

Ujemne elementy konstrukcji podatku – wybrane zagadnienia

Negative elements in tax structure – selected issues

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-6449-9897

Streszczenie

Niezbędne elementy konstrukcji podatku, takie jak podstawa opodatkowania i podatek należny, mogą mieć w sensie prawnym wartość dodatnią albo ujemną. Ujemna wartość tych elementów wynika z zaistnienia zdarzeń nierodzących obowiązku podatkowego, z którymi wiąże się nakaz zmniejszenia dodatniej podstawy opodatkowania, która jest rozliczana w czasie, czyli konstrukcja podatku posługuje się okresem podatkowym. Podstawa opodatkowania wtedy jest saldem, które może mieć wartość ujemną. Skutkiem publiczno-prawnym powstania ujemnej podstawy opodatkowania jest obowiązek zmniejszenia jej o wartości dodatnie podstawy opodatkowania przyszłych okresów. Podobnie w przypadku ujemnego podatku należnego, który może zmniejszać podatek należny przyszłych okresów.

Słowa kluczowe: niezbędne elementy normatywnej konstrukcji podatku, podstawa opodatkowania, podatek należny, ujemna i dodatnia wartość podstawy opodatkowania i podatku należnego, skutki prawne ujemnej wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego, ujemny podatek należny nie może zwiększać kwoty zwrotu podatku od towarów i usług.

Abstract

The elements of tax structure such as the tax base and the output tax may be of negative or positive value, in legal terms. A negative value stems from occurrences implying no tax obligation that would otherwise entail the prescription to diminish the positive tax base settled over time; this implies that the tax structure uses a tax period. In such a case, the tax base is a balance whose value may be negative. The public law effect of the occurrence of a negative tax base is the obligation to reduce its value by the positive tax bases brought forward. Analogically, the negative output tax may decrease the due tax carried forward.

Keywords: indispensable elements of normative tax structure, tax base, tax due/output tax, negative/positive tax base, negative/positive tax due/output tax, legal consequences of negative tax base and negative tax due/output tax, negative output tax not to increase the VAT reimbursement amount.

1. Przedmiotem niniejszych rozważań są te elementy normatywnej konstrukcji podatku jako instytucji prawnej, które w sensie prawnym mogą mieć wartość ujemną. Ogólna klasyfikacja tychże elementów jest problemem spornym. Ich teoretyczno-prawne definicje są często formułowane w sposób ogólny lub ich rozumienie ma charakter funkcjonalny, względnie ekonomiczny¹. Idzie tu jednak o konstrukcję o charakterze normatywnym (abstrakcyjnym, uprawniającym podmioty prawa podatkowego, a zwłaszcza podatników i płatników, lub nakazującym im coś). Przyjmuję więc, że tym elementem jest zespół powiązanych norm prawa, regulujących odrębny i istotny problem danego podatku o charakterze materialnym (merytorycznym), który może być ukształtowany co najmniej w dwóch różniących się wariantach (np. stawki podatku, okresy rozliczeniowe, zwolnienia, dokumentowanie zdarzeń podlegających opodatkowaniu, zwrot podatku itp.). Najczęściej owe elementy tworzą wyłącznie zespoły norm prawnomaterialnych, choć konstrukcja danego

podatku może obejmować również szczególne normy o charakterze proceduralnym, które mogą stanowić jej integralną część, a które nie wchodzą w skład ogólnych procedur podatkowych.

Z normatywnego i celowościowego punktu widzenia porządkujący charakter ma podział tych elementów na **elementy niezbędne** (konieczne) i **fakultatywne**. Te pierwsze muszą być uregulowane prawnie, aby dany akt normatywny w sposób kompletny i skuteczny wprowadził nowy podatek lub inną daninę publicznoprawną o charakterze podatkowym (podmiot podatku, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania, stawki i zasady [warunki] płatności); jest to współcześnie lista zamknięta. Istnieją również wszystkie **elementy fakultatywne**, które mogą, lecz obiektywnie nie muszą stanowić części normatywnej konstrukcji podatku (daniny); druga grupa elementów konstrukcji nie tworzy zamkniętej listy. Aby uporządkować elementy fakultatywne, można podzielić je na trzy grupy:

- a) **merytoryczne** (podstawowe), które mogą mieć wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego w określonym podatku;
- b) **pomocnicze**, które służą do zastosowania zarówno niezbędnych elementów konstrukcji, jak i fakultatywnych o charakterze merytorycznym;
- c) **represyjne**, które mają zastosowanie wyłącznie w przypadku bezprawnych zachowań podmiotu podatku (nie tylko podatnika)².

