

Commission européenne

(à l'attention de Mme la Secrétaire générale)

B-1049 Bruxelles

BELGIQUE

SKARGA**DO KOMISJI WSPÓLNOT EUROPEJSKICH****W SPRAWIE NIEPRZESTRZEGANIA PRAWA WSPÓLNOTOWEGO****1. Wnoszący skargę:**

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

2. Reprezentowanej przez:

Cezarego Kaźmierczaka – Prezesa i Marcina Nowackiego - Prokurenta

3. Siedziba¹:

ul. Krakowskie Przedmieście 6 Warszawa 00-325 Polska

4. Telefon/faks/e-mail:

+48 22 826 08 31 biuro@zpp.net.pl

5. Rodzaj i miejsce(a) działalności:

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców powstał w 2010 roku i zrzesza małe i średnie firmy (do 250 zatrudnionych). ZPP jest organizacją o charakterze zawodowym, koncentrującą się na realizacji i ochronie interesów swoich członków oraz działaniach na rzecz poprawy warunków funkcjonowania przedsiębiorstw w Polsce.

6. Państwo Członkowskie, które zdaniem osoby wnoszącej skargę dopuściła się naruszenia prawa wspólnotowego:

Rzeczpospolita Polska

7. Możliwie najpełniejszy opis faktów stanowiących podstawę wniesienia skargi:

Skarga dotyczy:

¹ Należy poinformować Komisję o każdej zmianie adresu i każdym zdarzeniu, które może mieć znaczenie w toku rozpatrywania skargi.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

1. nieprawidłowej implementacji art. 24a w związku z art. 24 ust. 2-6 *Szóstej Dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku* (dalej powoływanej jako VI Dyrektywa) przez art. 113 *Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (dalej powoływany jako ustawa VAT) w okresie od 2004 do 2007 roku;

2. oraz praktyki odmawiania przez polskie organy administracji podatkowej oraz sądy administracyjne bezpośredniego zastosowania art. 24a w związku z art. 24 ust. 2-6 VI Dyrektywy w miejsce błędnie implementowanych przepisów krajowych art. 113 ustawy VAT.

Artykuł 113 ustawy VAT w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2008 r. zawierał niezgodny z VI Dyrektywą sposób ustalania równowartości kwoty 10.000,00 EUR, stanowiący limit pozwalający na korzystanie ze zwolnienia podmiotowego. Należy na wstępie zaznaczyć, iż ustawa o VAT stanowiła implementację do polskiego porządku prawnego VI Dyrektywy. Art. 113 ustawy VAT regulujący kwestię zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług dla małych przedsiębiorców stanowi implementację zawartego w Tytule XIV Regulacje Specjalne art. 24a w związku z art. 24 ust. 2-6 VI Dyrektywy. W przypadku Polski celem ustalenia limitu zwolnienia podmiotowego na podstawie VI Dyrektywy należało uwzględnić art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 tejże Dyrektywy. W art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy w odniesieniu do Polski zastosowanie miała litera b odnosząca się do państw, które nie skorzystały z możliwości przewidzianej w art. 14 *Drugiej Dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r.*

Art. 24 VI Dyrektywy w ust. 2 lit. b, wprowadzający możliwość udzielenia przez Państwo Członkowskie zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług, regulował cztery zasadnicze kwestie w konstrukcji tego zwolnienia:

- 1) sposób funkcjonowania zwolnienia w odniesieniu do obrotu podatnika: *„zwolnienie z podatku podatnikom, których roczny obrót nie jest większy od równowartości”* określonej kwoty;
- 2) kwotę wyrażoną w europejskich jednostkach rozliczeniowych, do której należało odnieść obrót podatnika: *„5.000 europejskich jednostek rozliczeniowych”*;
- 3) sposób przeliczenia powyższej kwoty na równowartość w walucie krajowej – *„równowartości 5.000 europejskich jednostek rozliczeniowych w walucie krajowej,*

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

według kursu wymiany w dniu, w którym niniejsza dyrektywa została przyjęta” – powinna być to zatem kwota jednokrotnie ustalona. VI Dyrektywa nie przewiduje jej aktualizacji, co oznacza, iż równowartość ta powinna być kwotą stałą. Warto w tym miejscu zauważyć przez analogię, iż art. 24 ust. 2 lit. c. VI Dyrektywy przewidywał możliwość aktualizacji równowartości kwoty podanej w europejskich jednostkach rozliczeniowych, wyrażonej w walucie krajowej „w celu zachowania jej realnej wartości”. Aktualizacja ta polegać jednak mogła jedynie na zwiększeniu zwolnienia. Należy zatem podkreślić, iż na podstawie art. 24 ust. 2 lit. c. VI Dyrektywy, podobnie jak na podstawie całego ust. 2 tegoż artykułu (lit. a i c) nie istniała możliwość aktualizacji równowartości kwoty wyrażonej w walucie krajowej poprzez jej obniżenie;

- 4) moment, na który należy powyższą kwotę przeliczyć na równowartość w walucie krajowej – „według kursu wymiany w dniu, w którym niniejsza dyrektywa została przyjęta”.

