



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

*dr Janusz KOCHANOWSKI*

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, 23.05.2006 r.

37297

RPO-526347-VI/06/BP

Pani  
prof. dr hab. Zyta Gilowska  
Wiceprezes Rady Ministrów  
Minister Finansów

Wielce Szanowna Pani Premier,

Jak Pani Premier zapewne wiadomo do Komisji Petycji Parlamentu Europejskiego wpłynęła petycja Wielkopolskiego Zrzeszenia Handlu i Usług dotycząca niezgodności kaucji gwarancyjnej VAT z prawem unijnym. W petycji stwierdzono, że każdy polski przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą na terenie Unii Europejskiej zobowiązany jest wpłacić kaucję w wysokości 250.000 zł (około 62.000 euro). W przeciwnym razie otrzyma zwrot nadwyżki naliczonego VAT z półrocznym opóźnieniem.

Komisja Petycji po zapoznaniu się z opinią Komisji Europejskiej na tle tej sprawy zauważyła, że podstawową zasadą wspólnego systemu VAT jest uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru tego podatku w odniesieniu do jego działalności gospodarczej. Jest to tzw. zasada neutralności VAT. Państwa członkowskie mają prawo ustalać warunki zwrotu podatku, jednak warunki te nie mogą naruszać w żaden sposób zasady neutralności.

Instytucję kaucji gwarancyjnej reguluje art. 97 ust. 7 ustawy z dnia 21 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Powodem wprowadzenia tego przepisu dla niektórych kategorii podatników, tj. rejestrujących się jako podatnicy VAT UE, była próba zabezpieczenia się przed zjawiskiem nadużyć

podatkowych, polegających na wyłudzeniu podatku przez nowo utworzone firmy, które następnie „znikają”. Stąd uznano, że termin 180 dni jest czasem, w którym można dokonać wymiany informacji pomiędzy państwami członkowskimi, w celu weryfikacji prawidłowości rozliczenia takiego podatnika.

Jednakże instytucja kaucji gwarancyjnej jako zabezpieczenia budżetu przed nadużyciami ze strony potencjalnych oszustów podatkowych, pozostaje w ewidentnej sprzeczności z wymogami VI Dyrektywy oraz Konstytucji RP. VI Dyrektywa nie przewiduje dla takiej grupy nowo rozpoczynających działalność podatników tworzenia tego rodzaju ograniczeń w szybkiej możliwości odliczenia (odzyskania) podatku naliczonego. Tego typu obostrzenia wobec tych podatników mają szczególny charakter, gdyż różnicują ich pozycję podatkowo prawną w stosunku do innych przedsiębiorców, dyskryminując ich w ten sposób w stosunku do konkurencji, a ponadto godzą w zasadę neutralności podatku. Podkreślić przy tym należy, że przyjęcie założenia, że podatnicy rozpoczynający działalność i prowadzący ją do 12 miesięcy są potencjalnymi oszustami podatkowymi, a po upływie 12 miesięcy terminowego rozliczania się z podatków domniemanie to znika, nie może być uznane za racjonalnie uzasadniające takie unormowanie. Ponadto przyjęte rozwiązanie narusza zasadę swobodnego obrotu handlowego na Wspólnym Rynku, ponieważ tego rodzaju obowiązki prowadzą do zbędnych utrudnień w prowadzeniu handlu.

W regulacji VI Dyrektywy przewidziano wprowadzić możliwość tworzenia przez państwa członkowskie szczególnych procedur, które m.in. mają zapobiegać uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania, lecz rozwiązania te - zwane środkami specjalnymi (art. 27 (1) VI Dyrektywy), mogą być stosowane jedynie po przeprowadzeniu odpowiedniej procedury przewidzianej w art. 27 (2) do (4), wymagającej powiadomienia Komisji, a także państw członkowskich oraz zgody Rady UE. Wskazać przy tym trzeba, że zastosowany środek musi być proporcjonalny do celu, jaki mu przyświeca. Ponadto możliwości wprowadzenia tego rodzaju instytucji, nie przewidziano w traktacie akcesyjnym podpisanym przez Polskę.

Natomiast powołana na wstępie zasada neutralności VAT dla podatnika tego podatku wyraża się tym, że poprzez realizację prawa do odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznie ciężaru tego podatku. Oznacza to, że VAT nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, gdyż ciężarem tego podatku powinien być obciążony ostateczny ich beneficjent, czyli korzystający (tu: konsument) będący ostatnim ogniwem tego obrotu. Z tego też względu VAT częstokroć nazywa się podatkiem od konsumpcji.

Realizacja zasady neutralności VAT wyraża się zatem w stworzeniu takich rozwiązań legislacyjnych, w ramach których podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia kosztowego. Konieczność przestrzegania tej zasady przez systemy legislacyjne państw

członkowskich szczególnie stanowczo akcentowana jest przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości, który w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie, w toku jego działalności gospodarczej. „Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi" (Orzeczenie ETS w sprawie C-37/95 pomiędzy Państwem Belgijskim a Ghent Coal Terminal NV; cyt. za publikacją VI Dyrektywa VAT, pod red. K. Sachsa, op. cit., s. 443). Trybunał w swoim orzecznictwie podkreśla przy tym, że prawo do odliczenia podatku naliczonego, będące wyrazem zasady neutralności, powinno być realizowane natychmiast, z czego wynika, że jakiegokolwiek ograniczenia w tym zakresie przewidziane przez ustawodawstwo Państwa Członkowskiego, jako naruszające zasadę neutralności, są sprzeczne z ogólnymi wymogami wspólnego systemu VAT wynikającymi z VI Dyrektywy.

Uwagi powyższe przedstawiam Pani Premier stosownie do art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) z prośbą o zajęcie stanowiska, a także - jeśli Pani Premier podzieli zawarte w niniejszym piśmie wątpliwości natury prawnej dotyczące instytucji kaucji gwarancyjnej - z prośbą o podjęcie działań w celu zmiany krytykowanego stanu prawnego.

Łączę wyrazy szacunku

/-/