



**CRIDO**

# ***Kronika 15 lat***

**unijnego VAT-u w Polsce**

**WARSZAWA, 1 MAJA 2019**

## Szanowni Państwo,

mija właśnie 15 lat od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, jak również 15 lat od wejścia w życie nowych przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Przez te lata podatek ten potwierdził swoją dominującą pozycję jako podstawowe narzędzie fiskalne, pozwalające na zaspokojenie istotnej części popytu państwa na pieniądź. Przystępując do UE zyskaliśmy wiele: przede wszystkim w procesie stosowania prawa podatnicy mogą powoływać się na prawo unijne, a w określonych przypadkach stosować je wprost. Do dyspozycji podatników postawiono bogate i ciągle uzupełniane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Najważniejsze jednak jest to, że polski system podatku od towarów i usług zyskał kręgosłup, tj. fundamenty podatku od wartości dodanej, tj.: zasada powszechności opodatkowania, proporcjonalności, wielofazowości, opodatkowania ostatecznej konsumpcji i neutralności. Na zasady te wielokrotnie powoływali się w tym okresie podatnicy tocząc liczne spory z fiskusem.

Wielkim cieniem na te 15 lat funkcjonowania VAT unijnego w Polsce kładą się narastające od lat patologie związane z wyłudzeniem podatku. Straty budżetu państwa szacowane są na kilkadziesiąt miliardów złotych rocznie. Można zaryzykować tezę, że tę podatność systemu VAT na oszustwa otrzymaliśmy w pakiecie akcesyjnym. Zasady rozliczania podatku VAT w transakcjach towarowych pomiędzy państwami członkowskimi, jako podstawowa przyczyna wyłudzeń VAT, zostały przecież przyjęte w UE w 1993 r. Co prawda jako rozwiązanie przejściowe, na 4 lata. Niemniej jednak obowiązują do dziś.

Z tym niekorzystnym zjawiskiem walczymy od lat na lokalnym podwórku, nie oglądając się na to co robi w tym zakresie Unia z większym lub mniejszym skutkiem. A podstawowe narzędzia w tym zakresie wynikają przede wszystkim z postępującej digitalizacji rozliczeń i kontaktów z organami podatkowymi. Poczynając od faktur elektronicznych, poprzez deklarację a kończąc na tzw. jednolitych plikach kontrolnych, które pozwalają organom podatkowym na znacznie szybszą detekcję nieprawidłowości.

Bilans jest niewątpliwie korzystny, choć z całą pewnością można było w tym zakresie zrobić więcej.

Na koniec garść statystyk z funkcjonowania VAT unijnego w Polsce:

- W ostatnich 15 latach Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał 552 wyroki, z czego zaledwie 43 dotyczyły polskiego podatku od towarów i usług, czyli niecałe 8%. Z drugiej strony, biorąc pod uwagę liczbę krajów, wykraczamy i to istotnie ponad średnią;
- Dla odmiany w ramach polskiego systemu sądowego: Naczelny Sąd Administracyjny wydał 60 uchwał i ponad 20 tysięcy wyroków dotyczących podatku VAT; z kolei w tym okresie doczekaliśmy się blisko 42 tysiące rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych w tej tematyce;
- Wskazane liczby błędą jednak i tak przy danych dotyczących interpretacji indywidualnych wydanych przez Ministra Finansów w sprawach VAT: było ich w ostatnich 15 latach ponad 160 tysięcy;
- Nie bez wpływu na tę aktywność Ministra Finansów, a właściwie podatników występujących z wnioskami o wydanie interpretacji, była liczba nowelizacji zarówno prawa unijnego, jak i prawa krajowego: w analizowanym okresie doczekaliśmy się 8 nowelizacji VI Dyrektywy i 24 nowelizacje obecnie obowiązującej Dyrektywy 112. Jeszcze bardziej imponujące są zmiany do ustawy o podatku od towarów i usług: w ciągu 15 lat 60 razy nowelizowano ten podstawowy dla VAT akt prawny (choć i tak statystyki w tym zakresie są zaniżone – jako jedną nowelizację ujęto wszystkie zmiany ustawy o VAT wchodzące w życie tego samego dnia, nawet jeśli wynikają z kilku różnych ustaw nowelizujących), co daje średnio 4 nowelizacje na rok. I jak tu się nie pogubić.

Trzeba mieć nadzieję, że kolejne 15 lat będzie mniej burzliwe dla podatników, bo na prostotę tego podatku nie ma co liczyć. Szczególnie jeżeli weźmie się pod uwagę projektowane zmiany do prawa unijnego.

**Roman Namysłowski**

*Partner Zarządzający odpowiedzialny za zespół podatkowy w CRIDO*



**2004-2006**

# 2004



1 maja 2004 roku Polska została członkiem Unii Europejskiej (UE). Tego samego dnia zaczęła w pełni obowiązywać ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, dostosowująca polskie prawodawstwo w zakresie VAT do prawa unijnego. Liczyła ona 176 artykułów, podczas gdy jej poprzedniczka – ustawa z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – zaledwie 56 i zawierała o przeszło 100 000 znaków mniej. Nowa ustawa o VAT to przede wszystkim nowe czynności opodatkowane VAT. Brak granic pomiędzy państwami członkowskimi spowodował, że eksport został zastąpiony wewnątrzwspólnotową dostawą towarów (WDT), a import – wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (WNT). To tymczasowe rozwiązanie wprowadzone do prawa unijnego w 1993 roku stało się największym błędem unijnego prawodawcy – doprowadziło bowiem do miliardowych wyludzeń VAT w całej Unii Europejskiej.

Oprócz powyższego, rewolucja VAT z 1 maja 2004 roku doprowadziła m.in. do:

- rozszerzenia katalogu czynności podlegających VAT;
- wyodrębnienia szczegółowych regulacji dotyczących miejsca świadczenia usług i dostawy towarów;
- modyfikacji zakresu prawa do odliczenia VAT naliczonego;
- zredagowania nowego katalogu zwolnień przedmiotowych;
- wprowadzenia dla opodatkowania VAT kryterium odpłatności względem dostaw towarów i świadczenia usług.

