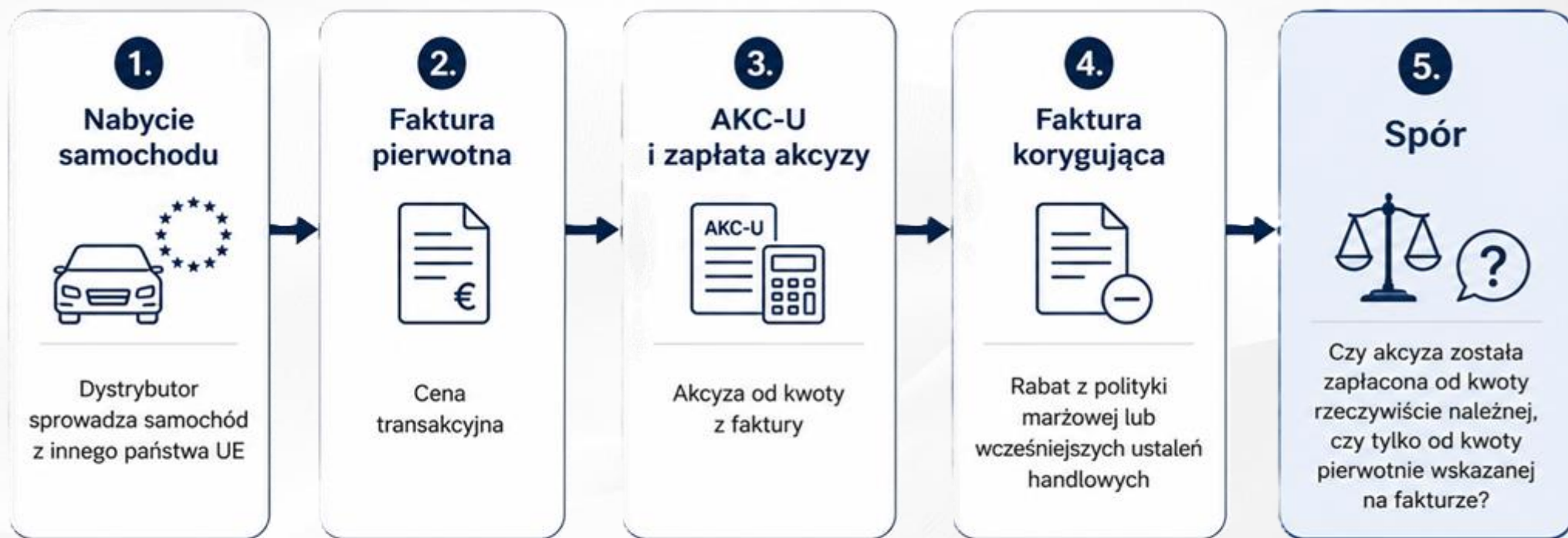


Rzeczywista cena nabycia a moment powstania obowiązku podatkowego w akcyzie – spór o możliwość korekty podstawy opodatkowania

Wojciech Michałowski
Szkoła Doktorska Uniwersytetu w Białymstoku
w.michalowski@uwb.edu.pl



Pytanie zasadnicze: czy późniejszy rabat może obniżyć podstawę opodatkowania akcyzą?



Linia korzystna dla podatnika

- ✓ liczy się rzeczywista cena
- ✓ rabat z pierwotnej umowy ma znaczenie
- ✓ korekta deklaracji jest dopuszczalna
- ✓ jednofazowość nie wyklucza korekty



Punkt sporu

„kwota, jaką
podatnik jest
obowiązany
zapłacić”



Linia przeciwna

- ✗ liczy się stan na dzień powstania obowiązku
- ✗ późniejszy rabat jest irrelevantny
- ✗ brak przepisu szczególnego w u.p.a.
- ✗ podstawa nie powinna być później zmieniana

(...) Jeżeli więc ustawa orzeka o czymś, a zdarzy się wypadek, który nie podpada pod to orzeczenie, to słuszną jest rzeczą, by tam, gdzie ustawodawca coś opuścił i przez sformułowanie ogólne popełnił błąd, uzupełnić ten brak, orzekając tak, jakby ustawodawca sam orzekł, gdyby był przy tym obecny i jakby sam postanowił był, gdyby z góry znał dany wypadek.

Arystoteles, *Etyka nikomachejska*

„Kwota, jaką podatnik jest obowiązany zapłacić” art. 104 ust. 1 pkt 2 u.p.a.

1. NABYCIE SAMOCHODU

Faktura pierwotna



Cena transakcyjna (wstępna)
np. 100

2. POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

= powstanie zobowiązania podatkowego

Jednoczesna konkretyzacja elementów
konstrukcyjnych podatku:



„kwota, jaką podatnik jest obowiązany zapłacić”
ustalona w tym momencie – jest wiążąca
dla określenia wysokości akcyzy.

3. ZDARZENIA NASTĘPCZE

Rabat / faktura korygująca



BRAK WPŁYWU WSTECZ
brak rekonstrukcji
podstawy opodatkowania
ex post

Cena ekonomiczna (po rabacie)
np. 90

Zdarzenia następce mogą wpływać
na stosunek cywilnoprawny,
ale nie kształtują podstawy
opodatkowania ex post.

VAT i prawo celne



VAT

- 1 Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty.
- 2 Podstawa opodatkowania nie obejmuje opustów i obniżek cen uwzględnionych w momencie sprzedaży.
- 3 Ustawa wprost wskazuje, kiedy rabat obniża podstawę opodatkowania.