Art. 24a VI Dyrektywy stanowił regulacje szczególne dla wskazanych Państw Członkowskich, w tym Polski, służące wprowadzeniu w życie art. 24 ust. 2–6 VI Dyrektywy. Należy zatem podkreślić, iż art. 24a nie uchylał co do zasady art. 24 ust. 2–6, ale wprowadzał rozwiązania szczególne, które uchylały art. 24 ust. 2–6 tylko w tym zakresie w jakim korzystały z zasady *lex specialis derogat legi generali*. W istocie art. 24a w odniesieniu do art. 24 ust. 2 regulował dwie kwestie:

- 1) sposób funkcjonowania zwolnienia w odniesieniu do obrotu podatnika - było to: „zwolnienie z podatku od wartości dodanej podatnikom, których roczny obrót jest niższy niż równowartości” określonej kwoty;
- 2) kwotę wyrażoną w euro, do której należało odnieść obrót podatnika: - „10.000 EUR”;

Art. 24a nie wypowiedział się zatem odnośnie kwestii:

- 3) sposobu przeliczenia powyższej kwoty na równowartość w walucie krajowej oraz
- 4) momentu, na który należy powyższą kwotę przeliczyć na równowartość w walucie krajowej.

Unormowania dotyczące rozstrzygnięć kwestii ustalenia równowartości w walucie krajowej zawarte w art. 24 ust. 2 lit. b VI Dyrektywy nie podlegały zatem uchyleniu na mocy zasady *lex specialis derogat legis generalia*, a zatem stanowiły one nadal wiążące normy prawne.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

W przypadku Polski przepisy krajowe wdrażające VI Dyrektywę w czterech omawianych aspektach powinny zatem wyglądać następująco:

- 1) sposób funkcjonowania zwolnienia w odniesieniu do obrotu podatnika: „*zwolnienie z podatku od wartości dodanej podatnikom, których roczny jest niższy niż równowartości*” określonej kwoty;
- 2) kwotę wyrażoną w euro, do której należało odnieść obrót podatnika: „*10.000 EUR*”;
- 3) sposób przeliczenia powyższej kwoty na równowartość w walucie krajowej: powinna być to kwota jednokrotnie ustalona, co oznacza, iż równowartość ta powinna być kwotą stałą, która nie mogła być obniżana ;
- 4) moment, na który należy powyższą kwotę przeliczyć na równowartość w walucie krajowej: „*według kursu wymiany w dniu, w którym niniejsza dyrektywa została przyjęta*” – powinien być to dzień, w którym VI Dyrektywa została przyjęta do polskiego porządku prawnego, co nastąpiło 1 maja 2004 r. W tej ostatniej kwestii należało bowiem odpowiedzieć, czy dzień, w którym niniejsza dyrektywa została przyjęta, traktować bezwzględnie, co nastąpiło 17 maja 1977 r., czy też względem jej przyjęcia do polskiego porządku prawnego, co nastąpiło 1 maja 2004 r. Drugie rozwiązanie, chociażby wobec zastosowania w art. 24a VI Dyrektywy kwoty w EUR, pozostawało oczywiste i zgodne z celem VI Dyrektywy w tym zakresie. Przy tym kwestia wyboru jednego z tych dwóch rozwiązań w żaden sposób nie wpływała na obowiązek jednokrotnego określenia równowartości kwoty 10.000 EUR w walucie polskiej, co czyniło z niej w sposób oczywisty kwotę stałą, nie podlegającą zmianie.

Wykładnia językowa jest tu zatem jednoznaczna. Przepis art. 24a VI Dyrektywy wyraźnie odsyła do ust. 2 w art. 24 VI Dyrektywy, co, zgodnie z zasadą językowej racjonalności ustawodawcy oznacza, iż przypisuje mu treść normatywną potrzebną do prawidłowej rekonstrukcji normy prawnej. Z zasad derogacji wynika, iż tylko dwa z czterech elementów normowania ust. 2 w art. 24 VI Dyrektywy mają zastosowanie w przypadku Polski, dotyczą one sposobu przeliczenia kwoty 10.000 euro na równowartość w walucie krajowej oraz momentu, na który należy powyższą kwotę przeliczyć na równowartość w walucie krajowej.

W tym miejscu należy wskazać, iż polskie sądy administracyjne przyjęły błędną wykładnię przepisów VI Dyrektywy, w myśl której:

„Z przepisów VI Dyrektywy wynika tylko kwota rocznego obrotu wyrażona w euro, brak jest natomiast zastrzeżeń, co do zasady i sposobu jej przeliczenia na walutę krajową, co należy

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

odczytywać, jako pozostawienie w tym zakresie swobody ustawodawstwu poszczególnych krajów członkowskich.” (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25 maja 2011 r. sygn. akt I SA/Lu 164/11 http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-lu-568-11.podatek_od_towarow_i_uslug,3139d35.html oraz Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2012 r. sygn. akt I FSK 1549/11 http://www.naszawokanda.pl/orzeczenie/7w2ey/nsa,I-FSK-1549-11.podatek_od_towarow_i_uslug/)

oraz :

