

Granice swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w procesie harmonizacji VAT na przykładzie tzw. ulgi na złe długi

Limitations of legislative sovereignty of the national legislature in the process of VAT harmonization on the example of so-called bad debt relief

Konrad Suchojad

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest analiza granic swobody legislacyjnej państw członkowskich UE na przykładzie przepisów o tzw. uldze na złe długi. W pierwszej kolejności autor dokona przedstawienia i analizy wytycznych dotyczących zakresu swobody, który dyrektywa VAT pozostawia prawodawcom krajowym w stosunku do implementacji w ich krajowych systemach VAT tzw. ulgi na złe długi. W dalszej części przedstawione zostanie orzecznictwo TSUE w zakresie wykładni przepisów modelowych, a także i dorobek polskich sądów administracyjnych w zakresie przepisów krajowych o tzw. uldze na złe długi. W toku opracowania przeanalizowane zostaną również rozbieżności w omawianym orzecznictwie, obrazujące m.in. różne podejścia do kwestii potencjalnego przekroczenia granic swobody legislacyjnej polskiego prawodawcy w procesie implementacji dyrektywy VAT.

Słowa kluczowe: VAT, ulga na złe długi, swoboda legislacyjna, harmonizacja, ograniczenia.

Abstract

The article at hand focuses on analysis of the limitations of the legislative sovereignty of EU Member States on the example of the so-called bad debt relief. In the beginning, the author will present and analyze guidelines on the scope of sovereignty that VAT Directive leaves to national legislatures in relation to the transposition of so-called bad debt relief to their national VAT systems. Then, the CJEU's case law with regard to the interpretation of model provisions as well as Polish administrative courts' jurisprudence regarding national provisions concerning so-called bad debt relief will be presented. Finally, the study will also analyze discrepancies in the discussed jurisprudence, illustrating, i.a., different approaches to possible abuse of legislative sovereignty in the process of implementing the VAT Directive by Polish legislature.

Keywords: VAT, bad debt relief, legislative sovereignty, harmonization, limitations.

1. WSTĘP

VAT¹ zgodnie z art. 113 TFUE² oraz art. 1 ust. 1-2 dyrektywy VAT podlega harmonizacji na poziomie UE. Podstawą prawną obowiązku implementacji prawa unijnego jest art. 4 ust. 3 TUE³, który nakłada na państwa członkowskie UE szeroko pojęty obowiązek współpracy w osiągnięciu celów UE poprzez zapewnienie pełnej skuteczności prawu wspólnotowemu. Jak z kolei stanowi art. 288 zdanie trzecie TFUE, „dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków”.

Państwa członkowskie, w tym wszystkie ich organy administracji publicznej, związane zasadą lojalnej współpracy, zobligowane są dokładać wszelkich starań, aby zapewnić

skuteczność norm prawa unijnego w ich krajowych porządkach prawnych oraz powstrzymać się od jakichkolwiek działań, które by to utrudniały bądź uniemożliwiały, co zatem przekłada się na obowiązek prawidłowej implementacji dyrektywy⁴. Tym samym⁵ polskie organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe, powinny bezpośrednio odmawiać stosowania polskich np. przepisów u.p.t.u.⁶, które naruszają prawo UE, a stosować w ich miejsce bezpośrednio właściwe przepisy dyrektywy VAT, gdyż zgodnie ze wskazaniami TSUE dyrektywy unijne muszą być implementowane w drodze odpowiednich środków wykonawczych realizowanych przez państwa członkowskie, a gdy państwo członkowskie nie przyjęło wymaganych środków wykonawczych lub przyjęło środki, które nie są zgodne z dyrektywą, TSUE uznaje prawo osób, których braki te dotyczą, do prawnie skutecznego po-

woływania się na dyrektywę przeciwko państwu niewywiążącemu się z obowiązku implementacji⁷.

Kiedy jednak zachodzą sytuacje nieprawidłowej implementacji w stosunku do dyrektywy VAT, jeśli – jak wynika z TFUE – państwom członkowskim UE pozostawiona została swoboda w zakresie wyboru formy i środków implementacji jej postanowień? W szczególności zaś, kiedy zachodzą one w stosunku do przepisów dyrektywy VAT, co do których sama ta dyrektywa przyznaje państwom członkowskim UE zakres swobodnego uznania w odniesieniu do formalności regulujących korzystanie z przewidzianych w niej instytucji, a nawet i w odniesieniu co do samego wdrożenia rzeczowej instytucji do krajowych systemów VAT? Taką szczególnie luźno uregulowaną instytucją przewidzianą w dyrektywie VAT jest tzw. ulga na złe długi, czyli prawo podatnika VAT do dokonania korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, z tytułu których nabywca nie wywiązał się z obowiązku płatności⁸, i to rozważaniom na kanwie tej właśnie instytucji poświęcona zostanie dalsza część niniejszego artykułu.