Nowa rzeczywistość podatkowa oznaczała również szereg formalności i obowiązków dokumentacyjnych – wprowadzono nowe wzory deklaracji VAT, a podatnicy zobowiązani zostali do składania informacji podsumowującej oraz deklaracji Intrastat.

Obok nowych obowiązków, podatnicy VAT zyskali nowe prawo – orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dziś: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) od 1 maja 2004 roku stało się wiążące dla organów podatkowych i sądów administracyjnych. Niemniej jednak, organy podatkowe podchodziły do tych nowych realiów z pewną dozą nieufności.

Pomimo tak wielu zmian największe emocje, tak jak przed przystąpieniem do UE, budziła kwestia samochodów osobowych i zakresu prawa do odliczenia VAT (samochody z kratką oraz „wzór Lisaka” na trwałe weszły do terminologii VAT-owskiej). Ale – jak się później okazało – prawdziwa batalia w tym przedmiocie pomiędzy fiskusem, a podatnikami miała dopiero nastąpić. Rewolucja w 2004 roku była dopiero początkiem zmian. Niemalże każdego, kolejnego roku ustawa o VAT była nowelizowana. Niektóre z przepisów usunięto, wiele zmodyfikowano, a jeszcze inne dodano, wprowadzono nowe mechanizmy i instrumenty, a pewne artykuły dostosowano do przyspieszającej informatyzacji. Prawdopodobnie mało kto się spodziewał, że w ciągu 15 lat na gruncie podatku od towarów i usług dojdzie do tylu znaczących dla podatników i prowadzonych przez nich działalności gospodarczych zmian.

# 2005



Rozpoczął się drugi rok funkcjonowania w Polsce nowego VAT-u będącego efektem wstąpienia naszego kraju do UE i harmonizacji polskiego prawa podatkowego z przepisami unijnymi. Rok 2005 przebiegał przede wszystkim pod znakiem nauki w zakresie szerszego korzystania i stosowania przez podatników, organy podatkowe i sądy z dobrodziejstwa praktyki unijnej wypracowanej w okresie przedakcesyjnym, w tym z instytucji unijnych w postaci Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS).

Szlak do korzystania z dobrodziejstwa ETS, został przetarty przez WSA w Warszawie, który jako pierwszy zadał pytanie prejudycjalne w sprawie **Brzeziński** dotyczącej zasadności poboru podatku akcyzowego od sprowadzanych samochodów używanych. Na sprawę VAT-owską musieliśmy jeszcze chwilę poczekać.

Z orzecznictwa krajowego na uwagę zasługiwał wyrok WSA w Warszawie, w którym sąd samodzielnie rozstrzygnął o zgodności prawa kra-

jowego z przepisami VI Dyrektywy. W sporze chodziło o różne zasady określania miejsca opodatkowania usług inżynierskich. W rozstrzygnięciu WSA przyznał rację podatnikowi i potwierdził istnienie rozbieżności między przepisami polskimi a VI Dyrektywą, jak również możliwość bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy przez podatnika polskiego.

Na polu legislacyjnym już w 2005 r., pojawiło się kilka istotnych zmian ustawy o VAT, przy czym budzącą największe kontrowersje była zmiana obowiązująca od 25 sierpnia, w której:

- „**Wzór Lisaka**” zastąpiono „**wzorem Nene-mana**”. Chodziło o zdefiniowanie kategorii samochodów osobowych przy nabyciu których podatnikowi nie przysługiwało pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zmiana ta jeszcze bardziej skomplikowała rzeczywistość związaną z samochodami osobowymi na gruncie ustawy o VAT i była przedmiotem licznych interpretacji indywidualnych i sporów sądowych.

# 2006



Mamy „nową” Dyrektywę VAT. Rada Unii Europejskiej przyjęła Dyrektywę Rady 2006/112/WE, która zaczęła obowiązywać 1 stycznia 2007 r. Nowa jednak tylko z nazwy. De facto to VI Dyrektywa tylko w innym układzie przepisów. Zamiast kilkudziesięciu artykułów mamy ich ponad 400.

W czerwcu WSA w Łodzi wystąpił do ETS (obecnie TSUE) z pierwszym zapytaniem prejudycjalnym dotyczącym zgodności ustawy o VAT z dyrektywą unijną (*Ceramika Paradyż*). Wątpliwości sądu dotyczyły możliwości nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia zwrotu różnicy VAT lub zawyżenia kwoty podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. W tym samym roku doczekaliśmy się pierwszego wyroku krajowego sądu administracyjnego, w którym powołano się na rozstrzygnięcie ETS-u w sprawie Halifax. Był to pierwszy wyrok Trybunału unijnego dotyczący nadużycia prawa.

Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził wcześniejsze rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego wydanego na gruncie ustawy o VAT z 1993 r., zgodnie z którym niedopuszczalne jest

nakładanie na osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą jednocześnie sankcji VAT i sankcji na podstawie Kodeksu karno-skarbowego.

Korzystając z uprawnień wynikających z Szóstej Dyrektywy Rady, ustawodawca obniżył stawkę VAT z 22% na 7% między innymi na usługi:

- naprawy obuwia i wyrobów skórzanych,
- naprawy odzieży oraz artykułów tekstylnych
- użytku domowego,
- naprawy rowerów oraz
- fryzjerskie.

Sporym wydarzeniem było przyjęcie przez Radę UE rozporządzenia dotyczącego VAT – instrumentu prawnego do tej pory niestosowanego na gruncie tego podatku. W znakomitej części przepisy rozporządzenia wynikały z wcześniejszych rozstrzygnięć Komitetu ds. VAT, który wyjaśniał zgłoszone przez państwa członkowskie wątpliwości interpretacyjne. Rozporządzenie nie wymagało zmian obowiązujących regulacji, jego przepisy jesteśmy zobowiązani stosować bezpośrednio.



***2007-2009***

# 2007



Rok 2007 to zasadniczo okres zmian regulacji unijnych. Od 1 stycznia 2007 r. weszła w życie Dyrektywa 2006/112/WE, która zastąpiła VI Dyrektywę.

Choć trudno w to dziś uwierzyć, według danych Komisji Europejskiej w 2007 r. Polska miała niemal najniższą lukę VAT w całej Unii Europejskiej. Wtedy jeszcze nikt nie spodziewał się jakie rozmiary osiągnie to zjawisko w Polsce już za kilka lat.