Czy elementy te, a przynajmniej niektóre z nich jako określony konstrukt normatywny mogą mieć wartość ujemną? Trzeba również odpowiedzieć na pytanie, jaka jest treść normatywna ujemnej wartości i jakie rodzi ona prawa i obowiązki. Odpowiedź jest pozytywna – w dalszych częściach omówiono ten problem na przykładzie podstawy opodatkowania i podatku należnego. Nie istnieje bowiem w sensie prawnym ujemna podmiotowość prawnopodatkowa czy też ujemne zasady płatności, gdyż cecha ta może charakteryzować tylko te elementy konstrukcji, które mają mierzalny (wartościowy albo ilościowy) charakter.

2. Zaczynając od ogólnej charakterystyki podstawy opodatkowania. Jest ona pochodną innego elementu konstrukcji, jakim jest przedmiot opodatkowania. Normy regulujące ów **przedmiot** wprowadzają nakazy, których treścią jest powstanie *ex lege* obowiązku podatkowego w sensie przedmiotowym. Normy te określają zdarzenia bądź stany (hipoteza), których zaistnienie rodzi obowiązek podatkowy (strona przedmiotowa), jeżeli w zdarzeniu (stanie) uczestniczy podmiot jako podatnik (strona podmiotowa). Normatywny opis zdarzeń lub stanów ma tu kluczowe znaczenie normatywne.

Podstawę opodatkowania tworzą natomiast normy prawne określające zasady bezpośredniego lub pośredniego pomiaru (wyceny) przedmiotu opodatkowania lub jego wybranych elementów. Normy te nakazują podmiotom podatku, a przede wszystkim podatnikom i płatnikom oraz organom podatkowym zastosowanie określonej metody pomiaru zdarzeń lub stanów będących przedmiotem opodatkowania na potrzeby określenia wysokości podstawy opodatkowania. Zasady te mają przede wszystkim charakter nakazujący i tylko w drodze wyjątku adresat normy może odstąpić od ich zastosowania na rzecz innych metod, np. zastąpić wartość ewidencyjną rzeczy ich wyceną szacunkową.

Podstawa opodatkowania jest prawnie definiowana na trzy sposoby:

- a) przez bezpośrednie odwołanie się do najistotniejszych cech przedmiotu opodatkowania albo
- b) przez odwołanie się tylko do niektórych cech przedmiotu opodatkowania lub nawet jego niektórych elementów albo
- c) przez odwołanie się do zdarzeń, które mają tylko określony związek z przedmiotem opodatkowania, lecz są obiektywnie zjawiskami całkowicie odrębnymi; pośredni pomiar przedmiotu opodatkowania następuje np. przez oszacowanie wartości rzeczy podobnych do tych, które są przedmiotem zdarzeń (stanów) podlegających opodatkowaniu.

Współczesny prawodawca posługuje się najczęściej drugim sposobem definiowania, gdyż sam przedmiot opodatkowania może być nawet obiektywnie niemierzalny. W przypadku gdy przedmiotem opodatkowania jest np. wytworzenie rzeczy, podstawą opodatkowania nie jest wycena samego

aktu wytworzenia, lecz np. wartość rynkowa wytworzonej rzeczy. Podobnie w razie zawarcia umowy jako podmiotu opodatkowania – umowa z reguły nie podlega podatkowej wycenie, bo podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa rzeczy będącej przedmiotem świadczenia na podstawie tej umowy.

