
RABATY W AKCYZIE OD SAMOCHODÓW OSOBOWYCH A PODSTAWA OPODATKOWANIA. KILKA UWAG NA TEMAT WNISKOWANIA *A CONTRARIO*

KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, WOJCIECH MORAWSKI

SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie	172
2. Argumenty podnoszone przeciw dopuszczalności uwzględniania rabatów potransakcyjnych.....	174
3. Znaczenie przebiegu prac legislacyjnych dla wykładni przepisów.....	176
4. Kwota należna	176
5. Porównanie z ustawą o podatku od towarów i usług.....	179
6. Warunki dopuszczalności wnioskowania z przeciwieństwa	181
7. Podsumowanie.....	183

1. WPROWADZENIE

Zarówno w orzecznictwie administracyjnym (interpretacje indywidualne), jak i w piśmiennictwie można dostrzec problem oceny wpływu rabatów potransakcyjnych na podstawę opodatkowania akcyzą samochodów osobowych. Celem autorów tego artykułu jest przybliżenie wspomnianej problematyki oraz poczynienie kilku bardziej ogólnych uwag na temat wnioskowania z przeciwieństwa.

Samochody osobowe podlegają opodatkowaniu akcyzą na gruncie obecnie obowiązującej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (u.p.a. 2008)¹. Także na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (u.p.a. 2004)² samochody podlegały opodatkowaniu jako wyroby akcyzowe niezharmonizowane.

Artykuł 10 ust. 1 u.p.a. 2004 stanowił, że podstawą opodatkowania w przypadku wyrażenia stawki akcyzy w procencie podstawy opodatkowania (a do samochodów zastosowanie miały właśnie stawki procentowe) jest:

- 1) kwota należna z tytułu sprzedaży na terytorium kraju wyrobów akcyzowych pomniejszona o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy, należne od tych wyrobów;
- 2) kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić za wyroby akcyzowe, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego;
- 3) kwota należna z tytułu dostawy wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej;
- 4) wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło, w przypadku importu, z uwzględnieniem ust. 6-9³.

Zgodnie z art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004, jeżeli nie można było określić kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 1-3, to podstawę opodatkowania ustalano na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na rynku krajowym w obrocie wyrobami akcyzowymi tego samego rodzaju, w dniu powstania obowiązku podatkowego pomniejszonych o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy⁴.

Artykuł 82 ust. 3 u.p.a., będący – jak się wydaje – *lex specialis* wobec art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.a. przewidywał, że w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego podstawą opodatkowania jest kwota, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić.

Pewne zmiany w u.p.a. 2004 zostały wprowadzone z dniem 19 lipca 2008 r. na mocy ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego⁵. Dodano wówczas art. 82a u.p.a., który stanowił m.in., że jeżeli wysokość podstawy opodatkowania w przypadku sprzedaży na terytorium kraju albo nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodu osobowego, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od średniej wartości rynkowej tego samochodu osobowego, organ

¹ Dz. U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11 ze zm.

² Dz. U. Nr 29, poz. 257 ze zm.

³ Regulacja ta znalazła następnie odzwierciedlenie w art. 104 u.p.a. 2008.

⁴ Podobnie, art. 104 ust. 7 u.p.a. 2008 stanowi, że jeżeli nie można określić kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, w szczególności w przypadku darowizny samochodu osobowego, za podstawę opodatkowania przyjmuje się średnią wartość rynkową samochodu osobowego na rynku krajowym, pomniejszoną o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy.

⁵ Dz. U. Nr 118, poz. 745.

podatkowy lub organ kontroli skarbowej wzywa podatnika do zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej wysokości w kwocie znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie jej wysokości znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wysokość podstawy opodatkowania. Średnią wartością rynkową samochodu osobowego jest wartość ustalana na podstawie notowanej na rynku krajowym, w dniu powstania obowiązku podatkowego, średniej ceny zarejestrowanego na terytorium kraju samochodu osobowego tej samej marki, modelu, rocznika oraz – jeżeli jest to możliwe do ustalenia – z tym samym wyposażeniem i o przybliżonym stanie technicznym, co nabyty na terytorium kraju lub nabyty wewnątrzspółnotowo samochód osobowy.