W 2007 r. szczególnym zainteresowaniem sądów cieszyła się sankcja VAT oraz ocena jej zgodności z konstytucją i przepisami unijnymi. Jeszcze w 2006 r. w sprawie legalności sankcji pytanie do ETS skierował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi. Z uwagi jednak na to, że pytanie dotyczyło okresu sprzed wejścia Polski do Unii Europejskiej, ETS odmówił udzielenia odpowiedzi. Dopiero za dwa lata Trybunał rozstrzygnął merytorycznie tę wątpliwość w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne zadane przez NSA w 2007 r.

Na lokalnym podwórku sankcja VAT była przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego, w nieco innym kontekście. TK, podobnie jak rok wcześniej NSA, uznał, że art. 109 ust. 5 i 6 usta-

wy o VAT w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej w ustawie o VAT jako „**dodatkowe zobowiązanie podatkowe**” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z tym wskazane przepisy utraciły moc obowiązującą.

Wśród rozstrzygnięć polskich sądów administracyjnych dokonanych na gruncie VAT, na uwagę zasługują uchwały NSA, w których sąd stwierdził, że:

- opłata roczna z tytułu użytkowania wieczystego gruntów, ustanowionego przed dniem 1 maja 2004 r., gdy taka czynność nie podlegała VAT, po wejściu w życie ustawy o VAT, ani nie zawiera w sobie podatku należnego, ani też nie powinna być powiększona o VAT;
- przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z tym przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.



# 2008



Na gruncie unijnym w 2008 roku przyjęto:

- Dyrektywę 2008/9/WE wprowadzającą nowe zasady zwrotu VAT podatnikom z UE, którzy nie mają siedziby i nie są zarejestrowani dla celów VAT w państwie, w którym dokonali zakupów obciążonych lokalnym podatkiem – dyrektywa ta przewiduje, że znane w Polsce jako VAT-REF deklaracje będzie można składać wyłącznie w formie elektronicznej, bezpośrednio do państwa zwrotu, do końca września roku następującego po roku poniesienia wydatków.
- Dyrektywę 2008/8/WE zmieniającą podstawową Dyrektywę VAT w zakresie miejsca świadczenia usług. Dyrektywa ta m.in. wprowadza obowiązującą do dziś, ogólną zasadę, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług w relacji pomiędzy podatnikami VAT jest miejsce siedziby usługobiorcy.

Pod koniec roku ETS wydał wyrok w słynnej, polskiej sprawie **Magoora**. Trybunał podzielił wyrażany już wcześniej w polskiej doktrynie podatkowej pogląd, że wprowadzone przez rodzimego ustawodawcę ograniczenie w odliczaniu VAT naliczonego przy nabyciu paliwa do samochodów było niezgodne z tzw. unijną klauzulą **standstill** (klauzula m.in. nie pozwala na rozszerzenie zakresu ograniczeń w odliczeniu VAT w stosunku do zasad obowiązujących przed dniem implementacji Dyrektywy VAT). W praktyce wyrok ETS spowodował więc, że polscy podatnicy pozbawieni po wejściu do UE (i później, na mocy kolejnej zmiany w 2005 roku) prawa do pełnego odliczenia VAT naliczonego od tzw. wydatków samochodowych, mogą w całości odliczać VAT, o ile prawo takie przysługiwało im przed wprowadzeniem zmian. Wyrok ten rozpoczął także szereg modyfikacji zakresu prawa do odliczania VAT naliczonego od wydatków samo-

chodowych, doprowadzając go do znanego nam dziś kształtu.

W 2008 roku ETS wydał również wyrok w sprawie **Alicja Sosnowska**. Trybunał uznał, że polskie przepisy wprowadzające 180-dniowy termin na zwrot nadwyżki VAT naliczonego dla nowych podatników VAT i umożliwiające skrócenie tego terminu po złożeniu kaucji zabezpieczającej są niezgodne z Dyrektywą VAT, gdyż prowadzą do nieuzasadnionego, nierównego traktowania podatników, jednocześnie nie służąc zwalczaniu oszustw i unikaniu opodatkowania. W konsekwencji, z końcem roku wspomniane przepisy zostały wykreślone z ustawy o VAT.

W grudniu 2008 roku z ustawy o VAT wykreślono także przepisy, na mocy których organy podatkowe nakładały na podatnika, zaniżającego zobowiązanie podatkowe lub zawyżającego kwotę podatku do zwrotu, sankcję VAT w wysokości 30% zaniżenia/zawyżenia. Po wielu latach, zmiana ta zostanie uznana za jedną z przyczyn istotnego wzrostu skali wyłudzeń VAT w Polsce.

Do ustawy o VAT wprowadzono przepisy dotyczące możliwości kwestionowania przez organy podatkowe cen ustalanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jednak w tym ściśle określonych przypadkach.

2008 to także początek rewolucji informatycznej w VAT. Od 1 stycznia prawo do składania w drodze elektronicznej m.in. deklaracji VAT-7 i informacji podsumowującej (VAT-UE) zyskali wszyscy podatnicy VAT, o ile dysponowali bezpiecznym podpisem elektronicznym i zgłosili zamiar korzystania z tej formy we właściwym urzędzie skarbowym.

# 2009



W 2009 r. organy unijne podjęły kolejne kroki zmierzające do ograniczenia wyłudzeń VAT. Na poziomie Dyrektywy VAT zmianie uległ system informacji podsumowujących składanych przez podatników: nowelizacja Dyrektywy przewidywała rozszerzenie obowiązku składania informacji podsumowujących o wybrane usługi, wprowadzona zostaje zasada składania informacji co miesiąc (w miejsce dotychczasowego okresu kwartalnego).

W walkę z wyłudzeniami VAT wpisało się również orzeczenie ETS w polskiej sprawie spółki K-1. Trybunał wskazał bowiem, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się sankcji administracyjnej, której mogą podlegać podatnicy VAT. Pomimo takiego rozstrzygnięcia ustawodawca nie zdecydował się na przywrócenie sankcji, z których stosowania uprzednio zrezygnował w ustawie VAT w 2008 roku.