„Regulacje krajowe nie były bowiem z treścią prawa unijnego sprzeczne, a co więcej, w kluczowej dla rozpoznawanej sprawy kwestii, VI Dyrektywa pozostawiała swobodę działania państwom członkowskim. Dotyczyło to regulacji sposobu przeliczania kwoty rocznego obrotu podlegającej zwolnieniu wyrażonej w euro w oparciu o prawo wewnętrzne tychże państw. Z wykładni literalnej art. 24a oraz art. 24 ust. 2b VI Dyrektywy nie wynika bowiem, że zastrzeżenia dotyczące sposobu przeliczania ogólnej, maksymalnej kwoty zwolnionej wyrażonej w europejskich jednostkach rozliczeniowych (ECU) mogą mieć zastosowanie do kwot wyrażonych w euro w odniesieniu do poszczególnych państw członkowskich.” (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2012 r. sygn. akt I FSK 1549/11 - http://www.naszawokanda.pl/orzeczenie/7w2ey/nsa,I-FSK-1549-11.podatek_od_towarow_i_uslug/)

Zatem polskie sądy wyszły z założenia, iż EURO nie stanowi kontynuacji ECU, więc przepisy art. 24 ust. 2b VI Dyrektywy dotyczące sposobu przeliczania ogólnej, maksymalnej kwoty zwolnionej wyrażonej w ECU nie mają zastosowania do art. 24a , który zawiera kwoty wyrażone w EURO. Pociągnęło to za sobą stwierdzenie przez sądy poprawności implementacji i odmowę bezpośredniego zastosowania przepisów VI Dyrektywy.

Prawodawca wspólnotowy, wprowadzając w art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy sposób przeliczenia kwoty limitu na równowartość w walucie krajowej, postanowił zatem ponad wartość utrzymywania aktualnej równowartości kwoty wyrażonej w walucie wspólnotowej, wartość stałości – kwoty stałej wyrażonej w walucie krajowej, która nie podlega zmianie. (Zatem powinna być to kwota stała i niezmienna względem waluty krajowej, a nie, jak twierdzą polskie sądy administracyjne w powyżej przytoczonych wyrokach, w odniesieniu do euro). Uznanie stałości za podstawową wartość jest w pełni zgodne z przeznaczeniem przepisu, który tworzył specjalny system dla małych przedsiębiorstw - jego adresatem są więc mali przedsiębiorcy, z punktu widzenia których stałość i jasność przepisów ma podstawowe znaczenie, jeśli uwzględnimy dodatkowo, iż spora ich część samodzielnie prowadzi obsługę księgową swego

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

przedsiębiorstwa. Dla tych drobnych przedsiębiorców, z których znaczna część traktuje działalność gospodarczą jako dodatkowe zajęcie obok zarobkowania w ramach stosunku pracy, istotnym dobrem jest często korzystanie ze zwolnienia z formalności związanych z bycia czynnym podatnikiem podatku VAT - dla części tych podatników chęć osiągnięcia większego zysku z działalności gospodarczej jest mniejsza niż obawa dolegliwości spełniania wymogów bycia czynnym podatnikiem VAT, a mając wybór zostania czynnym podatnikiem VAT, czy zakończenia działalności część podatników zdecydowałaby się na to drugie rozwiązanie. Należy zauważyć, iż przepisy zawarte w art. 24a oraz art. 24 ust. 2-6 VI Dyrektywy nie przewidują innego sposobu ustalania kursu wymiany, niż jednorazowo, według kursu wymiany w dniu, w którym niniejsza Dyrektywa została przyjęta. Art. 24 ust. 2 lit c VI Dyrektywy również nie naruszał zasady stabilności kwoty, ponieważ zwiększając zakres zwolnienia nie ograniczał, lecz rozszerzał liczbę podmiotów z niego korzystających. Przepis ten *a contrario* zabraniał zmniejszenia kwoty limitu zwolnienia wyrażonej w walucie krajowej celem zachowania jej realnej wartości. Pokazuje to wyraźnie kierunek regulacji zamierzony przez VI Dyrektywę. Stałość i stabilność jest w przypadku ustalenia równowartości kwoty limitu zwolnienia podmiotowego wartością podstawową, natomiast zachowanie realnej wartości, jeśli jest dopuszczalne, to jedynie celem zwiększenia tego zwolnienia, a zatem nie może ograniczyć liczby podmiotów już z tego zwolnienia korzystających. Rozwiązanie dotyczące ustalenia równowartości kwoty limitu w walucie krajowej zawarte w art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy spełniało zatem na odpowiednio wysokim poziomie istotny w unijnym prawie podatkowym wymóg stałości, pewności i jasności prawa, a także zgodności z zasadą ochrony praw nabytych. Pozwalało to również małym przedsiębiorcom, zamierzającym trwale korzystać ze zwolnienia podmiotowego, tak dostosować skalę działalności, by korzystać w następnych latach z tego uprawnienia. Jednocześnie ustawodawca wspólnotowy stawiając na pierwszym miejscu wartość stabilności kwoty limitu, zadbał w art. 31 ust. 2 VI Dyrektywy, by prawodawca krajowy mógł uczynić z równowartości kwoty wyrażonej w walucie wspólnotowej w miarę rozpoznawalną – zaokrągloną - kwotę w walucie krajowej, umożliwiając zaokrąglenie kwot wynikających z przeliczenia do 10% w górę lub w dół. Z możliwości uczynienia z równowartości 10.000,00 EUR kwoty w miarę zaokrąglonej i rozpoznawalnej polski ustawodawca w latach 2004-2007 w ogóle nie skorzystał.

