

Charakter prewencyjno-sankcyjny art. 108 ustawy o VAT oraz art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady UE a konstrukcja tych przepisów

Klaudia Weronika Kaniecka

Doktorantka w Instytucie Nauk Prawno-Administracyjnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Streszczenie

Niniejszy referat dotyczy analizy i oceny opartej na wykładni językowej, systemowej oraz celowościowej art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem prewencyjno-sankcyjnego charakteru tych przepisów.

Słowa kluczowe: prawo Unii Europejskiej, ustawa o VAT, uszczelnianie systemu podatkowego, jurysprudencja, wykładnia prawa, zasady dobrej legislacji.

Abstract

Concerns analysis and assessment based on linguistic, systematic and teleological interpretation, art. 108 of the Act on tax on goods and services and art. 203 of Directive 2006/112/EC of the Council of the European Union, with particular regard to the preventive and sanction nature of these provisions.

Keywords: European Union legislation, the Act on the goods and services tax, sealing the tax system, jurisprudence, interpretation of the law, principles of good legislation.

Niniejszy referat, zanim zogniskuje się na tytułowym art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, wymaga przybliżenia brzmienia swojego prawnego-europejskiego praoroca, od którego zapoczątkował swój żywot w polskiej ustawie o podatku od wartości dodanej. Chodzi tutaj oczywiście o art. 203 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, który stanowi, iż każda osoba, która wykazuje VAT na fakturze, jest zobowiązana do zapłaty VAT.

Zgodnie z literalnym brzmieniem tego przepisu oraz korzystając z dobrodziejstwa wykładni systemowej, poprzez odniesienie się do sekcji 3 – dotyczącej wystawiania faktur – te same dyrektywy, każdy kto wykazuje podatek od wartości dodanej na dokumencie sprzedaży potwierdzającym zaistniałą transakcję w sposób zgodny z przepisami mającymi zastosowanie w państwie członkowskim uznawanym za państwo dostawy towarów lub świadczenia usług, o czym mowa w art. 219a tej dyrektywy, jest zobowiązany do zapłaty podatku od wartości dodanej.

Ze względu na hipotezę oraz dyspozycję normy prawnej wynikającej z przytoczonego art. 203 dyrektywy, wyrażające się w nakazie zapłaty podatku od wartości dodanej przez każdego, kto podatek taki wskaże na fakturze, na normę tę można spojrzeć w dwojaki sposób. Po pierwsze od strony koncepcji przedmiotu opodatkowania w podatku obrotowym oraz od strony koncepcji podmiotu opodatkowania w podatku obrotowym.

Jeżeli zgodnie z hipotezą opisaną normy prawnej spojrzemy na okoliczności wystąpienia nakazu zapłaty podatku,

zauważymy, że norma ta uzależnia nakaz zapłaty podatku od jego wykazania na fakturze. Taka budowa normy prawnej wskazuje niejako na koncepcję, w której wskazany podatek, czy też precyzyjniej czyn wskazania podatku, staje się swoim przedmiotem opodatkowania. Przyjęcie tej koncepcji naruszałoby oczywiście konstrukcję wspólnotowego podatku od wartości dodanej w zakresie jego przedmiotu opodatkowania w ten sposób, iż stałaby w sprzeczności z normami prawnymi wynikającymi z art. 2 i art. 4 dyrektywy, zgodnie z którymi, generalnie rzecz ujmując, przedmiotem opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w rozumieniu wspólnotowym Unii Europejskiej nie jest czyn wykazania podatku na fakturze (w tym momencie może powstać jedynie sam obowiązek podatkowy), ale konkretna transakcja podlegająca opodatkowaniu, taka jak odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, a także eksport i import towarów oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Jeżeli natomiast spojrzemy na hipotezę omawianej normy wskazującą na okoliczności powstania nakazu zapłaty podatku również od strony podmiotowej, zauważamy, iż nakaz ten dotyczy każdego, kto podatek taki wskaże na fakturze. Taka koncepcja z kolei stałaby w opozycji do art. 9 dyrektywy, na podstawie którego podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności, a nie ktokolwiek, kto wskaże podatek na fakturze.

Podobnie wygląda brzmienie analogicznego przepisu istniejącego bezpośrednio na gruncie polskiej ustawy o po-

datku od towarów i usług. Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

Stosując w pierwszej kolejności wykładnię językową, podatnikiem podatku od towarów i usług wykazanego na dokumencie potwierdzającym sprzedaż, dostawę towarów lub wykonanie usług, sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o którym to dokumencie mowa w art. 106b ustawy o VAT, staje się ta osoba prawna lub ułomna osoba prawna czy też osoba fizyczna, która wystawi fakturę i wykaże na niej kwotę podatku.