Z perspektywy krajowej, hasłem przewodnim 2009 roku wydaje się być „**pierwsze zasiedlenie**” – istotnej zmianie uległa bowiem definicja tego terminu. Ustawodawca przewidział bowiem, że pojęcie pierwszego zasiedlenia obejmować będzie nie tylko „**obiekty budownictwa mieszkaniowego**”, lecz „**budynki, budowle lub ich części**”. Dodatkowo, wspomniany termin ma odnosić się do wybudowania określonych obiektów, jak również ich ulepszeń. Wiązało się to ze zmianą przepisu ustawy o VAT, w którym przewidziano zwolnienie od podatku dla wszystkich obiektów budownictwa, a nie jak wcześniej tylko dla tych o charakterze mieszkalnym.

Do ustawy o VAT został dodany również kontrowersyjny przepis uzależniający możliwość stosowania zwolnienia od wartości nakładów poniesionych na nieruchomości – przedmiotem dyskusji do dziś pozostaje sposób liczenia powyższej wartości.

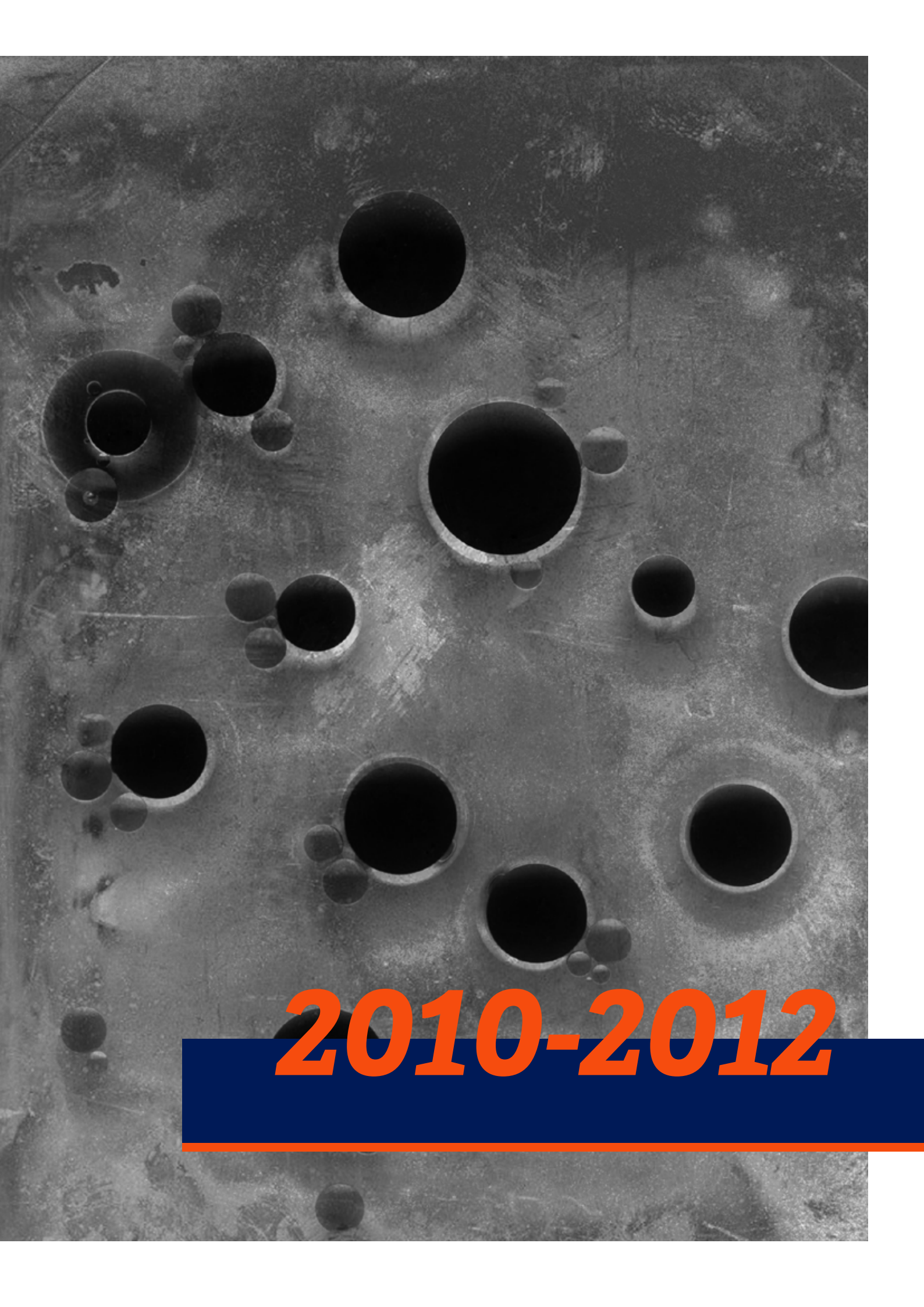
Jak się później okazało, zabiegi legislacyjne polskiego ustawodawcy w powyższym zakresie nie

okazały się w pełni fortunne – kilka lat później TSUE orzeknie, że pojęcie pierwszego zasiedlenia w polskiej ustawie o VAT nie w pełni koresponduje z normami unijnymi.

Niezależnie od powyższego, w ustawie o VAT wprowadzanych jest szereg zmian redakcyjnych i porządkujących. Kluczową, acz brzemioną w skutkach zmianą, było rozszerzenie możliwości stosowania kwartalnych deklaracji VAT. To ta zmiana, poza zniesieniem 30% sankcji, będzie wskazywana po latach jako przyczyna wzrostu luki VAT w Polsce.

Co więcej, zmianie uległa regulacja w dotycząca wyłączenia z VAT prezentów o małej wartości – zwiększona została wartość towarów, które nie podlegają VAT – z 5 do 10 złotych. Jak wskazano w uzasadnieniu nowelizacji: „Jest to zmiana oczekiwana przez przedsiębiorców i uzasadniona procesami inflacyjnymi oraz realiami gospodarczymi”. Szczególnie istotna z perspektywy systemowej – i nadal aktualna – pozostaje uchwała NSA wskazująca, że art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej (dotyczący przedawnienia zobowiązań podatkowych) ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu VAT. Jak uznał Sąd, przyjęcie przeciwnego poglądu „umożliwiłoby nieograniczoną czasowo ingerencję organu w sytuacjach stwierdzenia uchybień skutkujących jedynie, np. zawyżeniem wykazanej w deklaracji kwoty zwrotu podatku, lecz ograniczałoby czasowo taką ingerencję, jeżeli uchybienia te były na tyle poważne, że w miejsce deklarowanego zwrotu podatku winno być określone zobowiązanie podatkowe”.