2. GRANICE SWOBODY LEGISLACYJNEJ USTAWODAWCY KRAJOWEGO W DYREKTYWIE VAT

Jak stanowi art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, „w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”. Ten niezwykle lakoniczny przepis wraz z ust. 2 wymienionego powyżej artykułu, wskazującym, że „w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”, stanowi zasadniczo całość modelu instytucji tzw. ulgi na złe długi. Jak wynika z powyższych przepisów modelowych, wdrożenie tzw. ulgi na złe długi do krajowych systemów VAT państw członkowskich UE pozostawione zostało swobodzie decyzyjnej władz ustawodawczych tych państw⁹, jeśli zaś państwa te jednak zdecydowały się na jej wdrożenie, podatnicy będą mogli korzystać z niej na warunkach, które – wobec niedoregulowania ich w dyrektywie VAT – wprost pozostawione zostały uznaniu ustawodawstw państw członkowskich.

Jak zostanie jednak dalej wykazane, przepisy art. 90 dyrektywy VAT nie powinny być odczytywane w oderwaniu od jej art. 273. Ten w zdaniu pierwszym stanowi z kolei, że „państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”, a w drugim precyzuje dodatkowo, że „możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3¹⁰”.

Spojrzenie na przepisy modelowe o tzw. uldze na złe długi przez pryzmat art. 273 dyrektywy VAT zmienia istotnie

optykę, jaką można by przyjąć w oparciu o sam art. 90. Swoboda legislacyjna państw członkowskich w zakresie kształtowania warunków, które podatnicy muszą spełnić w celu skorzystania z tzw. ulgi na złe długi, ulega przy takim spojrzeniu istotnemu ograniczeniu poprzez zawężenie jej jedynie do możliwości kreowania warunków niezbędnych dla zapewnienia prawidłowości poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W jaki jednak sposób pogodzić tak istotne ograniczenie swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w stosunku do instytucji, której nie jest on nawet zobowiązany transponować na grunt prawa krajowego? Zagadnienie to było w ostatnich latach przedmiotem licznych rozważań TSUE¹¹, który zdaje się, że wypracował ostatecznie w roku 2019 pełną odpowiedź na to pytanie.

3. GRANICE SWOBODY LEGISLACYJNEJ USTAWODAWCY KRAJOWEGO W ORZECZNICTWIE TSUE

Jak już zostało wskazane, art. 273 zdanie pierwsze dyrektywy VAT adresowany jest do przypadków wprowadzenia dodatkowych, nieprzewidzianych prawem UE wymagań w stosunku do zharmonizowanego VAT w poszczególnych państwach członkowskich UE. Czy jednak w świetle tego przepisu dodatkowe wymagania przewidziane np. w przepisach krajowych o tzw. uldze na złe długi będą mogły zostać uznane za zgodne z dyrektywą VAT jedynie w sytuacji, gdy dowiedziona zostanie ich niezbędność dla zapewnienia prawidłowości poboru VAT lub zapobiegania oszustwom podatkowym?

Odpowiedź na powyższe pytanie może zostać wyprowadzona wprost z orzecznictwa TSUE i już na wstępie wydaje się, że może być ona twierdząca. Wyłączny charakter wskazanych w art. 273 dyrektywy VAT celów jako uzasadniających wprowadzanie nieprzewidzianych prawem unijnych wymogów podkreślony został przez TSUE już ponad 20 lat temu na gruncie dyrektywy poprzedzającej aktualną dyrektywę VAT¹², kiedy to w wyroku z dnia 3 lipca 1997 r., sygn. akt C-330/95 w sprawie Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise, sąd ten zakwestionował możliwość odstępstwa od prawa podatnika VAT do dokonania korekty podatku należnego i podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się nabywcy z płatności w sytuacjach innych, niż gdy brak zapłaty świadczenia wzajemnego może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy¹³.