Obecnie obowiązuje art. 104 ust. 8 u.p.a. 2008, który stanowi, że jeżeli wysokość podstawy opodatkowania w przypadku czynności, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz ust. 2, bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od średniej wartości rynkowej tego samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej wzywa podatnika do zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej wysokości w kwocie znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego.

Jak stanowi art. 104 ust. 9 u.p.a. 2008 w razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie jej wysokości znacznie odbiegającej od średniej wartości rynkowej samochodu osobowego, organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej określi wysokość podstawy opodatkowania.

Ani w u.p.a. 2004, ani w u.p.a. 2008 w ogóle nie występowały słowa „rabat”, „obniżka” czy „skonto”. Regulacje tych ustaw ujawniają – w kontekście analizowanego tematu – tak dużo podobieństw, że nie jest zasadne odrębne ich omawianie. W niniejszym artykule co do zasady występują odniesienia do u.p.a. 2004, przy czym rozumowanie pozostaje aktualne na gruncie u.p.a. 2008.

2. ARGUMENTY PODNOSZONE PRZECIWI DOPUSZCZALNOŚCI UWZGLĘDNIANIA RABATÓW POTRANSAKCYJNYCH

Niejednokrotnie organy podatkowe twierdziły, że nie istnieje możliwość odliczenia rabatu. Tytułem przykładu można wskazać interpretację indywidualną z dnia 8 sierpnia 2009 r. wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie. Organ podatkowy podniósł, że brak jest przepisów, które

byłyby podstawą prawną do obniżenia podstawy opodatkowania przy rozliczeniu akcyzy za dany okres rozliczeniowy o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczonych rabatów potransakcyjnych wynikających z dokonanych korekt faktur. Dodatkowo zaś posiłkował się argumentacją z przebiegu prac legislacyjnych. Zauważył: „Możliwości takiej dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym, począwszy od dnia 1 maja 2004 r. tj. daty wejścia w życie ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym – ustawodawca nie przewidział rozmyślnie. W trakcie prac legislacyjnych nad przedmiotową ustawą o podatku akcyzowym, tekst tej ustawy przekazany do Senatu zgodnie z art. 52 regulaminu Sejmu umożliwił bowiem na podstawie art. 10 ust. 2 projektowanej ustawy możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczonych i obowiązujących rabatów (bonifikat, upustów, uznanych reklamacji i skont) oraz wartości zwróconych wyrobów akcyzowych, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur. Uchwałą Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 stycznia 2004 r. w sprawie ustawy o podatku akcyzowym, Senat w punkcie 2 tej uchwały skreślił w art. 10 ustawy o podatku akcyzowym – cały ustęp 2. Sejm uchwalając ostateczną wersję ustawy po rozpatrzeniu poprawek Senatu nie przywrócił takiej regulacji prawnej. W takim też brzmieniu została ona podpisana przez Prezydenta RP i opublikowana w Dzienniku Ustaw.”⁶

Podobne stanowisko w sytuacji zwrotu wadliwego towaru zaprezentował Naczelnik Pierwszego Urzędu Celnego w Warszawie w piśmie z dnia 11 marca 2005 r.. Stwierdzono w nim: „przepisy ww. ustawy o podatku akcyzowym oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy, w przypadku sprzedaży przez producenta wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych nie przewidują możliwości zmniejszenia podstawy opodatkowania o kwoty wynikające z udokumentowanych bonifikat, rabatów, upustów (jeżeli nie są one uwzględnione w wystawionej fakturze, w kwocie należnej z tytułu sprzedaży) oraz o kwoty wynikające z uznanych reklamacji, Spółka nie ma prawa pomniejszać podstawy opodatkowania, a tym samym podatku akcyzowego w deklaracji za miesiąc, w którym wystawiono faktury korygujące”⁷.

