]. Z kolei w wyroku z dnia 16 października 2012 r. NSA przedstawił następujący pogląd: „Nadto należy wskazać, że zastosowanie szczególnej procedury powoduje, że w kolejnej fazie obrotu opodatkowaniu podlega wyłącznie kwota marży, co realizuje zasadę jednokrotności opodatkowania – wyrok ETS w sprawie C-320/02 Foervaltings AB Stenholmen przeciwko Riksskatteverket” [6]. W postanowieniu z dnia 25 lutego 2011 r. NSA stwierdził zaś, że: „Pomimo pobierania go we wszystkich fazach obrotu powinien on zapewnić jednokrotność opodatkowania” [7]. Sformułowania używane w orzecznictwie nie są doskonałe. Sądy i organy podatkowe, kiedy powołują się na zasadę jednokrotności poboru podatku, powinny więc rozbudować to określenie przez użycie wyrażenia „w stosunku do jednej czynności”, czego nie czynią, bo korzystają ze skrótu myślowego, niemniej zakaz podwójnego opodatkowania tej samej dostawy lub usługi wiąże się z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej.

świadczenia usług. Przy czym czynność wykonana przez podatnika rodzi podatek należny jednokrotnie, a zobowiązanie podatkowe z tytułu tej czynności musi być proporcjonalne do ceny zgodnie z obowiązującą stawką.

Stąd też z uwagi na brak możliwości korekty deklaracji za listopad 2014 r., złożonej w grudniu 2014 r. z wykazaniem w niej i rozliczonym podatkiem należnym oraz zapłaconym zobowiązaniem w grudniu 2014 r., nałożenie na podatnika obowiązku ponownej zapłaty podatku za grudzień 2014 r. stanowiłoby naruszenie art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE przez dwukrotne opodatkowanie tej samej czynności, czyli de facto według stawki 46%. Wspomniany przepis stanowi wprost, że podatek może być obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, a więc w analizowanym przypadku według stawki 23%, a nie według stawki dwukrotnie wyższej z uwagi na brak możliwości korekty deklaracji złożonej w grudniu 2014 r. za listopad 2014 r.

Konkludując, podatnik wprawdzie wykazał podatek należny przedwcześnie i zbyt wcześnie uiszczył podatek z tytułu dostaw dokonanych w listopadzie 2014 r., niemniej związany z tymi zdarzeniami obowiązek podatkowy, a więc de facto obowiązek zapłaty podatku, powstał tylko raz. Dyrektywa 2006/112/WE zabrania dwukrotnego opodatkowania danej czynności. Tymczasem nałożenie na podatnika wymogu ponownego wykazania podatku należnego pomimo braku możliwości korekty deklaracji złożonej w grudniu 2014 r. (za listopad 2014 r.) oznaczałoby zastosowanie wobec niego swoistej sankcji polegającej na uznaniu, że skoro uregulował podatek zbyt wcześnie, powinien go zapłacić ponownie, a więc dwukrotnie. Pogląd ten nie znajduje potwierdzenia w treści unijnego prawa podatkowego. Założenie, że podatnik powinien ponownie w omawianej sytuacji wykazać podatek należny, jest sprzeczne z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/UE. Z powołanego przepisu wynika, że podatek od wartości dodanej powinien być dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług, co ma znaczenie dla określenia podatku należnego. Z uwagi na brak możliwości korekty deklaracji wynikający z przepisów krajowych dotyczących przedawnienia, które nie podlegają harmonizacji, nadrzędna zasada proporcjonalności podatku od wartości dodanej nie byłaby zachowana.