Dokonując analizy relewantnego orzecznictwa TSUE zapadłego już na gruncie aktualnej dyrektywy VAT, w pierwszej kolejności przywołać należy parę wyroków w sprawach węgierskich przepisów o tzw. uldze na złe długi: z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, oraz z dnia 12 października 2017 r., sygn. akt C404/16 Lombard Ingatlan Lízing Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság. Jak orzekł TSUE w pierwszym z ww. wyroków: „choć państwa członkowskie mogą postanowić, że korzystanie z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest uzależnione od spełnienia określonych formalności umożliwiających w szczególności wykazanie, że po zawarciu transakcji podatnik nie otrzymał ostatecznie

zapłaty części lub całości wynagrodzenia i że mógł on powołać się na jedną z sytuacji opisanych w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, to zastosowane w tym względzie środki nie mogą wykraczać poza to, co konieczne do wykazania owych okoliczności”, i jak doprecyzował w drugim z nich: „zgodnie z art. 273 dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym [...] jedynie w granicach tego, co jest bezwzględnie konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu”.

TSUE *explicite* wskazuje zatem, że dodatkowe warunki nakładane na podatników w celu możliwości skorzystania z tzw. ulgi na złe długi muszą ograniczać się jedynie do formalności umożliwiających zweryfikowanie na podstawie dowodów, że prawo do korekty, za którym z kolei idzie prawo do zwrotu VAT, nie jest próbą wyłudzenia tego ostatniego lub zapewniających bliżej niesprecyzowany „prawidłowy pobór” tego podatku. Analogiczne wnioski wyciągnąć można także z jeszcze nowszego wyroku TSUE z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt C-672/17 w sprawie *Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA* przeciwko *Autoridade Tributária e Aduaneira*, zapadłego na gruncie analizy przepisów portugalskich regulujących omawianą materię.

Odnosząc do przesłanek „zapewnienia prawidłowego poboru VAT” i „zapobiegania oszustwom podatkowym” istotne spostrzeżenia mogą również zostać wywiedzione z wyroku TSUE z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt C-588/10 w sprawie *Minister Finansów* przeciwko *Kraft Foods Polska S.A.*, gdzie przedmiotem oceny TSUE był obowiązek dostarczenia dowodu doręczenia korekty faktury w celu możliwości skorzystania z prawa do korekty polskiego podatku od towarów i usług. Podatnik dowodził, że wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego tego rodzaju obowiązku jest sprzeczne m.in. właśnie z zasadą proporcjonalności, jako że przewiduje wymogi formalne wykraczające poza to, co niezbędne dla kontroli ewentualnych nadużyć. TSUE nie zgodził się z tym stanowiskiem i stwierdził, że „tego rodzaju wymóg mieści się zarówno w pojęciu warunków, zawartym w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, jak również w pojęciu obowiązków zawartym w art. 273 owej dyrektywy”, wskazując, że „z orzecznictwa wynika również, że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania podatkiem VAT jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu”, w związku z czym „w tym celu mogą posłużyć kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub usług celem wysłania potwierdzenia odbioru oraz, jak podniosła KFP [tj. podatnik będący stroną omawianej sprawy – przyp. aut.] na rozprawie – co nie zostało w tym aspekcie zakwestionowane – dowody zapłaty lub przedłożenie dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług”. W powyższym świetle należy uznać prawidłowość poboru VAT za ściśle powiązaną z eliminacją nadużyć, takich jak unikanie opodatkowania czy oszustwa podatkowe, i wydaje się, że w tym kierunku iść powinna interpretacja obu przesła-

nek, o których mowa w art. 273 dyrektywy VAT, obejmując obowiązki w zakresie odpowiedniego udokumentowania sytuacji mającej uprawniać do skorzystania z prawa do korekty.

Tak jak kluczowe znaczenie w przywoływanych powyżej rozstrzygnięciach miała zasada proporcjonalności regulacyjnej¹⁴, tj. niewykraczania przez ustawodawcę krajowego poza to, co absolutnie konieczne do osiągnięcia celów dyrektywy VAT, tak nie sposób pominąć rolę, jaką odgrywa dla przedmiotowych rozważań drugie kluczowe założenie unijnego systemu VAT, jakim jest neutralność tego podatku.