⁶ IPPP1/443-936/08-2/GD, www.mf.gov.pl. Pogląd zbieżny z zaprezentowanym powyżej stanowiskiem organów podatkowych w piśmiennictwie zaprezentował S. Parulski (zob. S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Zakamycze 2005, s. 173-174). Powołany autor uzasadniał swój pogląd, podobnie jak organy podatkowe, przebiegiem prac legislacyjnych.

⁷ 441000-PA-9100I-172/04/5719/GK, www.bip.warszawa.ic.gov.pl.

3. ZNACZENIE PRZEBIEGU PRAC LEGISLACYJNYCH DLA WYKŁADNI PRZEPISÓW

Przed przejściem do zasadniczej analizy problemu, trzeba zastrzec, że trudno przypisywać większe znaczenie argumentom wynikającym z przebiegu prac legislacyjnych. Wynika to z wielu przyczyn. Podstawową jest taka, że nie są one oficjalnie promulgowane. Obywatel nie ma obowiązku zapoznawać się z nimi, nie musi więc brać ich pod uwagę przy wykładni prawa. Obywatela obowiązuje treść przepisu opublikowana w oficjalnym organie promulgacyjnym, nie zaś projekt aktu normatywnego.

Nie można też zapominać, że w toku procesu legislacyjnego zgłaszane są różne propozycje. Niekiedy są to koncepcje zupełnie nieprzemyślane, niekiedy chodzi o dodawanie przepisów zbędnych. Wyciąganie z faktu, że jakaś regulacja nie znalazła akceptacji w toku procesu legislacyjnego, wniosku, iż obowiązuje regulacja przeciwna do tej proponowanej nie odpowiada zasadom doświadczenia życiowego. Przecież równie dobrze mogłoby się zdarzyć tak, że regulacja ta nie została zaakceptowana, gdyż była zbędna, bo dublowałaby regulację już obowiązującą.

Materiały z prac przygotowawczych mogą mieć jedynie znaczenie pomocnicze, z pewnością zaś nie przesądzające.

4. KWOTA NALEŻNA

Lektura wybranych, powołanych wcześniej interpretacji organów podatkowych prowadzi do wniosku, że zakładają one, iż wyniki wykładni językowej przepisu są klarowne. Podstawę opodatkowania akcyzą w wypadku sprzedaży na terytorium kraju stanowi „kwota należna”. Podobnie, w wypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru podstawę opodatkowania stanowi kwota, jaką nabywca „jest zobowiązany zapłacić”. Kwota ta miałaby być równa, zdaniem organów podatkowych, kwocie, która ma zostać zapłacona za towar, bez względu na to, czy nie zostanie ona zwrócona. Organy podatkowe stwierdzają, że brak jest przepisu, który przewidywałby prawo do takiej korekty podstawy opodatkowania, np. wskutek udzielenia rabatu. W sposób dorozumiany zakłada się, że podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie tych okoliczności, które nie tylko są znane, ale i w pełni ziszczyły się w dniu powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli więc rabat jest tylko możliwy do uzyskania wskutek zdarzenia przyszłego, które polega np. na nabyciu pewnej ilości produktów, to nie bierze się go pod uwagę jako czynnika wpływającego na podstawę opodatkowania akcyzą.

Tymczasem podchodząc do sprawy w kontekście powszechnej intuicji językowej, można mieć duże wątpliwości co do prezentowanego przez powołane organy podatkowe rozumienia kwoty „należnej”. Załóżmy, że nabywca zapłacił za towar 100 zł, ale w umowie zastrzeżono, iż jeżeli towar nie będzie mieć takich parametrów, które pozwolą go użytkować przez określony okres, to kupujący otrzyma zwrot np. 10% ceny. Jeżeli okaże się następnie (po zapłaceniu 100 zł oraz uiszczenia akcyzy), że towar tych parametrów nie posiada, to – zdaniem autorów – na gruncie językowym od samego początku kwota należna za towar wynosiła 90 zł. To, że nie była ona możliwa do ostatecznego ustalenia w momencie nabycia, nie ma znaczenia. Z punktu widzenia kupującego „kwota należna” to 90 zł. Kwota 10 zł to kwota „nadpłacona” za dany towar.