Kwestia uregulowania sposobu ustalenia równowartości 10.000,00 EUR w walucie krajowej posiada z punktu widzenia podatnika-przedsiębiorcy znaczenie istotne. Przewidziany w art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy sposób ustalenia tej równowartości jako kwoty stałej, jednokrotnie

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

ustalanej implikuje bowiem przynajmniej dwa uprawnienia dla podatników, korzystających już ze zwolnienia:

- 1) Prawo do korzystania w roku następnym ze zwolnienia w kwocie nominalnie nie niższej niż w roku obecnym.
- 2) W przypadku nie przekroczenia, osiągniętym obrotem w trakcie trwania danego roku, limitu równowartości 10.000,00 EUR znanego w momencie rozpoczęcia tego roku, podatnik korzystający ze zwolnienia posiada prawo do niejako automatycznego korzystania ze zwolnienia podmiotowego w roku następnym - nie podlega zatem korzystanie z tego zwolnienia dodatkowemu warunkowaniu spełnienia wymogu nie przekroczenia nowego niższego limitu równowartości 10.000,00 EUR w odniesieniu do tego samego roku.

Uwzględniając zasadę zwięzłości redagowania przepisów prawnych, prawodawca wspólnotowy w art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy sformułował opisane uprawnienie podatników w sposób bezwarunkowy i precyzyjny. Niestety art. 113 ustawy VAT dopuszczał w latach 2004-2007 możliwość zaistnienia sytuacji, gdy uprawnienia te były łamane – była to sytuacja wzrostu kursu PLN do EUR i związanego z tym spadkiem limitu zwolnienia wyrażonego w walucie krajowej, naruszając tym samym normy VI Dyrektywy. Sytuacja taka miała miejsce w latach 2004/2005 i 2005/2006. Dochodziło wówczas do sytuacji, w której w stosunku do tego samego podatnika za ten sam roku (2004 lub 2005) można było prawdziwie orzec, iż nie przekroczył on swoim obrotem równowartości 10.000,00 EUR i zarazem przekroczył swoim obrotem równowartość 10.000,00 EUR (w pierwszym przypadku odnosząc ocenę do art. 113 ust. 5, w drugim do art. 113 ust. 1 ustawy VAT). **Stan taki byłby niemożliwy w przypadku prawidłowej implementacji art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy do krajowego porządku prawnego.**

Przyjęta w art. 113 ustawy VAT implementacja art. 24a w związku z art.24 ust. 2 VI Dyrektywy wskazuje, iż polski ustawodawca w sposób nieuzasadniony pominął obowiązek wprowadzenia sposobu ustalania równowartości kwoty 10.000,00 EUR zgodny z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy. Sposób ustalania równowartości kwoty 10.000,00 EUR przyjęty w art. 113 ustawy VAT spełniałby wymogi art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy, o ile kurs EUR do PLN pozostawałby dokładnie na tym samym poziomie. Na zasadzie analogii do art. 24 ust. 2 lit. c VI Dyrektywy można byłoby stwierdzić, iż art. 113 ustawy VAT spełniałby wymóg zgodności z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy w sytuacji gdy kurs EUR rósł w stosunku do PLN, a zatem wysokość zwolnienia ulegałaby podwyższeniu. Natomiast w żaden sposób nie do pogodzenia z art. 24 ust. 2 VI

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

Dyrektywy, a tym samym z nim sprzeczna, była sytuacja, którą dopuszczał art. 113 ustawy VAT – sytuacja, gdy w wyniku wzrostu kursu PLN do EUR malała wartość limitu zwolnienia w stosunku do roku poprzedniego.