Należy sobie zadać pytanie, jak taka koncepcja zakresu podmiotowego podatku od towarów i usług odnosi się do art. 15 ustawy o VAT, który definiuje podatnika tego podatku, oraz art. 16 i 17, wskazujących podmioty, które w rozumieniu ustawy o VAT również są podatnikami, mimo że nie wpisują się w definicję legalną podatnika podatku od towarów i usług.

Z perspektywy zakresu podmiotowego podatku od wartości dodanej sytuacja na gruncie polskiej ustawy rysuje się nieco inaczej niż ta, jaką wykreował prawodawca europejski. Analizując bowiem art. 108 ustawy o VAT z zastosowaniem wykładni systemowej, nie można już zauważyć koncepcji naruszającej konstrukcję zakresu podmiotowego podatku od wartości dodanej. Podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie jest bowiem uznany za podatnika tego podatku. Gdyby tak było, ustawodawca wymieniłby go w rozdziale I działu III ustawy, stanowiącym o podatnikach podatku od towarów i usług.

Polski ustawodawca poradził więc sobie z implementacją dyrektywy Rady Unii Europejskiej, nie naruszając jednocześnie konstrukcji zakresu podmiotowego w podatku od towarów i usług w sposób bezpośredni. Skoro bowiem podmiot, zobowiązany na podstawie dyspozycji normy prawnej wynikającej z tego przepisu do zapłaty podatku w związku z hipotezą w postaci okoliczności dokonania czynu wykazania podatku na fakturze, nie może być zgodnie z wykładnią systemową uznany za podatnika, chociaż nawet przy pierwszej analizie wskazuje na to literalne brzmienie tego przepisu, to nie możemy mówić o naruszeniu konstrukcji podmiotowej podatku od towarów i usług w sposób bezpośredni.

Możemy jednak zauważyć naruszenie tej konstrukcji w sposób pośredni poprzez skutki praktyczne tego przepisu, które zrealizują się w postaci zapłaty podatku od towarów i usług przez pewien podmiot, który podatnikiem zgodnie z definicją legalną nie jest ani nawet za takiego podatnika (mimo braku wpisania się w jego definicję legalną) nie jest uznany przez stosowne przepisy ustawy.

Należy więc zadać sobie następujące pytania: Kim na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług będzie taki podmiot? I jakie taki podmiot posiada uprawnienia i obowiązki jako podmiot, który płaci podatek, oraz czy w ogóle jakiegokolwiek uprawnienia może posiadać?

Takie sformułowanie tego przepisu, który z jednej strony nie nazywa podatnikiem podmiotu, który zobowiązuje do płatności podatku, z drugiej zaś strony *de facto* czyni go takim

podatnikiem, skoro nie określa jego roli w żaden inny sposób, wprowadza niejako przyzwolenie na psucie konstrukcji podatku od towarów i usług. Może to przynieść w przyszłości co najmniej chaos interpretacyjny, jeżeli nie dalej idące skutki w postaci psucia poziomu ustawy i nadwyrażenia całej konstrukcji podatku od towarów i usług, i z pewnością nie wpisuje się w techniki dobrej legislacji. Co więcej, na pewno już teraz stawia pytania, na które w przyszłości odpowiedź może być bardzo trudna, jeżeli w ogóle możliwa.

Widoczne jest podwyższenie poziomu legislacyjnego w stosunku do brzmienia tego przepisu na gruncie wspólnotowym oraz podjęcie próby niejako ratowania tej normy prawnej, jednak wciąż należy pamiętać o tym, jak wysoki poziom reprezentuje polska teoria prawa oraz jak wysoki poziom legislacyjny potrafią reprezentować polskie ustawy, i dążyć wciąż do poprawy tej jakości bez równania do czasami niestety miernego poziomu legislacyjnego na gruncie wspólnotowym, przy jednoczesnym wypełnianiu zobowiązań, jakie Rzeczpospolita Polska przyjęła na siebie na mocy umów międzynarodowych oraz z tytułu członkostwa w Unii Europejskiej.

Przenosząc się z kolei na obszar zakresu przedmiotowego polskiej ustawy o VAT, należy wskazać na art. 5, który wymienia transakcje oraz zdarzenia podlegające opodatkowaniu. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlega więc: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; eksport towarów; import towarów na terytorium kraju; wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Hipoteza i dyspozycja normy prawnej, które poza zakresem przedmiotowym danego podatku opisują okoliczności, które nakazują zapłatę podatku w sytuacjach, które nie mieszczą się w jego zakresie podmiotowym, stoją w sprzeczności z normami prawnymi stanowiącymi filary konstrukcji tego podatku.