Tak samo można podejść do tego problemu w sytuacji, gdy kwota, którą uiszcza ostatecznie nabywca za towar jest uzależniona od ilości zakupionego towaru w danym okresie rozliczeniowym. W momencie, gdy nabywca osiągnie pewien umówiony poziom zakupów towaru, część uiszczony przez niego kwoty staje się nienależna, gdy sprzedający zobowiązany jest udzielić mu rabatu. Podchodząc do sprawy czysto językowo, nie można twierdzić, że kwota objęta rabatem jest nadal należna, gdyż oznaczałoby to, iż sprzedawca nie musiałby rabatu faktycznie uwzględniać. Byłby to wniosek oczywiście absurdalny.

Wynika z powyższego, że wyniki językowej wykładni przepisu dostarczają argumentów przeciwko zaakceptowaniu zaprezentowanych powyżej poglądów organów podatkowych. W sytuacji, gdy kwota pierwotnie „obowiązująca” podlega następnie korekcie *in minus* albo *in plus*, w języku powszechnym wyrażenie „kwota należna” wiązana jest – jeśli kontekst sytuacyjny nie prowadzi do wniosku przeciwnego – w sposób oczywisty z ustaleniami ostatecznymi, uwzględniającymi poczynione korekty jej wysokości.

Rozumowanie, że rozstrzygnięcie, czy dana kwota jest należna, czy nienależna jest kwestią zmienną jest już utrwalone w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) na gruncie przepisów rozporządzenia Rady EWG Nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (w.k.c.)⁸. Regulacja w.k.c. jest przy tym, co warto podkreślić, ściśle powiązana z regulacją akcyzową.

Zgodnie z art. 236 w.k.c. „Należności celne (...) podlegają zwrotowi, gdy okaże się, że w chwili uiszczenia kwota tych należności nie była prawnie należna (...)”. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na wyrok ETS z dnia 5 października 2006 r. w sprawie *ASM Lithography BV p. Inspecteur van de Belastingdienst-Douane Zuid/kantoor Roermond*⁹. W stanie faktycznym istniejącym w sprawie Spółka ASM mogła złożyć wniosek o zastosowanie korzystniejszego dla niej sposobu

⁸ Dz. U. UE Polskie wydanie specjalne, 02/ t. 4, s. 307 i nast.

⁹ C-100/05, Zbiór [2006] I-10005.

naliczania należności celnych na podstawie art. 122 w.k.c., czego jednak nie uczyniła. Organ celny wymierzył należności celne bez uwzględnienia tego preferencyjnego rozwiązania. ASM nie złożyła odwołania od decyzji wymierzającej należności, ale złożyła wniosek o zwrot należności, chcąc tą drogą skorzystać z korzystnego dla niej przepisu art. 122 w.k.c. Rząd niderlandzki twierdził, że w przypadku, gdy podmiotowi zainteresowanemu pozostawiony jest wybór co do metody obliczenia tego długu, podmiot ten nie może powołać się na art. 236 w.k.c., wnosząc *a posteriori* o zastosowanie innej metody obliczenia, która jest dla niego korzystniejsza. ETS nie podzielił tego stanowiska. Uznał on, że fakt, iż należności celne zostały w momencie ich uiszczenia pobrane zgodnie z prawem wobec braku wniosku Spółki o zastosowanie art. 122 lit. c) w.k.c., nie może prowadzić do uznania ich *a posteriori* – pomimo wniesienia w późniejszym okresie takiego wniosku – za prawnie należne w rozumieniu art. 236 ust. 1 w.k.c.