Analogiczne wnioski prezentowane są przez TSUE, który stwierdził, że: „[...] zasada wspólnego systemu podatku VAT zasadza się na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany. Jednakże każda transakcja podlega podatkowi VAT dopiero po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Mechanizm odliczeń został określony w ten sposób, że podatnicy są uprawnieni do odliczenia od podatku VAT, który zobowiązani są zapłacić, kwot podatku VAT naliczonych od towarów lub usług z tym skutkiem, że ów podatek na każdym etapie obciąża jedynie wartość dodaną i ostatecznie ponosi go konsument końcowy (zob. wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb. Orz. s. I-9373, pkt 21, 22)” [8, pkt 44].

Kwota podatku powinna być zatem ustalona proporcjonalnie do ceny towaru lub usługi. Wynika to wprost z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, który m.in. stanowi, że podatek powinien być dokładnie proporcjonalny do ceny towarów i usług. Realizacja tej zasady wiąże się z wymogiem stosowania stałej stawki procentowej. W ocenie TSUE wystarczy, żeby podatek nie wykazywał jednej z przedstawionych zasadniczych cech, aby nie mógł być uznany za podatek równoważny podatkowi VAT [zob. 9, pkt 37].

#### 4. KONKLUZJA

Z powyższych rozważań wynika, że podatnik nie może legalnie stosować poglądu wynikającego z interpretacji prawa krajowego, który zaprzeczałby istocie podatku od wartości dodanej wynikającej z prawa UE i nie odpowiadałby zasadniczym jego cechom. Teza, jakoby podatnik, który ma zamiar pomniejszyć podatek należny o podatek naliczony, musiał ponownie (po raz drugi) wykazać podatek należny, byłaby równoznaczna z zastosowaniem odmiennej stawki podatku niż ta, którą stosują inni podatnicy dokonujący analogicznych dostaw – w rozważanym przykładzie energii elektrycznej i gazu.

Stosowanie zróżnicowanych stawek do tych samych czynności – dostaw energii elektrycznej i gazu ziemnego – spowodowałoby ponadto zakłócenie konkurencji z uwagi na to, że inni przedsiębiorcy z tytułu tych samych czynności stosują stawkę 23%. Możliwość selektywnego zastosowania niższej stawki wobec innych podmiotów przy założeniu, że podatnik powinien opodatkować dokonane czynności de facto według stawki 46%, klóciłaby się z regułami konkurowania podmiotów gospodarczych na tych samych zasadach. Z uwagi na zasadę neutralności podatku od wartości dodanej nie jest dopuszczalne przyjęcie, że towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, mogą być traktowane odmiennie z perspektywy opodatkowania tym podatkiem [10, pkt 25; 11, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo]. Towary lub usługi są podobne, gdy mają analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta [11, pkt 43, 44]. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są w związku z tym konkurencyjne

wobec siebie, były traktowane odmiennie na gruncie podatku od wartości dodanej [11, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo].

---

Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.
- [2] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- [3] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 września 2010 r., I SA/Wr 593/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FAD467A3E8>, dostęp: 27.05.2020.
- [4] Dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.
- [5] Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2015 r., I FSK 487/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/544A7BE8A6>, dostęp: 27.05.2020.
- [6] Wyrok NSA z dnia 16 października 2012 r., I FSK 1950/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1C074E9785>, dostęp: 27.05.2020.
- [7] Postanowienie NSA z dnia 25 lutego 2011 r., I FSK 223/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/281178D0B0>, dostęp: 27.05.2020.
- [8] Wyrok TSUE z dnia 28 października 2010 r. Komisja Europejska v. Rzeczpospolita Polska, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0049>, dostęp: 27.05.2020.
- [9] Postanowienie TSUE z dnia 5 lutego 2009 r. w sprawie C-119/08 Mechel Nemunas UAB v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62008CO0119>, dostęp: 27.05.2020.
- [10] Wyrok TSUE z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0384>, dostęp: 27.05.2020.
- [11] Wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0259>, dostęp: 27.05.2020.

Artykuł do redakcji wpłynął: 15.05.2020 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 28.05.2020 r.

Adres autora: [witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl](mailto:witold.modzelewski@isp-modzelewski.pl)