Trudno byłoby w pełni wyjaśnić dlaczego ustawodawca polski odstąpił od spełnienia przewidzianych w art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy VAT obowiązków w zakresie wprowadzenia stabilnego systemu określania równowartości kwoty 10.000 EUR w walucie krajowej. Nie oznaczało to jednak, iż ustawodawca polski stwierdził, iż posiada swobodę w uregulowaniu kwestii sposobu ustalenia równowartości 10.000 EUR w walucie polskiej. (Ustawodawca polski nie podzielał zatem zdania polskich sądów administracyjnych wyrażonych w powyżej przytoczonych wyrokach, iż posiada w zakresie ustalenia zasad i sposobu przeliczania kwoty 10.000 EUR na walutę krajową swobodę ustawodawczą.) W przypadku implementacji VI Dyrektywy w zakresie ustalenia wspomnianej równowartości, błąd dodatkowo polegał również na tym, iż polski prawodawca wprowadził rozwiązanie z art. 11 lit. C ust. 2 VI Dyrektywy, które regulowało sposób ustalania kursu wymiany na potrzeby określenia podstawy opodatkowania przez odsyłanie do metody określania kursu wymiany według art. 18 ust. 1 Wspólnotowego Kodeksu Celnego (*Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r.*). Sposób ustalania kursu wymiany na potrzeby określenia podstawy opodatkowania służył innym celom i tym samym realizował odmienne wartości – na pierwszym miejscu służyć miał zachowaniu przy przeliczeniu realnej wartości przedmiotu opodatkowania, na drugim natomiast zachowywać stabilność w krótkiej, rocznej perspektywie. Rozwiązanie słuszne w przypadku ustalania kursu wymiany do określenia podstawy opodatkowania, po zastosowaniu go do określenia równowartości limitu zwolnienia podmiotowego okazał się rozwiązaniem nieracjonalnym

i szkodliwym, co jest w pełni zrozumiałe, gdyż system określania równowartości limitu zwolnienia podmiotowego służyć miał innym celom i powinien realizować odmienny układ wartości. Co więcej, **było to rozwiązanie sprzeczne z prawem, bowiem art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy wprowadzał *lex specialis* w zakresie ustalenia kursu wymiany na potrzeby zwolnień podmiotowych w obrębie VI Dyrektywy.**

Błędna implementacja w zakresie sposobu ustalenia równowartości kwoty limitu prowadziła do utrudnienia z korzystania ze zwolnienia podmiotowego, wobec prakseologicznej niespójności rozwiązania. Możliwe było bowiem powstanie opisanej już sytuacji, w której w stosunku do tego samego podatnika za ten sam rok (tak było w roku 2004 lub 2005) można

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

było prawdziwie orzec, iż nie przekroczył on swoim obrotem równowartości 10.000,00 EUR i zarazem przekroczył swoim obrotem równowartość 10.000,00 EUR, co przewidywała polska ustawa VAT, a zabraniała VI Dyrektywa. Praktyka wskazała, iż wielu podatników wpadło nieświadomie w tę pułpkę podatkową i w świetle art. 113 utraciło wówczas prawo do korzystania ze zwolnienia podatkowego, o czym często dowiadawali się po paru latach w czasie kontroli podatkowej. Wiązało się to w niektórych sytuacjach z obowiązkiem naliczania i uiszczenia podatku VAT za okres do trzech lat wstecz. O skali zjawiska świadczy chociażby liczba orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczących art. 113 ustawy VAT w brzmieniu z lat 2004-2007 w zakresie sposobu ustalania równowartości kwoty 10.000 euro (wyroki z 10 kwietnia 2008 r. sygn. akt I FSK 537/07, z 25 października 2007 r. sygn. akt I FSK 1387/06, z 17 grudnia 2008 r. sygn. akt I FSK 1682/07, z 26 października 2009 r. sygn. akt I FSK 811/08, z 16 grudnia 2009 r. sygn. akt I FSK 1416/08, z 15 stycznia 2010 r. sygn. akt I FSK 1808/08 i z 9 października 2012 r. sygn. akt I FSK 1549/11). Na powszechność zjawiska i nieumyślność działania podatników tracących prawo do zwolnienia zwracało uwagę Ministerstwo Finansów w wytycznych do kontroli podatkowej (Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2007 r. pkt. 4 http://www.isnet.katowice.pl/us/czechowice/k/Zakres_obszarow_kontroli_podatkowej_na_2007.pdf) Związek Przedsiębiorców i Pracodawców w 2011 r. zwrócił się do Ministerstwa Finansów z pytaniem o dokładne dane statystyczne dotyczące skali zjawiska utraty przez małych przedsiębiorców prawa do zwolnienia z art. 113 ustawy VAT w latach 2004-2006. Pismem z dnia 27 lipca 2011 r. nr PT5/0680/92/257/NIS/11/924 Ministerstwo odpowiedziało, iż takimi danymi nie dysponuje.

Błędnie implementowany system uniemożliwiał też małym przedsiębiorcom zamierzającym trwale korzystać ze zwolnienia podmiotowego, tak dostosować skalę działalności, by korzystać w następnych latach z tego uprawnienia. Nie jest to możliwe w przypadku corocznego ustalania równowartości kwoty 10.000,00 EUR wyrażonej w walucie krajowej, zwłaszcza, gdy nową równowartość musimy odnieść do roku już zakończonego. W sytuacji gwałtownego spadku wartości euro względem złotego mogłoby się okazać, iż podatnik nie przekraczając limitu określonego w roku poprzednim, w momencie ustalenia wartości kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października, już dawno przekroczył jego wartość i nie ma racjonalnej możliwości poprowadzenia swojej działalności gospodarczej, tak by skorzystać z limitu w roku następnym.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