Neutralność podatkowa zakłada eliminację w możliwie najszerszym zakresie czynników podatkowych, które mogłyby mieć wpływ na decyzje ekonomiczne podmiotów działających na rynku, a zatem podatek jest tym bardziej neutralny, im w mniejszy sposób oddziałuje na decyzje ekonomiczne, co wpływa na większą efektywność gospodarki¹⁵. Neutralność ta odnosi się jednak zasadniczo do przedsiębiorców będących podatnikami VAT. Oznacza ona, że nie powinni oni odczuwać ciężaru tego podatku. Stąd też w odniesieniu do VAT, jako podatku od wartości dodanej wytwarzanej przez przedsiębiorców, neutralność ma zapewniać mechanizm przerzucalności podatku; z kolei w odniesieniu do podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu bądź produkcji neutralność tę zapewniać ma mechanizm odliczenia podatku¹⁶.

Warto zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem TSUE prawodawca unijny zaproponował instytucję tzw. ulgi na złe długi właśnie z uwagi na potencjalne zachwiania zasady neutralności VAT przez sytuacje niewywiązania się nabywcy towarów lub usług z płatności i w celu umożliwienia przywrócenia w takich sytuacjach teźże neutralności. Jak odnosząc się do ww. ustanowionej dyrektywą VAT prawa do korekty, wskazał TSUE w wyroku z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt C-246/16 w sprawie *Enzo di Maura* przeciwko *Agencia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa*, dotyczącego włoskich przepisów o tzw. uldze na złe długi, „dopuszczenie, aby państwa członkowskie miały możliwość wyłączenia wszelkich obniżek podstawy opodatkowania VAT, byłoby zresztą sprzeczne z zasadą neutralności VAT, z której wynika między innymi, że przedsiębiorca jako inkasent podatkowy na rzecz państwa powinien być całkowicie zwolniony z ostatecznego obciążenia podlegającym zapłacie lub zapłaconym podatkiem w ramach swej działalności gospodarczej, która sama podlega VAT”¹⁷.

Z powyższego wyprowadzony powinien zostać, w ślad za TSUE, wniosek, że możliwość odstępstwa od zasady powszechności prawa do korekty VAT poprzez zastosowanie tzw. ulgi na złe długi musi być uzasadniona nie tylko celami zapewnienia prawidłowości poboru podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, ale i nie może ona niweczyć celu harmonizacji VAT, w tym zasady jego neutralności.

Za klamrę spinającą wszystkie omówione wcześniej wyroki uznać można najświeższy wyrok TSUE z dnia 8 maja 2019 r., sygn. akt C-127/18 w sprawie *A-PACK CZ s.r.o.* przeciwko *Odvolací finanční ředitelství*, w którym po raz pierwszy skompilowane zostały dotychczasowe rozważania sądów orzekających w kontekście przesłanek uprawniających do wprowadzania nieprzewidzianych dyrektywą VAT wymogów uprawniających podatników do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi zarówno z perspektywy zasady proporcjo-

nalności, jak i neutralności VAT. W wyroku tym, pochylając się nad przepisem czeskiej ustawy o VAT przewidującym uzależnienie prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi od posiadania przez dłużnika statusu podatnika VAT w momencie dokonania korekty przez wierzyciela, TSUE najdobitniej w całym swoim dotychczasowym orzecznictwie wytyczył nieprzekraczalne dla ustawodawców krajowych granice, w których mieścić muszą się wszelkie dodatkowe warunki obwarowujące prawo podatnika do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi.

Warunki co do zasady zawężają krąg podmiotów uprawnionych do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi, a jak wskazał TSUE, każda okoliczność stanowiąca taki warunek musi być „uzasadniona tym, że brak zapłaty świadczenia wzajemnego – w pewnych okolicznościach i z uwagi na sytuację prawną występującą w danym państwie członkowskim – może być trudny do zweryfikowania lub mieć charakter wyłącznie tymczasowy”¹⁸, z czego wynika, że „taka możliwość odstępstwa musi być uzasadniona, po to aby środki podjęte przez państwa członkowskie w celu jego wdrożenia nie niweczyły celu harmonizacji podatków realizowanego przez dyrektywę 2006/112 [...] oraz że nie może ona oznaczać, iż państwa członkowskie mogą po prostu całkowicie wyłączyć obniżenie podstawy opodatkowania VAT w wypadku niewywiązania się z płatności”¹⁹. Dokonując wykładni celowościowej art. 90 dyrektywy VAT, TSUE w sprawie A-PACK CZ s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství stwierdza kolejno, że „o ile bowiem słuszne jest, aby państwa członkowskie mogły przeciwdziałać niepewności związanej z niewywiązaniem się z płatności faktury lub jego ostatecznym charakterem, o tyle możliwość takiego odstępstwa nie może wykaczać poza tę niepewność, a zwłaszcza kwestię tego, czy obniżenie podstawy opodatkowania może nie zostać dokonane w wypadku niewywiązania się z płatności”²⁰. Odnosząc się z kolei do stanowienia dodatkowych wymagań z perspektywy zasady neutralności, TSUE powielił przedstawione już wcześniej uwagi ze sprawy Enzo di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa, podkreślając działanie przedsiębiorców jako de facto inkasentów podatkowych w VAT, na których nie powinien być przenoszony ciężar opodatkowania VAT, co z kolei następuje w sytuacji, gdy zostają oni pozbawieni możliwości skorzystania z tzw. ulgi na złe długi.