W VAT istnieje wyraźna regulacja ustawowa.



Prawo celne

- 1 Rabaty są uwzględniane przy ustalaniu wartości celnej, jeżeli umowa sprzedaży przewiduje ich zastosowanie i wysokość już w chwili przyjęcia zgłoszenia celnego.
- 2 Rabaty za wcześniejszą płatność mogą być uwzględnione, gdy cena nie została jeszcze faktycznie zapłacona.
- 3 Rabaty wynikające z późniejszych zmian umowy nie są uwzględniane.



W prawie celnym związek rabatu z umową został wskazany *expressis verbis*.



Jeżeli ustawodawca chce dopuścić wpływ rabatu na podstawę opodatkowania albo wartość celną, czyni to **wprost w ustawie**

Prawo do korekty podstawy opodatkowania

“

Art. 81 O.p. reguluje korektę deklaracji jako instytucję procesową.

Prawo do korekty dotyczy zobowiązania już powstałego i ma charakter deklaratoryjny względem tego zobowiązania.

”

Model ustawowy / stanowisko autora

- 1  Powstanie obowiązku podatkowego
- 2  Powstanie zobowiązania podatkowego
- 3  Ustalenie elementów konstrukcyjnych podatku


podatnik


przedmiot
opodatkowania


podstawa
opodatkowania


stawka
- 4  **Korekta deklaracji**
służy usunięciu błędu pierwotnego rozliczenia
(np. błąd rachunkowy, oczywista omyłka, wadliwe
odtworzenie stanu istniejącego w chwili powstania
obowiązku podatkowego)
- 5  **Charakter deklaratoryjny**
korekta nie tworzy nowego uprawnienia
materialnoprawnego



.....
Punkt sporny:
 czy procesowa
 instytucja korekty
 może prowadzić do
 materialnoprawnej
 redukcji podstawy
 opodatkowania?

Skutek nowej linii orzeczniczej

- 1  **Powstanie obowiązku podatkowego**
Ten moment pozostaje punktem wyjścia,
ale późniejsze zdarzenia zyskują znaczenie.
- 2  **Zobowiązanie podatkowe**
Staje się niestabilne / częściowo otwieralne,
ponieważ podstawa opodatkowania może
ulec późniejszej modyfikacji.

podstawa
opodatkowania
może ulec
późniejszej
modyfikacji
- 3  **Elementy konstrukcyjne podatku**
Tylko podstawa opodatkowania ulega późniejszemu
obniżeniu wskutek rabatu posprzedażowego /
faktury korygującej – późniejsza ingerencja w
wcześniej ustaloną podstawę.


rabat posprzedażowy /
faktura korygująca
- 4  **Korekta deklaracji**
Poza usunięciem błędów pozwala także – zgodnie
z nową linią – obniżyć podstawę opodatkowania
o rabaty posprzedażowe.
- 5  **Charakter materialnoprawny**
Korekta uzyskuje skutek materialnoprawny – prowadzi
do obniżenia podstawy opodatkowania i kreuje
uprawnienie niewynikające wprost z ustawy.



Wniosek ogólny: dopuszczenie korekty z powodu późniejszego rabatu przekształca instytucję procesową
w instrument o skutku materialnoprawnym i prowadzi do **sądowego wykreowania uprawnienia podatnika.**

Komisja Finansów Publicznych – 13 listopada 2003 r.

Posel Józef Gruszka: Jak będą traktowane rabaty, upusty i inne należności?

MF – Robert Kwaśniak: To są analogiczne rozwiązania [do VAT], dostosowane jednak do specyfiki podatku akcyzowego.

Komisja Finansów Publicznych – 20 stycznia 2004 r.

Senator Genowefa Ferenc: Poprawka nr 2 polega na skreśleniu przepisu dopuszczającego zmniejszenie podstawy opodatkowania o rabaty, bonifikaty, opusty, reklamacje i skonta.

Posel Mieczysław Czerniawski: Kwoty (...) zmniejsza się o kwoty udokumentowanych (...) rabatów, opustów, uznanych reklamacji i skont (...) a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur.

Posel Marek Zagórski: Czy instytucję faktury korygującej rząd zamierza stosować tylko (...) ‘w górę’? Bo z tego wynika, że ‘w dół’ nikt nie będzie korygować.

Posłanka Krystyna Skowrońska: Dlaczego w przypadku zwrotu wyrobów akcyzowych, jeśli zaistnieją obiektywne przesłanki, nie można zmniejszyć podstawy opodatkowania?

MF – Robert Kwaśniak: Rabaty mogą być udzielane w nieograniczonej kwocie (...) mogą zmniejszać podstawę opodatkowania nawet po kilku latach od daty nabycia towaru.

MF – Robert Kwaśniak: Mamy do czynienia z problematyką rabatów, upustów i konstruowania umów, które dają możliwości udzielania rabatów w późniejszym terminie (...) faktycznie obniżają podstawę opodatkowania.

Posłanka Krystyna Skowrońska: Znacznie lepiej byłoby doprecyzować ten zapis, a nie skreślać go.

Zasady orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego

„Wykładnia nie może prowadzić do tworzenia prawa. (...) Tworzenie nowych norm prawnych pod pretekstem wykładni byłoby natomiast nadużyciem wykładni i działaniem sprzecznym z jej istotą.”

Remigiusz Orzechowski, zdanie odrębne do uchwały TK z 9 grudnia 1992 r., sygn. W 13/91

„Wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie.”

Wyrok TK z 16 czerwca 1998 r., sygn. U 9/97