Błędne rozwiązania dotyczące ustalania równowartości 10.000,00 EUR przewidziane w ówczesnym art. 113 ustawy VAT nie tylko sprawiły, iż nie osiągnięto celu przewidzianego w Dyrektywie VI, ale wprowadziło w system zwolnienia podmiotowego dla małych przedsiębiorców rozwiązanie, które pozbawiało polskich podatników części praw i ze względu na kurs EUR generowało prakseologiczną pułapkę podatkową, w którą jak pokazuje praktyka wpadali nie tylko liczni działający w dobrej wierze przedsiębiorcy, ale także urzędnicy skarbowi prowadzący kontrole skarbowe. VI Dyrektywa stworzyła rozwiązanie, w którym kwota limitu wyrażona w EUR była skierowana do państwa członkowskiego i **zadaniem państwa było tę kwotę jednokrotnie przeliczyć na walutę krajową**. Natomiast podatnik w myśl VI Dyrektywy miał otrzymać w porządku prawnym swojego kraju stabilną, dość rozpoznawalną (zaokrągloną) kwotę limitu, która nie podlegała zmniejszeniu, wraz ze wszystkimi wiążącymi się stąd dla niego uprawnieniami. Tymczasem w Polsce na skutek błędnej implementacji VI Dyrektywy znaczna część niedogodności związanych z powiązania krajowego porządku prawnego z obcą walutą została bezpośrednio przerzucona na podatników.

Nieprawidłowe wprowadzenie VI Dyrektywy w zakresie ustalenia równowartości pułapu obrotów, prowadziło również do dyskryminacji polskich podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego w kształcie ówczesnego art. 113 ustawy VAT w stosunku do podatników tych krajów, które prawidłowo wprowadziły tę Dyrektywę. Naruszało to zasadę równego traktowania podatników w obrębie Unii Europejskiej. Art. 113 ust.1 i 14 ustawy VAT w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2008 r. pozbawiał zatem polskiego podatnika uprawnień, które otrzymałby w sytuacji prawidłowego wprowadzenia art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy VAT.

Wobec opisanej sytuacji, w której państwo polskie nie zapewniło poprawnego wykonania przepisów VI Dyrektywy w zakresie ustalenia sposobu przeliczenia kwoty 10.000,00 EUR na równowartość w walucie krajowej, zasadne jest w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (sygn. C-8/81 Ursula Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt., sygn. C - 236/92 Comitato di Coordinamento per la Difesa Della Cava v Regione Lombardia, sygn. C - 71/92 Komisja Europejska przeciw Hiszpanii) **bezpośrednie zastosowanie art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy** wraz z normami stanowiącymi jego konsekwencje. Pociąga to za sobą uprawnienia dla podatników wynikające z przyjętego w tym przepisie sposobu ustalania równowartości w walucie krajowej, w zakresie rozstrzygnięcia odnośnie stwierdzenia poprawności korzystania ze zwolnienia przez podatników, którzy korzystając już

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

ze zwolnienia w danym roku (2004 lub 2005) nie przekroczyli limitu obrotu (zgodnie z art. 113 ust. 5 ustawy VAT), lecz przekroczyli go po ponownym przeliczeniu osiągniętego limitu (zgodnie z art. 113 ust. 1 i 14 ustawy VAT wraz z rozporządzeniami Ministra Finansów w sprawie określenia kwoty uprawniającej do zwolnienia od podatku od towarów i usług z lat 2004 i 2005). Jednoznaczne brzmienie art. 113 ust. 1 i ust. 14 ustawy VAT wyraźnie wskazuje, iż przepis ten narusza art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy VAT. Utrata zwolnienia w przypadku podatników w opisanej sytuacji z lat 2004/2005 i 2005/2006 była niezgodna z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy. Przepisy art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy bezwarunkowo i precyzyjnie nakazują dokonać jednokrotnego ustalenia równowartości kwoty limitu zwolnienia w walucie krajowej, zabraniając jednocześnie zmniejszenie raz ustalonej kwoty wyrażonej w walucie krajowej. Rodziło to opisane powyżej konkretne uprawnienia dla podatników w zakresie korzystania ze zwolnienia podmiotowego, których polski ustawodawca w wyniku błędnej implementacji VI Dyrektywy nie przyznał polskim podatnikom.

Należy jednak zauważyć, iż zarówno organy administracji podatkowej jak i polskie sądy administracyjne odmawiają bezpośredniego zastosowania przytoczonych przepisów VI Dyrektywy w tym zakresie, uznając ówczesny art. 113 ustawy VAT za prawidłową implementację VI Dyrektywy (wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25 maja 2011 r. sygn. akt I SA/Lu 164/11 i z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. akt I SA/Lu 568/11, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2012 r. sygn. akt I FSK 1549/11, decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 09.02.2011, nr NP2/4407-0170/10/JL/4870/2011, decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie z dnia 11.07.2011, nr PTI/4407-0117/11/ES/19498).