Powyższe rozważania zbiegają zatem do wspólnego punktu, jakim jest przeciwdziałanie nadużyciom – z tzw. ulgi na złe długi korzystać powinny bowiem jedynie podmioty, w stosunku do których nabywca towarów lub usług faktycznie nie wywiązał się z płatności i fakt ten wierzyciel jest w stanie odpowiednio udowodnić. Dlatego też nakazując zagwarantowanie proporcjonalności regulacyjnej poprzez ograniczenie stanowienia warunków do jedynie niezbędnych w celu realizacji założeń art. 273 dyrektywy VAT, TSUE de facto gwarantuje też zachowanie zasady neutralności VAT, albowiem nie pozostawia poza nawiasem prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi żadnego podatnika, który potrafi należycie udokumentować nieotrzymanie płatności za wyświadczone usługi lub dostarczone towary, w stosunku do których odprowadzony został podatek należny. Należy zatem stwierdzić, że swoboda stanowienia warunków do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi, przyznana ustawodawcom krajowym w art. 90 dyrektywy VAT, jeśli zdecydują się oni na wdrożenie

przepisów o tzw. uldze na złe długi, jest w rzeczywistości bardzo wąska, jednakże w ten sposób chroniona jest jedna z naczelných zasad VAT, jaką jest zasada jego neutralności w obrocie między przedsiębiorcami.

4. GRANICE SWOBODY LEGISLACYJNEJ USTAWODAWCY KRAJOWEGO W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Problem granic swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w kształtowaniu nieokreślonych dyrektywą VAT warunków skorzystania przez podatnika z ulgi na złe długi dorobił się również całkiem pokaźnego orzecznictwa krajowego. Dodatkowym warunkiem, który wywołuje do dziś kontrowersje co do zgodności z dyrektywą VAT, jest zawarty w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. wymóg skorzystania z podatnika z tzw. ulgi na złe długi w terminie 2 lat, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca nieuregulowaną przez nabywcę wierzytelność.

Pierwsze rozważania nad zgodnością art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT zaczęły pojawiać się w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych po wydaniu przez TSUE wyroku w sprawie Almos Agrárkülkereskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága²¹. W orzecznictwie tym prezentowane są obecnie dwie linie wykładni art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.: dominująca – nakazująca stosowanie rzeczownego przepisu jako zgodnego z art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT oraz linia będąca w mniejszości – nakazująca bezpośrednio stosowanie art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT z uwagi na niezgodność art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z prawem UE.

Wyrokiem, który zapoczątkował linię dominującą, był wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 478/15, w którym sąd ten stanął na stanowisku, że art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. stanowi przejaw ustanowionej przez art. 90 ust. 2 swobody ustawodawcy w zakresie szczegółowego określenia warunków, na jakich stosowana może być tzw. ulga na złe długi, a ponieważ art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT nie określa warunków, jakie powinny zostać przyjęte w prawie krajowym dla realizacji przepisów o tzw. uldze na złe długi, to nie sposób stwierdzić, aby art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. naruszał przepisy dyrektywy VAT, i tym samym nie można przyznać im bezwzględnej skuteczności w spornym zakresie²². Na skutek wniesienia skargi kasacyjnej od powyższego wyroku sprawa trafiła do NSA, który wyrokiem z dnia 7 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1962/15, orzekł o oddaleniu skargi kasacyjnej podatnika, przedstawiając w zakresie materialnym argumentację analogiczną do WSA, podkreślając „niezwykle enigmatyczny” charakter przepisów dyrektywy VAT o tzw. uldze na złe długi oraz fakultatywny charakter ich implementacji, w obliczu czego obwarowanie prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi terminem 2-letnim nie mogło zostać uznane za niezgodne z przepisami dyrektywy VAT²³.