Zarzuty dotyczące omawianego przez mnie art. 108 ustawy o VAT mogą sprawiać wrażenie pominięcia niezwykle istotnej i kluczowej wręcz kwestii, jaką jest wykładnia celowościowa tego przepisu, która prowadzi do jej prewencyjno-sankcyjnego charakteru. Charakter ten jest jednak najbardziej widoczny, posiadający głęboki sens w obszarze istnienia ogromnej potrzeby, jaką jest uszczelnianie systemu podatkowego i przeciwdziałanie nadużyciom prawa na gruncie ustaw materialnego prawa podatkowego. Cel ten jest bez wątpienia tak doniosły, że nie bez przyczyny stał się elementem tytułu całego referatu.

Nie chodzi tutaj więc o tworzenie nowego kręgu podatników oraz rozszerzanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od towarów i usług i nie jest to celem niniejszego przepisu. A jednak do zjawiska takiego niejako dochodzi poprzez jego konstrukcję. Dla utrzymania wysokiego poziomu legislacyjnego ustawy oraz promowania jak najwyższej jakości technik legislacyjnych w polskim ustawodawstwie, niezależnie od poziomu legislacyjnego analogicznych uregulowań w prawie Unii Europejskiej, brzmienie tego przepisu powinno zostać dostosowane do konstrukcji zakresu przedmiotowego i podmiotowego podatku od towarów i usług, tak aby uchronić się od niebezpiecznego i ryzykownego w skutkach nadwyrażania konstrukcji podatku od wartości dodanej oraz chaosu interpretacyjnego w zakresie uprawnień podmiotów, na które

przepis ten nakłada obowiązek zapłaty podatku, przy jednoczesnym zachowaniu celowościowego charakteru prewencyjno-sankcyjnego tego przepisu.

Zabieg celowego pominięcia w pierwszej części referatu wykładni celowościowej miał na celu zwrócenie uwagi na kolejność stosowania poszczególnych rodzajów wykładni oraz na wartość zasad dobrej legislacji, a także nakreślenie ryzyka, jakie może nieść ze sobą nawet tak delikatna instrumentalizacja prawa, za sprawą której przy tworzeniu konkretnych przepisów legislator koncentruje się głównie na celu, nawet jeżeli jest to cel doniosły, lekceważąc jednocześnie konstrukcję danej instytucji prawnej oraz jej ujęcie systemowe w istniejącej ustawie. Dobrym rozwiązaniem mogłoby być tutaj zaproponowanie użycia zwrotu „zapłaty kwoty pieniężnej wykazanej na fakturze VAT” w miejsce zobowiązania do zapłaty podatku. Jeżeli bowiem podmiot zobowiązany do zapłaty takiego podatku nie jest podatnikiem i co za tym idzie nie może korzystać z uprawnień podatnika, nie powinno się mówić o zobowiązaniu do zapłaty tego podatku, a jedynie o zobowiązaniu do zapłaty kwoty pieniężnej wykazanej na wprowadzonej do obrotu fakturze VAT. Jeżeli dany podmiot jest podatnikiem, to oczywiste jest, że jest zobowiązany do zapłaty podatku w chwili powstania obowiązku podatkowego przy jednoczesnym posiadaniu prawa do korzystania z uprawnień podatnika podatku od wartości dodanej, które wynikają z zasady neutralności tego podatku i przenoszenia ciężaru

ekonomicznego na podmiot, który jest ostatnim ogniwem w łańcuchu dostaw. Pozostawałoby to w zgodzie z duchem rozumowania polskich organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, które wiążą istnienie uprawnień podatnika podatku od towarów i usług z faktycznym pozostawianiem takim podatnikiem, a więc podmiotem prowadzącym rzeczywistą działalność gospodarczą lub spełniającym inne wymogi wynikające z ustawy o VAT, dokonującym rzeczywistych transakcji, których specyfika wskazana została na gruncie tej ustawy.

Oczywiście byłoby to możliwe jedynie pod warunkiem odejścia od interpretacji analogicznego przepisu dyrektywy zgodnie z jego literalnym brzmieniem oraz ignorowania wykładni systemowej, z zastosowaniem jedynie wykładni celowościowej.

Bibliografia:

- 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.
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 12954 w sprawie wystawiania faktur na fikcyjne towary i usługi, <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=414A77D1> (dostęp: 9.07.2019).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, 2193, 2215, 2244, 2354, 2392 2433 oraz z 2019 r. poz. 675, 1018.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.07.2019 r.

Adres autora: klaudia_kaniecka@op.pl