Limit zwolnienia podmiotowego w VAT w 2009 r. wynosił niezmiennie 50 000 złotych (dziś: 200 000 złotych).



**2010-2012**

# 2010



Rok 2010 to przede wszystkim rewolucja w rozumieniu praw podatników (do odliczenia podatku jak i zastosowania stawki 0% dla WDT) połączona z pierwszymi sygnałami nadciągającej wielkimi krokami digitalizacji.

TSUE poprzez dwa orzeczenia – *Oasis East* a następnie *Dankowski* – jednoznacznie naświetlił kluczową dla podatników rolę zasady neutralności statuującej unijny system VAT. Pierwsze z nich dotyczyło ograniczenia odliczania VAT od nabycia usług, w związku z którymi płatność dokonywana była (bezpośrednio lub pośrednio) na rzecz podmiotu z rajy podatkowego. Z kolei, w przypadku sprawy *Dankowski*, kwestionowane było odliczenie podatku (od zrealizowanych usług marketingowych) ze względu na brak zarejestrowania usługodawcy na VAT. Trybunał uznał, że państwa członkowskie nie są uprawnione do wprowadzania tego rodzaju ogólnych wyłączeń w prawie do odliczenia VAT mogących mieć zastosowanie do każdego wydatku.

To był polski rok w TSUE, który ponadto:

- potwierdził możliwość nakładania na podatników sankcji VAT w razie stwierdzenia, iż nie wykonują oni obowiązku stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania obrotu i kwoty podatku.
- wskazał, że wykonywanie prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie ochrony środowiska i techniki przez inżynierów stanowi usługi inżynierów opodatkowane w miejscu siedziby nabywcy, a nie działalność naukową rozliczaną w miejscu jej wykonywania.

Na gruncie lokalnym, NSA uchwałą uznał istnienie otwartego katalogu dowodów potwierdzających wywóz towarów do innego państwa członkowskiego i prawo do stosowania 0% stawki

VAT. Uchwała umożliwiła rozpoczęcie procesu korekt rozliczeń w zakresie WDT, celem „odzyskania” nadpłaconego VAT.

NSA dostrzegając rozwój technologii informatycznych potwierdził, że podatnik może wystawiać faktury za pomocą programów komputerowych, wysłać je pocztą elektroniczną w postaci plików PDF, a odbiorca może je wydrukować i odliczyć z nich VAT.

Na szczęblu UE przygotowano nowelizację Dyrektywy VAT a już w październiku – ku zaskoczeniu wszystkich podatników – Polska jako pierwszy kraj w UE przygotowała projekt zmian wprowadzających przyjazne podatnikom e-fakturowanie. Podpis elektroniczny i EDI miały się stać jedynie jednymi z wielu metod na bezpieczne e-fakturowanie.

Digitalizacja objęła jeszcze 2 obszary działalności podatników:

- Od początku roku w całej UE funkcjonują obowiązujące do dziś zasady zwrotu VAT unijnym podmiotom – aby usprawnić długotrwałe dotąd postępowania zwrotowe, terminy dla organów zostały skrócone, a podatnicy uzyskali możliwość występowania o zwrot za pośrednictwem swoich lokalnych organów podatkowych, wyłącznie poprzez system elektroniczny, bez dołączania papierowych oryginałów faktur i dokumentów celnych.
- Kwiecień 2010 r. to z kolei start w 25 krajach UE systemu EMCS pozwalającego uzyskiwać elektroniczne dowody potwierdzające przemieszczenie towarów akcyzowych (e-ADT), przydane nie tylko dla szybszego zwolnienia zabezpieczenia akcyzowego, ale również dla rozliczenia WDT. Niestety polscy i duńscy przedsiębiorcy z przyczyn technicznych pierwsze funkcjonalności systemu poznali dopiero w 2011 r.

# 2011



Rok 2011 przywitał podatników nowymi zasadami ustalania miejsca świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe etc. Od tego momentu usługi te są opodatkowane w miejscu, w którym imprezy faktycznie się odbywają.

Powyższa zmiana to jednak tylko preludium do rewolucji w określaniu miejsca świadczenia. W połowie roku wchodzi w życie przepis Rozporządzenia UE regulującego m.in. określanie statusu podatnika, ustalanie miejsca świadczenia usług i dostaw towarów, definicje siedziby oraz przede wszystkim – stałego miejsca prowadzenia działalności.

W kształtowaniu systemu VAT organom prawnodawczym UE wtórował Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zmierzył się on z zasadą powszechności opodatkowania VAT w polskiej sprawie Jarosława Ślabego i innych. W orzeczeniu tym Trybunał wyłożył zasady opodatkowania VAT sprzedaży nieruchomości przez osoby fizyczne. Jakkolwiek wyrok dał w powyższym temacie szereg cennych wskazówek, to nie wyeliminował wszystkich wątpliwości w tym zakresie. Nie zmienia to faktu, że wyrok TSUE będzie w przyszłości powoływany w ponad tysiącu spraw przed polskimi sądami administracyjnymi.

Nieco bardziej precyzyjne wytyczne Trybunał przedstawił w innej polskiej sprawie – Inter-Mark Group – wskazując zasady określania miejsca opodatkowania VAT usług obejmujących tworzenie, czasowe udostępnianie oraz transport i montaż stoiska targowego lub wystawowego.

Pomimo zmian regulacji dotyczących powyższej materii, walor przedmiotowego orzeczenia jest ciągle wykorzystywany w praktyce.