W chwili obecnej większość postępowań podatkowych dotyczących stanów powstałych w oparciu o omawiane błędne przepisy art. 113 ustawy VAT jest już zakończonych decyzjami ostatecznymi. Zgodnie z polską procedurą podatkową (ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa art. 240 § 1 pkt 11) wydanie orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tej sprawie otwierałoby poszkodowanym przez błędną implementację art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy polskim podatnikom drogę do wznowienia postępowań podatkowych. Należy przy tym zauważyć, iż dotychczas polskie sądy administracyjne nie skorzystały dotychczas z możliwości zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym w omawianej sprawie.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

Należy też zaznaczyć, iż błędne zrozumienie przez polskiego ustawodawcę art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy i w następstwie tego błędna implementacja tego rozwiązania w art. 113 polskiej ustawy o VAT stanowiły wyjątek w stosunku do rozwiązań przyjętych przez inne kraje wymienione w art. 24a VI Dyrektywy. Porównanie rozwiązań z tych państw wskazuje, iż implementując art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy wprowadzały one prawidłowo system stałej, wrazonej w walucie krajowej i łatwo rozpoznawalnej kwoty limitu zwolnienia podmiotowego z VAT. I tak:

- w Republice Czeskiej: (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 35.000 EUR) – implementacja w akcie *zákon ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty* – w § 6 kwota limitu określona jako 1.000.000 Kč,
- w Estonii: (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 16.000 EUR) implementacja w akcie *Käibemaksuseadus vastu võetud 10.12.2003*– w § 19 kwota limitu określona jako 250.000 krooni,
- na Litwie: (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 29.000 EUR) implementacja w akcie *pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5* – w wersji obowiązującej od 1 maja 2004 r. – art. 71 kwota limitu określona jako 100.000 litų,
- na Malcie: [kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy- 37.000 EUR w przypadku, gdy działalność gospodarcza polega głównie na dostawie towarów, 24.300 EUR w przypadku, gdy działalność gospodarcza polega głównie na dostawie usług z niską wartością dodaną (wysokie nakłady), a w innych przypadkach 14.600 EUR, w szczególności w stosunku do dostawców usług o wysokiej wartości dodanej (niskie nakłady)] implementacja w akcie *Value Added Tax Act 1st January, 1999* – w wersji obowiązującej na dzień 1 maja 2004 r. – w art. 11.1 Part One of the Sixth Schedule- kwota górna limitu określona jako: 15.000 Lm (lira maltańska) dla Economic activities consisting principally in the supply of goods, 10.000 Lm dla Economic activities consisting principally in the supply of services with a relatively low value added, 6.000 Lm dla Other economic activities,
- w Słowacji: (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 35.000 EUR) implementacja w *zákon zo 6. apríla 2004o dani z pridanej hodnoty* – § 4 kwota limitu określona jako 1.5000.000 Sk,

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

- w Słowenii: (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 25.000 EUR) implementacja w akcie *zakon o davku na dodano vrednost dne 18. decembra 1998.* – w wersji obowiązującej 1 maja 2004 r. – art. 45 kwota limitu określona jako 5.000.000 tolarjev,

Na tym tle rozwiązanie przyjęte w Polsce - (kwota przewidziana w art. 24a VI Dyrektywy 10.000 EUR) implementacja w akcie *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, art. 113, kwota limitu określona jako 10.000,00 EUR, którą to kwotę Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia w terminie do dnia 31 grudnia poprzedzającego rok podatkowy, obliczoną według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 100 zł (były to w latach 2004-2007 odpowiednio kwoty: 45.700 zł, 43.800 zł, 39.200 zł, 39.700 zł) – tym wyraźniej wskazuje, iż polski ustawodawca popełnił błąd w implementacji przepisów VI Dyrektywy i przekroczył zakres swobody ustawodawczej w jej wdrażaniu.

W rzeczy samej nowa dyrektywa VAT (*Dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*), która stała się podstawą do zmian w art. 113 ust. 1 ustawy VAT (tj. zastąpienia kwoty 10.000 EUR kwotą 50.000 PLN i rezygnacją z corocznego ustalaniu kursu przez Ministra Finansów) nie stworzyła nowego rozwiązania w zakresie ustalania równowartości kwoty 10.000 EUR, ale powtórzyła rozwiązanie dotychczasowe istniejące w art. 24a w związku z art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy.

W Dyrektywie 2006/112/WE stałość jest nadal podstawową wartością w zakresie ustalenia równowartości pułapu obrotów uprawniających do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego. W przypadku Polski przepisy krajowe wdrażające art. 287 *Dyrektywy 2006/112/WE* w czterech omawianych aspektach powinny zatem wyglądać następująco:

- 1) sposób funkcjonowania zwolnienia w odniesieniu do obrotu podatnika: „zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość” określonej kwoty;
- 2) kwotę wyrażoną w walucie wspólnotowej, do której należało odnieść obrót: - „10.000 EUR”;
- 3) sposób przeliczenia powyższej kwoty wyrażonej w walucie wspólnotowej na równowartość w walucie krajowej – „zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia” - powinna być to kwota jednokrotnie

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

ustalona, co oznacza, iż równowartość ta powinna być kwotą stałą, która nie mogła być obniżana.