Najprostszą i najistotniejszą klasyfikacją podstaw opodatkowania jest podział na ilościową (naturalną) oraz wartościową (nominalną).

Normy prawne regulujące ten element konstrukcji nakazują dokonać obiektywnego pomiaru wartości albo wielkości określonych zdarzeń lub stanów na określoną datę. Pomiar ten może być dokonany przez podmiot podatku (podatnika albo płatnika) lub organ podatkowy, przy czym szczegółowe sposoby lub tryb tego pomiaru mogą być uregulowane również w treści fakultatywnych elementów konstrukcji podatków, a zwłaszcza w przypadku gdy podmiot podatku ma obowiązek prowadzenia ewidencji podatkowej podstawy opodatkowania.

3. Tu dochodzimy do istoty niniejszych rozważań. Prawodawca, nakazując pomiar zdarzeń lub stanów podlegających opodatkowaniu, może uwzględnić także te z nich, które mają skutki ujemne. Należą do nich przede wszystkim:

- a) długi, jeśli przedmiotem opodatkowania jest saldo aktywów i pasywów;
- b) zwroty towarów, których wartość uwzględniono w podstawie opodatkowania;
- c) zwroty zaliczek, przedpłat, które uwzględniono w podstawie opodatkowania;
- d) rabaty, obniżki, skonta udzielone (otrzymane) *ex post*;
- e) korekty *in minus* błędów w dokumentach źródłowych lub w ewidencji określających podstawę opodatkowania, w tym anulowanie faktur.

Podstawa opodatkowania, podobnie jak podatek należny za dany okres rozliczeniowy, jest sumą wartości dodatnich i ujemnych zdarzeń danego okresu. Jeśli wartości ujemne są wyższe, wówczas podstawa opodatkowania i podatek należny mają tę wartość.

Jaką treść prawną mają wartości ujemne? Ujemna podstawa opodatkowania i ujemny podatek należny nie rodzą bezpośrednich zewnętrznych uprawnień majątkowych podatnika; nie są podstawą do żądania zwrotu nadpłaty, ale „kasują” lub zmniejszają dodatnią podstawę opodatkowania lub potencjalny podatek należny i zobowiązanie podatkowe za dany okres. Rodzą jednak prawnomaterialne uprawnienia do obniżania podstawy opodatkowania i podatku należnego za okresy („rozliczenie w czasie”) lub nakazują zmniejszenie dodatnich wartości podstawy opodatkowania i podatku należnego przyszłych okresów.

4. Ujemny podatek należny nie jest zjawiskiem prawnym, charakteryzującym wyłącznie podatek od towarów i usług³. Występuje on we wszystkich podatkach nakazujących kumulację podstawy opodatkowania i kwot podatku należnego za okresy rozliczeniowe, które obejmują również zdarzenia wywołujące skutki ujemne, czyli rodzące obowiązek lub prawo do zmniejszania „dodatniej” podstawy opodatkowania i podatku należnego.

W przypadku podatku od towarów i usług ukształtowała się jednak praktyka „dodawania” ujemnego podatku należnego do kwoty podatku naliczonego i zwiększania z tego tytułu

zwrotów podatku naliczonego, które są realnie wypłacane przez organy podatkowe jako zwrot różnicy podatku. Jest to stan ewidentnie niezgodny z prawem, bo kwota zwrotu różnicy podatku nie może być większa od kwoty podatku naliczonego. Zgodnie z normami ustawowymi (art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴) oraz prawem Unii Europejskiej podatkiem naliczonym jest suma kwot podatku należnego powstałego przy zakupach towarów i usług dokonanych przez podatnika (nabywcę). Każdy przypadek zadeklarowania i zwrotu różnicy podatku w wysokości większej niż kwota podatku naliczonego jest nie tylko czynem zabronionym podlegającym karze, ale również wyłudzeniem środków publicznych⁵. Ujemny podatek należny jest obiektywnym stanem prawnym, który rodzi po stronie podatnika uprawnienie do zmniejszenia kwot dodatkowego podatku należnego przyszłych okresów. Nie może zwiększać kwoty zwrotu różnicy podatku zwracanej przez organ podatkowy, mimo że stosowane na rynku oprogramowanie ewidencyjne przewiduje taką możliwość.