Rozwój prawodawstwa i praktyki na poziomie unijnym, w żaden sposób nie korespondował jednak z dynamiką zmian VAT wprowadzanych na poziomie krajowym. W 2011 roku polski prawnodawca skutecznie pozbawił podatników nudy (i snu?):

- Wprowadzona została nowa matryca stawek VAT – opierająca się na PKWiU z 2008 r. Pojawiły się również nowe stawki VAT – w wysokości 5%, 8% i 23%. Stawki na poziomie 8% i 23% miały mieć charakter tymczasowy. Jak pokazuje praktyka, to pojęcie jest rozumiane dość elastycznie – 8% i 23% stawki VAT są stosowane do dnia dzisiejszego.
- W zakresie zwolnień, ustawodawca zrezygnował z odwołania do PKWiU z 1997 r. wprowadzając do art. 43 ustawy o VAT opisy usług mogących korzystać ze zwolnień – niezależne od klasyfikacji statystycznej.
- W ramach walki z wyłudzeniami VAT wprowadzony został obowiązek stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do handlu złotem. To pierwszy sygnał trwającej przez lata walki z patologiami na gruncie VAT.
- Zmieniona została również definicja dostawy towarów i świadczenia usług w zakresie świadczeń nieodpłatnych.
- Po raz pierwszy w historii VAT-u uregulowano kwestię refaktur. Tematyka ta była jednym z najczęstszych przedmiotów sporu na gruncie tzw. starego VAT-u.

W 2011 r. istotnych wskazówek co do wykładni przepisów VAT dostarczył również Naczelny Sąd Administracyjny. W podjętych uchwałach Sąd wskazał, że:

- sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu ustawy o VAT,
- czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie mogą wpłynąć na zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika VAT – orzeczenie to będzie miało istotny wpływ szczególnie na rozliczenia

jednostek samorządu terytorialnego, a jego wykorzystywanie przez podatników skłoni w przyszłości ustawodawcę do wprowadzenia regulacji o tzw. prewspółczynniku VAT.

Wydaje się, że stwierdzenie przypisywane Benjaminowi Franklinowi: „na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki” – jest już dziś dość zrozumiałe i oczywiste. Niemniej, w 2011 r. polskiemu prawodawcy udało się tą kwestię nieco doprecyzować – od 1 maja 2011 r. istnieje bowiem obowiązek ewidencjonowania na kasie fiskalnej sprzedaży usług pogrzebowych.

# 2012



W 2012 r. korzystnego rozstrzygnięcia doczekały się spółki, które wykorzystywały w swojej działalności gospodarczej aktywa nabyte przed ich powołaniem – przez przyszłych współników. Przełomowy okazał się wyrok TSUE w sprawie Kopalni Odkrywkowej Polski Trawertyn. Trybunał orzekł, iż przepisy ustawy o VAT uniemożliwiają spółce osobowej odliczenie VAT w związku z wydatkami inwestycyjnymi poniesionymi

przez jej współników jeszcze przed zawiązaniem i rejestracją tejże spółki, ale na potrzeby i cele jej działalności są niezgodne z wykładnią przepisów unijnych. Zdaniem TSUE odmienne podejście byłoby sprzeczne z zasadą neutralności VAT. Orzeczenie otworzyło drogę do odzyskiwania VAT od zakupów dokonywanych przez podmiot inny niż finalnie realizujący opodatkowaną VAT sprzedaż.

W 2012 roku wydano także istotne orzeczenia TSUE w innych polskich sprawach:

- W sprawie **Kraft Foods Polska**, Trybunał potwierdził, iż uzależnienie możliwości obniżenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego od posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej jest zasadniczo zgodne z wykładnią przepisów unijnych. W konsekwencji podatnicy nadal są zobowiązani do gromadzenia takich potwierdzeń. Jednocześnie - zgodnie z oczekiwaniami rynku - TSUE zaznaczył, iż w przypadku, gdy podatnik nie ma możliwości otrzymania takiego potwierdzenia w rozsądnym terminie, może wykazać zachowanie należytej staranności za pomocą innych dokumentów, np. kopii korekty faktury, czy pisma przypominające kontrahentowi o wysłaniu potwierdzenia odbioru. Na takie rozstrzygnięcie czekało wielu podatników.
- Natomiast wyrok **Bawaria Motors** okazał się bardzo istotny dla podmiotów handlujących używanymi autami. Trybunał odmówił im prawa do stosowania procedury opodatkowania marży.

Z orzecnictwa krajowego na uwagę zasługują uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego:

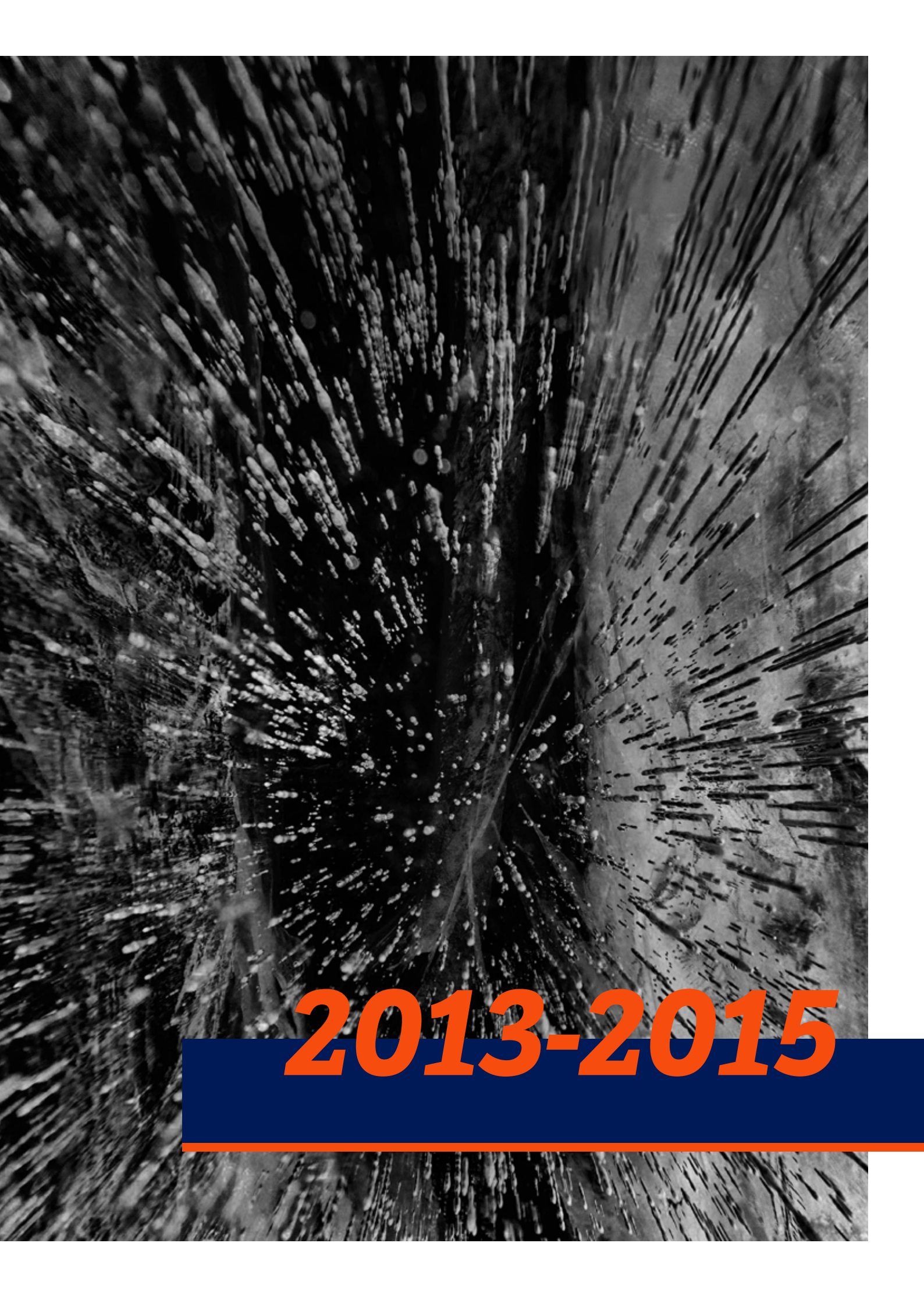
- NSA rozwiął wątpliwości dotyczące bonusu udzielonego kontrahentowi z tytułu osiągnięcia określonej wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności. Sąd orzekł, iż premia taka - z perspektywy ekonomicznej - ma charakter rabatu udzielonego w stosunku do pierwotnej ceny sprzedaży. W związku z tym, powinna być dokumentowana fakturą korygującą wystawioną przez dostawcę, a nie