Tym samym tropem podążył WSA w Łodzi, wydając dnia 15 listopada 2017 r. wyrok w sprawie o sygn. akt I SA/Łd 844/17. W wyroku tym skład orzekający wskazał, że sporny termin 2-letni „to niewątpliwie rozsądny okres czasu, w którym należycie dbający o swoje interesy podatnik jest w stanie zadbać o odzyskanie części podatku należnego uregulowanego z faktury wystawionej wobec nierzetelnego odbiorcy

towaru czy usługi, czego z góry zakładać nie mógł²⁴, w związku z czym stwierdzony został brak podstaw do odmowy zastosowania przepisu art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.

W końcu omawianą linię orzeczniczą umocniły wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 835/16, oraz z dnia 1 października 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 4299/17. W obu z nich składy orzekające zaznaczyły, że w obliczu fakultatywności implementacji przepisów o tzw. uldze na złe długi do prawa krajowego nie można stwierdzić niezgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 dyrektywy VAT²⁵, a w drugim z nich wskazane zostało dodatkowo, że wytyczne odnośnie do prawidłowości uregulowania ulgi na złe długi w systemach krajowych w świetle zasady neutralności VAT, wyrażone w wyroku TSUE w sprawie Enzo di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa, nie znajdują zastosowania do oceny zgodności z prawem unijnym art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u.²⁶

W opozycji do powyższych twierdzeń sądów administracyjnych stoi linia orzecznicza odmawiająca zastosowania art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. jako sprzecznego z art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT.

Pierwszym prawomocnym wyrokiem, w którym sąd administracyjny stwierdził niezgodność art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT, jest wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 2484/14. Po analizie też wyroków TSUE w sprawach Almos Agrárkultúreskedelmi Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága oraz Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A.²⁷ ww. sąd stanął na stanowisku, że „w świetle przedstawionej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wykładni art. 90 i art. 273 dyrektywy 2006/112/WE, należało uznać, że ograniczenie prawa do korekty podatku należnego do okresu dwuletniego, o którym mowa w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. nie ma charakteru formalności koniecznej do wykazania podstawy obniżenia podatku należnego, ani też nie sposób przyjąć, że ograniczenie to (czasowe – do dwóch lat) jest konieczne ze względu na zwalczanie oszustw podatkowych²⁸, przesądzając tym samym, że warunek w postaci terminu 2-letniego na skorzystanie z tzw. ulgi na złe długi nie spełnia warunków uprawniających do odstępstwa od zasady powszechności prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi.

O tym, że wyrok WSA we Wrocławiu nie ma charakteru odosobnionego, świadczy z kolei wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt III SA/GI 1411/16, w którym sąd ten, podobnie jak 2 lata wcześniej WSA we Wrocławiu, po analizie art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. w świetle orzecznictwa TSUE stwierdził, że uzależnienie prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi od braku upływu 2-letniego terminu przedawnienia nie ma charakteru formalności koniecznej do wykazania podstawy obniżenia podatku należnego albo do celu zwalczania oszustw podatkowych, a stanowi niewłaściwą implementację art. 90 dyrektywy VAT²⁹ i z tego względu art. 90 dyrektywy VAT uznany został za bezpośrednio skuteczny.

Tym samym chociaż polskie sądy administracyjne hołdują temu samemu co TSUE pogładowi, że dodatkowe, nieprzewidziane dyrektywą VAT warunki konieczne dla skorzystania z tzw. ulgi na złe długi, aby były prawnie skuteczne, muszą być niezbędne dla zapewnienia prawidłowości poboru VAT

lub zapobiegania oszustwom podatkowym, to jednak mają one niejednolite i często dużo bardziej liberalne podejście do granic okoliczności „zapewniania prawidłowego poboru VAT” i „zapobiegania oszustwom podatkowym”.