Pomijając rozważaną także przez ETS przyczynę uiszczenia świadczenia w zawyżonej kwocie (zdaniem ETS był nią błąd dłużnika) można wyciągnąć wniosek, że zdaniem ETS należność świadczenia jest w tym wypadku cechą „zmienną”. W analizowanym wypadku, w momencie poboru należności celne były należne, gdyż importer nie skorzystał z możliwości, jakie dawały mu przepisy w.k.c. Trudno byłoby te należności uznać za nienależne mimo niezłożenia wniosku na podstawie art. 122 w.k.c., bo przecież istnieje prawdopodobieństwo, że dłużnik nigdy nie skorzysta z możliwości obiektywnie korzystniejszego naliczenia cła. Następnie jednak stały się one – częściowo – nienależne, gdyż importer po uiszczeniu należności, złożył stosowne oświadczenie o skorzystaniu z możliwości obniżenia należności celnych. Stanowisko ETS nie jest klarowne, chociażby z tego względu, że przepis art. 236 w.k.c. wymaga, aby kwota była nienależna w momencie jej uiszczenia. Tymczasem w danym wypadku stanie się ona nienależna dopiero w momencie skorygowania błędu przez importera. Można zakładać, że zdaniem ETS stanie się nienależna z mocą wsteczną. Jednak czytelna jest intencja Trybunału, aby dać importerom możliwość skorygowania błędów polegających na nieskorzystaniu z ich uprawnień, wydaje się być godna zaakceptowania¹⁰.

Oczywiście powyższego rozumowania nie można traktować wprost jako rozwiązania problemu wykładni polskich przepisów. Widać jednak, że o tym co jest „należne” można rozstrzygać „dynamicznie”.

Warto zauważyć, że rozumowanie ETS ma pośrednie przełożenie na kwestię obliczania podstawy opodatkowania akcyzą w imporcie. Otóż zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.a. 2004 podstawą

¹⁰ W. Morawski, [w:] *Wspólnotowy kodeks celny. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. W. Morawskiego, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 1011-1012; krytycznie o sposobie rozumowania ETS w analogicznym wyroku z dnia 20 października 2005 r. w sprawie *Overland Footwear p. Commissioners of Customs & Excise*, C-468/03, Zbiór [2005] I-08937 wypowiedają się: A. Bargiel, T. Lubas, *Weryfikacja wartości transakcyjnej w zgłoszeniu celnym – glosa do wyroku ETS z 20.10.2005 r., w sprawie C-486/03 Overland Footwear Ltd p. Commissioners of Customs & Excise*, Europejski Przegląd Sądowy 2006, Nr 8, s. 39.

opodatkowania w imporcie była „wartość celna wyrobów akcyzowych powiększona o należne cło”. Czy cło zwrócone na podstawie art. 236 w.k.c. jest należnym cłem i zwiększa podstawę opodatkowania, czy też jest cłem nienależnym i nie zwiększa podstawy opodatkowania? W momencie uiszczenia i powstania obowiązku podatkowego było ono należne, ale następnie zostało uznane za nienależne. Jeżeli organy kurczowo trzymałyby się momentu powstania obowiązku podatkowego jako momentu, w którym wyznacza się raz na zawsze podstawę opodatkowania akcyzą, to cło nienależne w rozumieniu art. 236 w.k.c. byłoby należne w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.a. 2004 i weszłoby do podstawy opodatkowania akcyzą. Trudno ocenić to rozwiązanie inaczej niż jako absurdalne. Czy analogicznie należałoby podejść do sytuacji, gdy przykładowo dłużnik odzyskuje nadpłacone należności celne nie na podstawie art. 236 w.k.c., ale składając odwołanie od decyzji wymierzającej te należności?

Jak widać, nawet przedstawiona powyżej wycinkowa analiza regulacji prawnej pokazuje jasno, że uznawanie, iż rozstrzygnięcie o tym, czy coś (i to zarówno w wypadku rozliczeń między kontrahentami, jak i rozliczeń między dłużnikiem długu celnego a organem celnym) jest należne tylko na podstawie okoliczności istniejących i w pełni „ziszczonych” (a nie tylko możliwych do ziszczenia się w przyszłości) w dniu powstania obowiązku podatkowego prowadzi do skutków niemożliwych do zaakceptowania.