- 4) moment, na który należy powyższą kwotę przeliczyć na równowartość w walucie krajowej – „zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia” – w tej ostatniej kwestii zostało potwierdzono, iż wdrażając art. 24 ust. 2 VI Dyrektywy VAT należało potraktować dzień przyjęcia VI Dyrektywy VAT, jako moment względny do jej przyjęcia do polskiego porządku prawnego, co nastąpiło 1 maja 2004 r.

Na znaczenie analizy porównawczej art. 113 ustawy VAT w brzmieniu po implementacji VI Dyrektywy oraz po implementacji Dyrektywie 2006/112/WE wskazuje również opinia rzecznika generalnego Kokott w sprawie sygn. C-97/09 Ingrid Schmelz przeciwko Finanzamt Waldviertel przedstawiona w dniu 17 czerwca 2010 r., która stanowi: „pkt. 23. Zgodnie ze swoim motywem 3 dyrektywa 2006/112 stanowi jedynie nowe ujęcie szóstej dyrektywy, które zasadniczo nie prowadzi do merytorycznych zmian obowiązującego prawa. Te przepisy, które przy okazji nowej redakcji zostały jednak zmienione pod względem merytorycznym, są zgodnie z przytoczonym powyżej motywem wyczerpująco wymienione w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie (art. 412). Przepisy dotyczące małych przedsiębiorstw (art. 281 i nast.) nie są tam wymienione. W związku z tym nie ma potrzeby oddzielnego badania pytań na podstawie szóstej dyrektywy z jednej strony oraz na podstawie dyrektywy 2006/112 z drugiej strony.” W świetle tej opinii art. 113 ustawy VAT stanowił prawidłową implementację przepisów dotyczących zwolnień podmiotowych dla małych przedsiębiorców przewidzianych w wyżej wymienionych dyrektywach dopiero po wprowadzeniu kwoty 50.000 PLN, począwszy od 1 stycznia 2008 r.

8. Szczegóły dotyczące wszelkich wniosków kierowanych dotychczas do służb Komisji (jeśli to możliwe, załączyć kopie korespondencji):

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców nie kierował dotychczas w tej sprawie wniosków do służb Komisji.

9. Szczegóły dotyczące wszelkich wniosków kierowanych dotychczas do innych organów i władz Wspólnoty (np. Komitetu Parlamentu Europejskiego ds. Interpelacji, Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich):

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców nie kierował dotychczas w tej sprawie wniosków do innych organów i władz Wspólnoty.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego

Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj

Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes

10. Wymienić dokumenty lub dowody, które można przedłożyć na poparcie skargi, w tym kwestionowane środki krajowe (dołączyć kopie):

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 25 maja 2011 r. sygn. akt I SA/Lu 164/11 [http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-lu-568-11,podatek od towarow i uslug,3139d35.html](http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-lu-568-11,podatek%20od%20towarow%20i%20uslug,3139d35.html) ;
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2012 r. sygn. akt I FSK 1549/11 [http://www.naszawokanda.pl/orzeczenie/7w2ey/nsa,I-FSK-1549-11,podatek od towarow i uslug/](http://www.naszawokanda.pl/orzeczenie/7w2ey/nsa,I-FSK-1549-11,podatek%20od%20towarow%20i%20uslug/) ;
- Pismo Związku Przedsiębiorców i Pracodawców do Ministerstwa Finansów z 19 lipca 2011 r. z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej ;
- Pismo Ministerstwa Finansów do Związku Przedsiębiorców i Pracodawców z dnia 27 lipca 2011 r. nr PT5/0680/92/257/NIS/11/924 ;
- Podstawowe Zakresy Obszarów Kontroli Podatkowej na 2007 r. pkt. 4 [http://www.isnet.katowice.pl/us/czechowice/k/Zakres obszarow kontroli podatkowej na 2007.pdf](http://www.isnet.katowice.pl/us/czechowice/k/Zakres%20obszarow%20kontroli%20podatkowej%20na%202007.pdf) .

11. Poufność (zaznaczyć jedną kratkę)²:

- „Upoważniam Komisję do ujawniania mojej tożsamości w kontaktach z władzami Państwa Członkowskiego, przeciwko któremu skierowana jest skarga.”
- „Wnioskuje do Komisji o nieujawnianie mojej tożsamości w kontaktach z władzami Państwa Członkowskiego, przeciwko któremu skierowana jest skarga.”

12. Miejsce, data i podpis osoby wnoszącej skargę/przedstawiciela:

Marcin Nowacki
MARCIN NOWACKI

Cezary Kaźmierczak
CEZARY KAŻMIERCZAK

Warszawa, dn. 17.01.2013 r.

² Proszę wziąć pod uwagę, że ujawnienie przez służby Komisji tożsamości osoby wnoszącej skargę może w niektórych przypadkach być niezbędne w toku rozpatrywania sprawy.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

Rada Nadzorcza: Robert Gwiazdowski – przewodniczący, Damian Rutkowski – zastępca przewodniczącego
Członkowie: Jolanta Wiśniewska, Zbigniew Sulewski, Marcin Maj
Zarząd: Cezary Kaźmierczak – prezes, Tomasz Pruszczyński – wiceprezes