5. WNIOSKI

Orzecznictwo TSUE rozwiewa większość wątpliwości co do charakteru ograniczenia swobody legislacyjnej ustawodawcy krajowego w stosunku do podejmowanych czynności harmonizacyjnych w krajowych systemach VAT w zakresie tzw. ulgi na złe długi. Zgodnie z jego wskazówkami, jeśli ustawodawca krajowy zdecyduje się zaimplementować do krajowych przepisów o VAT instytucję tzw. ulgi na złe długi, staje się on związany celami art. 273 dyrektywy VAT jako okolicznościami zawężającymi przyznaną mu swobodę określenia warunków zastosowania przez podatników korekty VAT od nieuregulowanych przez nabywców towarów lub usług płatności. Cele te to zapewnienie prawidłowego poboru VAT i zapobieganie oszustwom podatkowym i wszelkie warunki limitujące prawo do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi nie-nakierowane na ich realizację, jako potencjalnie naruszające neutralność VAT w obrocie między przedsiębiorcami³⁰, nie mogą zostać uznane za zgodne z celami dyrektywy VAT. Prawodawca unijny w art. 273 dyrektywy VAT stawia zatem istotną barierę swobodzie legislacyjnej ustawodawcy krajowego, w której jedynymi dopuszczalnymi wyłomami są sytuacje, w których ustawodawca, wprowadzając nieprzewidziane dyrektywą VAT dodatkowe warunki, chroni prawidłowość poboru VAT i powszechność opodatkowania tym podatkiem poprzez odmowę prawa do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi przedsiębiorcom, którzy nie są w stanie wykazać, że nabywca ich towarów lub usług faktycznie nie dokonał płatności ceny transakcyjnej lub że brak tej płatności nie ma charakteru jedynie tymczasowego.

Czy zatem polski ustawodawca, wprowadzając do art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. warunek skorzystania z tzw. ulgi na złe długi w postaci wymogu, by korekta VAT dokonana została w terminie do 2 lat od końca roku, w którym została wystawiona faktura dokumentująca nieuregulowaną przez nabywcę wierzytelność, nie przekroczył granic zakreślonych art. 273 dyrektywy VAT? W ocenie dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych z pewnością nie. Zdaniem autora ocena dokonywana przez sądy administracyjne nie uwzględnia jednak w pełni rozumienia celów wyrażonych w art. 273 dyrektywy VAT w sposób, jak czyni to TSUE. Przykładowo dla WSA w Łodzi jednym z argumentów przesądzających o zgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z dyrektywą VAT jest fakt, że termin 2 lat jest rozsądnym okresem, w którym „należy dbający o swoje interesy podatnik jest w stanie zadbać o odzyskanie części podatku należnego uregulowanego z faktury wystawionej wobec nierzetelnego odbiorcy towaru czy usługi, czego z góry zakładać nie mógł³¹. Chociaż oczywiście uwagi WSA w Łodzi uznać należy za słuszne, to jednak jeśli weźmie się np. pod uwagę, że co do zasady w polskim prawie podatkowym korekty podatku można dokonać aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a zatem w ciągu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku³², z kolei zgodnie z u.p.t.u. podatnicy i tak zobowiązani są do przechowywania faktur i innych

dokumentów dokumentujących czynności opodatkowane przez okres 5 lat³³, a nie lat 2, to nie sposób uniknąć pytania, czy jakkolwiek słuszny nie byłby przepis art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., to jednak można stwierdzić, że jest on niezbędny dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym. W ocenie autora w powyższym świetle wydaje się, że nie, a jedyną funkcję, jaką można mu przypisać, jest funkcja dyscyplinująca podatnika, nakierowana na należyte dbanie o własne interesy. Taki cel dodatkowego, nieprzewidzianego dyrektywą VAT warunku ograniczającego możliwość skorzystania z tzw. ulgi na złe długi to jednak za mało, by wypełnić wymogi proporcjonalności regulacyjnej w świetle art. 273 w związku z art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT, w związku z czym kwalifikacja warunku określonego w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. jako zgodnego z dyrektywą VAT stanowi dalece zbyt liberalną, w zestawieniu z orzecznictwem TSUE, interpretację przepisów tej ostatniej i w efekcie za bardziej prawidłową uznać należy linię orzeczniczą optującą za kwalifikacją warunku określonego w art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. jako niezgodnego z dyrektywą VAT, ponieważ nierealizującego celów zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobiegania oszustwom podatkowym.