5. PORÓWNANIE Z USTAWĄ O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Wydaje się, że najpoważniejszym argumentem przemawiającym na korzyść stanowiska organów podatkowych, który należy rozważyć, jest argument oparty na treści art. 29 ust. 1 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (u.p.t.u.)¹¹. Najpierw prawodawca w ust. 1 stwierdza, że podstawą opodatkowania jest obrót, który stanowią kwoty należne z tytułu sprzedaży, a dopiero następnie w ust. 4 stwierdza, iż podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty „rabatów, i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach” etc. Regulacja zawarta w u.p.a. różni się tylko o tyle od tej zawartej w u.p.t.u., że nie zawiera odpowiednika art. 29 ust. 4 u.p.t.u. Czy można w takim wypadku przy wykładni u.p.a. stosować rozumowanie *a contrario* w relacji do u.p.t.u.?

Potencjalnie można twierdzić, że skoro rabaty potransakcyjne są na podstawie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. odliczane od obrotu, a więc od kwoty należnej, to muszą być one uznane najpierw za kwotę

¹¹ Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

należną. W przeciwnym wypadku przepis o odliczaniu tychże rabatów byłby zbędny. Jest to rozumowanie racjonalne, co nie oznacza, że nie można zaprezentować także innego sposobu rozumienia analizowanego przepisu.

Warto bowiem zwrócić uwagę na to, że prawodawca nakazuje odliczyć wszelkie rabaty, także takie, które zostały udzielone przed zawarciem transakcji, czy powstaniem obowiązku podatkowego. Takie rabaty jednak z pewnością nie będą zaliczane do kwoty należnej z tytułu sprzedaży, gdyż w momencie powstawania obowiązku podatkowego kwota objęta rabatem w żaden sposób nie może być uznana za należną. Odliczeniu od kwoty należnej podlegałyby więc na podstawie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. kwoty, które należne nie są. Można byłoby tu stwierdzić co najmniej brak precyzji przepisu – prawodawca powinien dodać, że odliczeniu podlegają tylko rabaty potransakcyjne. W zakresie odliczenia rabatów przedtransakcyjnych i transakcyjnych mamy do czynienia oczywiście z *superfluum*.

Znamienne jest, że prawodawca w tym samym przepisie art. 29 ust. 4 u.p.t.u. nakazuje odliczyć „zwrócone kwoty nienależne w rozumieniu przepisów o cenach”. Kwota nienależna w rozumieniu przepisów o cenach już z samej nazwy nie jest kwotą należną. W rozumieniu art. 29 ust. 1 zdanie trzecie u.p.t.u. „Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy”. Kwota nienależna w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach¹² to kwota pobrana niezgodnie z przepisami o cenach urzędowych. Kwotę nienależną traktuje się w literaturze jako „odmianę cywilnoprawnej instytucji bezpodstawnego wzbogacenia”¹³. Jest ona nienależna od samego początku, tj. od momentu, w którym została pobrana. Znajduje to potwierdzenie także w orzecznictwie NSA. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 24 kwietnia 2000 r.¹⁴ stwierdził na podstawie analogicznych do obecnie obowiązujących przepisów ustawy o cenach z 1982 r., że „Decyzja wydana na podstawie art. 20 ust. 5 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.) w części dotyczącej ustalenia kwoty nienależnej (art. 20 ust. 2 ustawy) ma charakter decyzji deklaratoryjnej, natomiast w części dotyczącej ustalenia kwoty dodatkowej – charakter konstytutywny.” Naczelnik urzędu skarbowego stwierdzał więc tylko w decyzji, że kwotę nienależną trzeba zwrócić i że obowiązek ten powstał już uprzednio. Pod każdym względem kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach była kwotą nienależną. Po cóż więc prawodawca wyraźnie zezwolił na jej odliczenie?

Wydaje się, że w kontekście obydwu powyższych przykładów można sformułować tezę, iż art. 29 ust. 4 u.p.t.u. ma charakter poniekąd „wyjaśniający”. Prawodawca precyzyjnie wylicza, co można

¹² Dz. U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.

¹³ M. Ślifirczyk, *Niepodatkowe należności budżetowe – pojęcie i systematyka*, Gdańskie Studia Prawnicze 2007, t. XVI, s. 335.