fakturą przez podmiot, który zrealizował ustalone wyniki sprzedażowe.

- NSA rozstrzygnął też wątpliwą kwestię opodatkowania VAT transakcji nabycia wierzytelności. Przesądził bowiem, że nabycie wierzytelności trudnej, po cenie niższej od jej wartości nominalnej, jeżeli cena ta odzwierciedla rzeczywistą ekonomiczną wartość na moment nabycia nie jest świadczeniem usług. Sąd wskazał przy tym, że w takim przypadku nie ma miejsca wypłata wynagrodzenia. W konsekwencji transakcja nabycia wierzytelności nie podlega opodatkowaniu VAT.

Spore kontrowersje wzbudził z kolei wyrok NSA dotyczący prawa do odliczenia VAT z faktur wystawianych przez podmioty zajmujące się obsługą kart paliwowych. Sąd uznał bowiem - w ślad za orzecznictwem TSUE - że emitent kart nie występuje w charakterze nabywcy ani dostawcy towarów. Nie ma on wpływu na termin dostawy, ilość czy cenę paliwa. Oznacza to, iż od faktur wystawionych przez emitentów kart paliwowych nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Od 1 stycznia 2012 r. wprowadzono odrębną procedurę rejestracji i rozliczania VAT przez szczególną grupę podmiotów - unijnych przedsiębiorców świadczących wyłącznie usługi międzynarodowego przewozu drogowego, polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium Polski. Od tej pory podmioty te przestały być obowiązane do uzyskania NIP, a w konsekwencji rozliczania podatku z tytułu świadczenia okazjonalnych przewozów na ogólnych zasadach.



**2013-2015**



# 2013



Rok 2013 przyniósł kilka istotnych wyroków w polskich sprawach przedstawionych do rozstrzygnięcia przez TSUE.

Wyrok w sprawie **BGŻ Leasing** otworzył całą serię rozstrzygnięć dotyczących tzw. świadczeń złożonych. Trybunał uznał w nim, że usługa ubezpieczenia i usługa leasingu stanowią – co do zasady – świadczenia odrębne i niezależne z punktu widzenia VAT. Konsekwencją czego było stosowanie zwolnienia z VAT dla usług ubezpieczeń refakturowanych na leasingobiorców. W odpowiedzi na rozstrzygnięcie, które znacząco odbiegało od tezy zaprezentowanej w uchwale NSA z 2010 r., Ministerstwo Finansów w interpretacji ogólnej przyznało podatnikom prawo wyboru dokonania korekt przeszłych rozliczeń.

Uznawany za dość kontrowersyjny, a na pewno niekorzystny dla polskich podatników jest wyrok TSUE w sprawie MDDP dotyczący możliwości odliczenia VAT od usług szkoleniowych. Trybunał orzekł w nim, że podatnikowi, który skorzystał ze zwolnienia wprowadzonego do przepisów krajowych niezgodnie z unijną dyrektywą (usługi szkoleniowe), nie przysługuje prawo do odliczenia VAT. Wcześniej panowało dość powszechne przeświadczenie (wsparte argumentacją wynikającą z orzecznictwa TSUE), iż podatnik może powołać się na przepis krajowy – i korzystać ze zwolnienia z VAT z tytułu sprzedaży – a zarazem zachować prawo do odliczenia związanych z tym świadczeniem zakupów (poprzez bezpośrednie zastosowanie Dyrektywy VAT).

Kolejnym ważnym wyrokiem było orzeczenie w sprawie **RR Donnelley**. Konkluzje płynące z wyroku TSUE stanowią, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, są traktowane dla celów VAT jak usługi związane z nieruchomościami i opodatkowane w miejscu położenia nieruchomości jedynie wtedy, gdy:

- magazynowanie stanowi ich świadczenie główne oraz
- usługobiorcom przyznane jest prawo używania części konkretnej nieruchomości.