Niestety istnieje w tym zakresie zła „praktyka optymalizacyjna”. Niekiedy podatnicy celowo i świadomie kreują ujemny podatek należny, który następnie jest dodawany do kwoty podatku naliczonego za dany okres podatkowy (dwa minusy dają plus) i zwracany przez organy podatkowe na podstawie złożonej deklaracji jako różnica podatku. Niestety twórcy tzw. JPK_V7 oraz JPK_V7K wprowadzili tego rodzaju pozorną „funkcjonalność”, a zbagatelizowali jej skutek w postaci możliwości wyłudzeń zwrotów. Kluczem do tych działań są faktury korygujące, które w danym okresie rozliczeniowym rodzą ujemny podatek należny. Faktury te wystawiane są na podmioty, które nie mają prawa do odliczenia podatku naliczonego. Ujemny podatek należny można wykreować nawet przy sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, gdy sprzedaż ta była potwierdzona fakturą, a nawet paragonem fiskalnym⁶.

Problem jest jednak powszechnie znany od prawie 20 lat, czyli od wejścia w życie nowej, unijnej wersji podatku od towarów i usług. Przed dniem 1 maja 2004 r., gdy obowiązywała jego poprzednia wersja⁷, zarówno w przepisach prawa, jak i w oficjalnych stanowiskach urzędowych prezentowano pogląd, że ujemny podatek należny, podobnie jak ujemną podstawę opodatkowania, można tylko rozliczyć w czasie, czyli zmniejszyć kwoty podatku należnego przyszłych okresów. Podobnie w przypadku ujemnego podatku naliczonego, który nie zwiększa kwot podatku należnego, lecz jest obowiązkowo rozliczany w czasie i zmniejsza podatek naliczony przyszłych okresów.

5. Postulat *de lege ferenda* jest dość prosty: należy wprowadzić przepis prawa o charakterze uściślającym, który w art. 29a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczącej podstawy opodatkowania oraz w art. 86 tej ustawy wprowadzi uprawnienie do rozliczania w czasie ujemnego podatku należnego oraz nakaz takiego rozliczania ujemnego podatku naliczonego.

Również w innych ustawach podatkowych powinny się znaleźć przepisy nakazujące rozliczanie w czasie ujemnych wartości podstawy opodatkowania, podatku należnego, zwrotów i korekt odliczeń owych ulg podatkowych. W większości

przypadków wynikające z tych uregulowań nakazy i uprawnienia będą potwierdzeniem istniejącej dotychczas praktyki podmiotów prawa podatkowego. Przepisy te muszą być uzasadnione jako przepisy uściślające, gdyż nie mogą być interpretowane jako zmiana treści norm prawnych. Dodawanie ujemnych kwot podatku należnego do kwoty podatku naliczonego jest działaniem bezprawnym.