¹⁴ FPS 16/99, ONSA 2000, Nr 3, poz. 97.

odliczyć od kwoty należnej, aby uniknąć sporów między organami podatkowymi a podatnikami (takie ukształtowanie przepisów może wynikać z podjętej przez ustawodawcę próby precyzyjnego implementowania przepisów dyrektyw w polskim porządku prawnym). Nawet bowiem, gdyby przepisu tego nie było, kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach nie mogłaby wchodzić do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Dodatkowo prawodawca wprowadza tu pewne ograniczenia możliwości odliczenia – otóż odliczeniu podlega tylko kwota nienależna w rozumieniu ustawy o cenach, która została przez podatnika zwrócona. Trudno więc na podstawie treści art. 29 ust. 4 u.p.t.u. budować rozumowanie, że skoro analogicznego przepisu nie ma w przepisach akcyzowych, to kwoty wymienione w art. 29 ust. 4 u.p.t.u. (tj. m.in. kwoty rabatów) muszą podlegać akcyzie. Sprawa wydaje się znacznie bardziej skomplikowana, zaś przepisy sformułowane w sposób dość nieprzemysłany.

6. WARUNKI DOPUSZCZALNOŚCI WNIOSKOWANIA Z PRZECIWIENSTWA

Rozumowanie *a contrario*, także prowadzone w ramach wykładni systemowej zewnętrznej jest zasadniczo akceptowalne. Może ono prowadzić do prawidłowych rezultatów wówczas, gdy prawo – w ramach całego systemu prawa obowiązującego na danym terytorium – wolne jest od uchybień czy przejawów niekonsekwencji. W przeciwnym wypadku próba rekonstrukcji normy prawnej zasadzająca się na przepisach osadzonych w różnych aktach prawnych może doprowadzić do rezultatów niemożliwych do zaakceptowania.

Nie wydaje się, aby standard polskich przepisów podatkowych był dostateczny do takiego rozumowania. Tytułem przykładu można wskazać na porównanie treści art. 10 ust. 1 i 3 u.p.a. z jednej strony, oraz art. 10 ust. 2 i art. 82 ust. 3 u.p.a. z drugiej strony. Pierwsze z powołanych przepisów odwołują się do „kwoty należnej”, drugie zaś do „kwoty, jaką nabywca jest obowiązany zapłacić”. Gdyby zapytać przeciętną osobę posługującą się językiem polskim, jak rozumie kwotę należną z tytułu sprzedaży, pewnie odpowiedziałyby, że jest to kwota, którą obowiązana jest zapłacić. Czy zatem wszystkie wyżej powołane przepisy odnoszą się do takiej samej podstawy opodatkowania? O ile przeciętna osoba posługująca się językiem polskim udzieliłaby na tak sformułowane pytanie odpowiedzi afirmatywnej, o tyle osoba posługująca się językiem polskim, która podczas swojej edukacji zetknęła się chociażby z wstępem do prawoznawstwa bądź przedmiotem o zbliżonych treściach programowych, udzieliłaby odpowiedzi przeczącej. Jedną z podstawowych zasad wykładni językowej jest przecież zakaz wykładni synonimicznej, zgodnie z którym „różnym zwrotom nie

należy nadawać tego samego znaczenia”¹⁵. Tę samą regułę wykładni określa się niekiedy mianem domniemania różnoznaczności różnokształtnych wyrażeń tekstu ustawy¹⁶. Przyjmując zatem założenie racjonalności prawodawcy, które to założenie interpretator tekstu musi przyjąć, a zarazem konsekwentnie trzymając się rozumowania z przeciwieństwa używanego dla wsparcia niekorzystnych dla podatnika tez, należałoby skonstatować, że kwota należna nie jest w żadnym wypadku kwotą, jaką nabywca jest obowiązany uiścić na rzecz sprzedawcy. Na tym etapie pojawia się tylko kolejne, retoryczne tym razem pytanie – czy przy takim założeniu w ogóle udałoby się zrekonstruować normy prawne na podstawie art. 10 i 82 u.p.a. 2004?