Tym samym wydaje się, że uchwalając art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u., polski ustawodawca w toku implementacji przepisów o tzw. uldze na złe długi poszedł o krok za daleko i niestety przekroczył granicę zakreśloną art. 273 dyrektywy VAT, której to granicy przekraczać nie powinien. Granice pozostawionej mu swobody legislacyjnej są bowiem bardzo wąskie i chociaż pozornie art. 90 dyrektywy VAT pozostawia możliwość kreacji warunków do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi uznaniu ustawodawcy krajowego, to jednak art. 273 dyrektywy VAT uznanie to istotnie ogranicza, zaś TSUE bezlitośnie ruguje z krajowych systemów VAT przypadki nadmiernej „samowoli” legislacyjnej ustawodawców krajowych. Pozostawienie art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. w jego obecnym brzmieniu rodzi potencjalne ryzyko, że przepis ten będzie kolejnym, który oceniony zostanie przez TSUE (w szczególności w obliczu skierowania przez NSA pytań prejudycjalnych w oparciu o polskie przepisy o tzw. uldze na złe długi³⁴) jako przekraczający granice wytyczone art. 273 dyrektywy VAT, w związku z czym możliwe, że nadszedł już czas, aby pomyśleć nad ich przeformułowaniem, co może być jednym z zadań dla Sejmu RP na nadchodzącą kadencję.

Przypisy:

- ¹ Tj. podatek od wartości dodanej (dalej „VAT”) w rozumieniu dyrektywy 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, z późn. zm., dalej „dyrektywa VAT”).
- ² Tj. Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej „TFUE”).
- ³ Tj. Traktatu o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13, dalej „TUE”).
- ⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej „TSUE”) z dnia 10 kwietnia 1984 r., sygn. akt C-14/83 w sprawie Sabine von Colson i Elisabeth Kamann przeciwko Land NordrheinWestfalen; wyrok TSUE

- z dnia 13 listopada 1990 r., sygn. akt C-106/89 w sprawie Marleasing SA przeciwko La Comercial Internacional de Alimentacion SA.
- ⁵ Zob. również art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900, dalej „o.p.”) w związku z art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- ⁶ Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm., dalej „u.p.t.u.”).
- ⁷ Wyrok TSUE z dnia 6 maja 1980 r., sygn. akt C-102/79 w sprawie Komisja Europejska przeciwko Królestwu Belgii.
- ⁸ Art. 90 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT.
- ⁹ Tak też np. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej „NSA”) w wyroku z dnia 7 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1962/15.
- ¹⁰ Zob. art. 217-240 dyrektywy VAT.
- ¹¹ Zob. wyroki TSUE omówione w rozdziale 3 niniejszego artykułu.
- ¹² Tj. szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.).
- ¹³ Wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1997 r., sygn. akt C-330/95 w sprawie Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise.
- ¹⁴ Art. 273 dyrektywy VAT.
- ¹⁵ D. Gibasiewicz, *Charakterystyka neutralności podatkowej oraz pojęcia zasady prawa, w: Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, 2012.
- ¹⁶ A. Bartosiewicz, *Prawo do odliczenia – skutek bezpośredni przepisów dyrektywy, w: Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Oficyna Wolters Kluwer Business, 2009.
- ¹⁷ Zob. podobnie: wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r., sygn. akt C-437/06 w sprawie Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG przeciwko Finanzamt Göttingen; wyrok TSUE z dnia 13 marca 2014 r., sygn. akt C-204/13 w sprawie Finanzamt Saarlouis przeciwko Heinz Malburg.
- ¹⁸ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 3 lipca 1997 r., sygn. akt C-330/95 w sprawie Goldsmiths (Jewellers) Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise.
- ¹⁹ Zob. podobnie wyrok TSUE z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt C-246/16 w sprawie Enzo di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa.
- ²⁰ Tamże.
- ²¹ Pierwszym wyrokiem, w którym sąd administracyjny zajął się kwestią zgodności art. 89a ust. 2 pkt 5 u.p.t.u. z art. 90 i art. 273 dyrektywy VAT, był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej „WSA”) we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 2484/14.
- ²² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 478/15.
- ²³ Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 1962/15.
- ²⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 844/17.
- ²⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 835/16.
- ²⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 października 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 4299/17.
- ²⁷ Zob. rozdział 3 niniejszego artykułu.
- ²⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 2484/14.
- ²⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Gl 1411/16.
- ³⁰ Wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt C-246/16 w sprawie Enzo di Maura przeciwko Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa; wyrok TSUE z dnia 8 maja 2019 r., sygn. akt C-127/18 w sprawie A-PACK CZ s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství.
- ³¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 844/17.
- ³² Art. 70 § 1 o.p.
- ³³ Art. 112 u.p.t.u.
- ³⁴ Zob. postanowienie NSA z dnia 6 grudnia 2018 r., sygn. akt I FSK 2261/15.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 24.07.2019 r.

Adres autora: konrad.suchojad@gmail.com