Przypisy

- 1 Elementy konstrukcji podatku dzielone są z reguły w piśmiennictwie na istotne i mniej istotne lub z jakichś powodów godne dostrzeżenia i niedostrzegane. Do tych istotnych zalicza się najczęściej podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania i stawki, a do pozostałych inne wybrane elementy – z reguły są to ulgi i zwolnienia.
- 2 Elementy fakultatywne nie muszą być wewnętrznie zgodne i ich zastosowanie może mieć charakter alternatywny, więcej – mogą mieć rozbieżne skutki prawne lub fiskalne. Elementy merytoryczne bezpośrednio zastępują lub mogą zastępować nakazy wynikające z elementów niezbędnych – *lex specialis* (nakaz zastosowania zwolnienia podatkowego zastępuje zastosowanie nakazów wynikających z przepisów o stawkach podatkowych i warunkach płatności). Normy wynikające z tych elementów mogą mieć charakter zarówno nakazujący, jak i uprawniający. Szerzej na ten temat piszę w: *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, wyd. 3, Warszawa 2023, s. 115-117.
- 3 Zob. A. Strocka, *Kiedy powstaje ujemny podatek należny?*, w: *Rozliczanie i dokumentowanie podatku od towarów i usług. Problemy sporne*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2013.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 5 Inny pogląd przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 21 maja 2009 r. (III SA/Wa 319/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/966E694177>, dostęp: 26.03.2024), w którym m.in. stwierdził, że: „W świetle powyższych rozważań Sąd stwierdza, iż organy podatkowe niezasadnie zakwestionowały prawo Skarżącej do wykazania w deklaracjach za sierpień i wrzesień 2005 r. kwoty do zwrotu na rachunek bankowy w wysokości stanowiącej sumę podatku naliczonego oraz «ujemnego podatku należnego» powstałego na skutek uwzględnienia w tych miesiącach danych wykazanych w fakturach korygujących. Błędnie przyjęły, iż kwotę «ujemnego podatku należnego» Skarżąca mogła jedynie przenieść na następny okres rozliczeniowy. Skutkowało to naruszeniem przepisu prawa materialnego, tj. art. 87 ust. 1 oraz art. 86 ust. 19 u.p.t.u. [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] Pierwszy z wymienionych przepisów został niewłaściwie zinterpretowany, drugi zaś – w rozpatrywanej sprawie wadliwie zastosowany (co prawda organy nie wymieniły tego przepisu w podstawach prawnych decyzji, jednakże powoływały się nań w uzasadnieniach). Naruszenie to miało wpływ na wynik tej sprawy”.
- 6 Nie chcę dalej rozwijać tego wątku, aby nie być poświadczonym o nieświadomy instruktaż.
- 7 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Głowacka B., *Korygowanie a anulowanie faktury VAT*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 12.
- Głowacka B., *Sprzedaż działki zabudowanej parkingiem a podatek od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 11.
- Jendraszczyk M., *Czy opłaty z tytułu wypłaty gotówki z bankomatu są zwolnione z VAT?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 9.
- Modzelewski W., *Stanowienie, interpretacja i stosowanie prawa podatkowego – problemy sporne*, wyd. 3, Warszawa 2023.
- Modzelewski W., *Stawki jako element konstrukcji podatku – problemy sporne*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 2.

- Modzelewski W., Siłuch K., Wadek K., *Zastosowanie konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej w związku ze świadczeniem usług przez zarejestrowanego odbiorcę*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Przybyło A., *Podstawa opodatkowania w podatku od towarów i usług w przypadku odprzedawania przez spółkę posiłków pracownikom w pomniejszonej cenie*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Sitarski J., *Czy kwota dofinansowania otrzymanego z Narodowego Centrum Badań i Rozwoju o charakterze kosztowym podlega opodatkowaniu VAT? Analiza zagadnienia na podstawie poglądów judykatury oraz wybranych interpretacji podatkowych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 5.
- Sobiech M., *Opodatkowanie rekompensaty dla kontrahenta podatnika za udzielone konsumentom rabaty*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Stankiewicz P., Ołdak W., *O bezpośrednim wpływie na cenę towarów lub usług, czyli kiedy dotacja, subwencja lub dopłata wchodzi do podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10.
- Strocka A., *Kiedy powstaje ujemny podatek należny?*, w: *Rozliczanie i dokumentowanie podatku od towarów i usług. Problemy sporne*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2013.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Podatnicy, zwolnienia i dotacje*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 7.
- Supera-Markowska M., *VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe. Rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 8.
- Szczęsny A., *Skutki podatkowe zawarcia umowy barterowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 4.
- Wawrzonkiewicz K., *Opodatkowanie usług związanych z udostępnianiem odpłatnych dróg poza terytorium RP na gruncie podatku od towarów i usług*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 1.
- Wawrzonkiewicz K., *Organizacja wesel – oszacowanie podstawy opodatkowania*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 1.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 361.
- Orzecznictwo
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 maja 2009 r., III SA/Wa 319/09, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/966E694177>, dostęp: 26.03.2024.