Konsekwentne podążanie za proponowanym przez organy podatkowe rozumowaniem z przeciwieństwa z ustawy o podatku od towarów i usług prowadziłoby jednak do problemów znacznie poważniejszych od tych, które zaprezentowano wyżej na gruncie samej tylko u.p.a. Otóż w wypadku sprzedaży samochodu na terytorium kraju podstawę opodatkowania akcyzą stanowiła kwota należna (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.a. 2004), podobnie zresztą, co do zasady, jak podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług (art. 29 ust. 1 u.p.t.u.). Zarówno w wypadku akcyzy, jak i podatku od towarów i usług podstawę opodatkowania w imporcie stanowiła jednak wartość celna. Rekonstrukcja normy prawnej wymaga w tym wypadku sięgnięcia do przepisów celnych. Podstawową metodą ustalania wartości celnej jest przy tym metoda wartości transakcyjnej uregulowana w art. 29 w.k.c. Przepis ten stanowi, że wartość transakcyjna to cena faktycznie zapłacona lub należna za towary. Rozumując *a contrario*, należałoby przyjąć, że skoro na potrzeby długu celnego, akcyzy w imporcie oraz podatku od towarów i usług w imporcie uwzględnia się cenę zapłaconą lub należną, a w akcyzie „krajowej” i podatku od towarów i usług tylko kwotę należną, to w tych ostatnich przypadkach w ogóle nie uwzględnia się kwot zapłaconych, a jedynie te należne. Jeśli zatem w momencie powstania obowiązku podatkowego kwota ceny nie jest już należna, lecz została zapłacona, to za podstawę opodatkowania akcyzą oraz podatkiem od towarów i usług należałoby konsekwentnie przyjąć kwotę zero.

Można by twierdzić, iż powyższe uwagi są wyrazem zbyt nich i nieuzasadnionych oczekiwań wobec ustawodawcy, jako że ten nie jest przecież autorem tekstu w.k.c. Nie sposób jednak nie zauważyć, że art. 29 w.k.c. powtarzał sformułowanie wcześniej obowiązującej ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny¹⁷. W ustawie tej również mowa była o cenie faktycznie zapłaconej lub należnej.

Podobnie warto zwrócić uwagę na art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004, który wyraźnie przewiduje, że na potrzeby podstawy opodatkowania uwzględnia się przeciętne ceny stosowane w dniu powstania

¹⁵ Zob. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, TNOiK Toruń 2002, s. 144.

¹⁶ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2008, s. 49.

¹⁷ Dz. U. z 2001 r., Nr 75, poz. 802 ze zm.

obowiązku podatkowego. Art. 10 ust. 1 ani art. 82 ust. 3 u.p.a. 2004 nie przesądzają natomiast *expressis verbis* tego że na potrzeby podstawy opodatkowania uwzględnia się wartości z dnia powstania obowiązku podatkowego. Czy można zatem, opierając się na rozumowaniu *a contrario* przyjąć, że zasadniczo na potrzeby określenia podstawy opodatkowania uwzględnia się wartości z dnia innego niż ten wskazany w art. 10 ust. 5 u.p.a. 2004?

7. PODSUMOWANIE

Można zatem stwierdzić, że o ile w prawie podatkowym, podobnie jak w innych ingerencyjnych gałęziach prawa, rozumowanie z przeciwieństwa może znaleźć zastosowanie, o tyle zasadność zastosowanie tego wnioskowania przy wykładni konkretnych przepisów należy szczegółowo rozważyć. Wnioskowanie to pewnie da się zastosować przy dekodowaniu norm dotyczących zakresu przedmiotowego opodatkowania. W wypadku analizy szczegółowych przepisów ustaw podatkowych, przy jednoczesnym bazowaniu na wykładni systemowej zewnętrznej wnioskowanie *a contrario* może nie być zasadne. Wydaje się, że ograniczony potencjał zastosowanie tego wnioskowania wynika z niskiej jakości legislacyjnej przepisów prawa podatkowego. Na tle omawianego problemu interpretacyjnego można stwierdzić, że wnioskowanie z przeciwieństwa nie uzasadnia zanegowania możliwości uwzględnienia rabatów potransakcyjnych w podstawie opodatkowania akcyzą.