Samorządowcy odczuli silne wstrząsy przepowiadające prawdziwe trzęsienie ziemi, które nastąpiło na przełomie lat 2016/2017. Wydawało się, że uchwała NSA ostatecznie przesądziła o konieczności scentralizowania rozliczeń VAT w gminach. Niemniej, wyjaśnienia zaprezentowane przez siedmiu sędziów okazały się niewystarczające. Podejmując kolejną próbę rozstrzygnięcia kwestii samodzielności gminnych jednostek organizacyjnych, NSA zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, które dało jednostkom samorządu terytorialnego trochę więcej czasu na przygotowanie się do zbliżającej się rewolucji w zakresie ich rozliczeń z tytułu VAT.

NSA wydał także ważne uchwały dla branży mieszkaniowej dotyczące stawki VAT na dostawy inwestycji „pod klucz” wraz z infrastrukturą towarzyszącą, a także kompleksowej usługi modernizacji, polegającej na wykonaniu trwałej zabudowy meblowej z uprzednio nabytych komponentów.

W 2013 r. najistotniejsze zmiany w krajowej legislacji dotknęły przedsiębiorców, których działalność skupia się na obrocie niektórymi wyrobami stalowymi, paliwami, złotem oraz niektórymi odpadami. Polski ustawodawca podjął kroki, mające na celu zwalczanie nadużyć przy transakcjach dotyczących tzw. towarów wrażliwych. Stworzono instrumenty prawne, pozwalające na przeciwdziałanie oszustom w zakresie VAT, tj.:

- rozszerzenie katalogu towarów, dla których stosuje się opodatkowanie według zasad mechanizmu odwrotnego obciążenia;
- wyłączenie – w określonych sytuacjach – możliwości rozliczeń za okresy kwartalne;
- wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej nabywców za zobowiązania podatkowe sprzedawców.

Zmiany nie obejmowały wyłącznie działań o charakterze profiskalnym. Chcąc pokazać prospołeczną postawę, rozszerzono katalog podmiotów uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia dla dostaw towarów spożywczych na rzecz organizacji pożytku publicznego. Dotychczas, bowiem, zwolnienie to przysługiwało wyłącznie upoważnionym producentom.

W 2013 r. weszło w życie również rozporządzenie MF w zakresie fakturowania, dostosowujące prze-

pisy krajowe do nowych regulacji unijnych, obejmujące m.in.:

- dane wykazywane na fakturach;
  - możliwość wystawienia faktur uproszczonych;
  - wystawianie miesięcznych faktur zbiorczych;
  - zmniejszenie zakresu danych na fakturze korygującej
- przepisy te już rok później przeniesiono do ustawy o VAT.

# 2014



Rok 2014 wiąże się z wejściem w życie kompleksowego pakietu zmian w krajowych przepisach o VAT obejmującego podstawowe elementy konstrukcyjne tego podatku.

Jedynym – ale przełomowym na skalę europejską – orzeczeniem wydanym przez TSUE w polskiej sprawie (**Welmory**) był wyrok dotyczący możliwości uznania za stałe miejsce prowadzenia działalności (FE) cypryjskiej spółki prowadzącej internetową sprzedaż towarów w Polsce zasobów ludzkich i technicznych spółki polskiej (usługodawcy wspierającego zagranicznego kontrahenta). Trybunał stwierdził, że FE tworzyć mogą nie tylko zasoby będące własnością podatnika zlokalizowane za granicą, ale również należące do podwykonawcy, o ile faktycznie zagraniczny podatnik ma nad nimi efektywną kontrolę. Wyrok ten całkowicie zmienił podejście sądów administracyjnych i – z czasem – organów podatkowych do kwestii FE. Pomimo upływu lat wciąż przesłanki skutkujące powstaniem FE budzą wątpliwości, a sama sprawa Welmory nie doczekała się wciąż zakończenia na polskim gruncie.

Ponadto, TSUE wydał 3 postanowienia:

- Organy podatkowe w sprawie dotyczącej wyłudzeń VAT kwestionowały prawo do odliczenia

VAT z faktur dokumentujących zakup paliwa u podmiotu, który wprawdzie bezspornie nabył towar od kontrahenta zarejestrowanego na VAT i posiadał faktury w tym zakresie, ale kontrahent ten nie posiadał dowodów, w jaki sposób nabył następnie odsprzedawane paliwo. TSUE podkreślił, że nie można wymagać, aby podatnik, który zamierza odliczyć VAT każdorazowo sprawdzał, czy dostawca legalnie posiada towary będące przedmiotem transakcji oraz poprawnie i terminowo rozlicza się dla VAT. Odliczenie nie może zostać zakwestionowane nawet w sytuacji popełnienia przestępstwa lub nieprawidłowości przez sprzedawcę (chyba że nabywca wiedział lub wiedzieć powinien o popełnionych nadużyciach). Z początkiem kwietnia NSA zaczęła powyższe tezy aplikować w swoich orzeczeniach.

- W kolejnym orzeczeniu TSUE potwierdził, że jednostki samorządu terytorialnego mogą być podatnikiem VAT, o ile wykonują działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres przewidziany dla organów władzy publicznej, a brak opodatkowania prowadzić by mógł do zakłócenia konkurencji.

- TSUE wskazał również, że zgodnie z zasadą neutralności VAT jest ograniczenie do 10 lat terminu na zastosowanie korekty VAT naliczonego dla sytuacji, w której następuje zmiana przeznaczenia dobra inwestycyjnego.

Z kolei w Polsce Naczelny Sąd Administracyjny m.in.:

- W siedmioosobowym składzie w formie postanowienia jednoznacznie wskazał, że podstawę opodatkowania aportu rzeczowego w zamian za udziały powinno się określać z uwzględnieniem sumy wartości nominalnej udziałów przekazywanych w zamian za wkład niepieniężny. Rynkowa wartość przedmiotu aportu nie powinna mieć w tym przypadku znaczenia.
- Orzekł, że odszkodowanie za przedwczesne rozwiązanie umowy najmu – pomimo nazwy płatności – jest czynnością podlegającą VAT. Nie liczy się bowiem nazwa płatności, ale jej efektywna natura, którą w tym przypadku jest wynagrodzenie ze zgodą na skrócenie umowy, a nie zwrot wartości poniesionej szkody. Rezultatem orzeczenia NSA stało się ujednoczenie podejścia i traktowanie kar za rozwiązanie umowy jako płatności za czynności opodatkowane VAT zarówno wśród sądów administracyjnych, jak i organów podatkowych.
- Podkreślił rolę zasady neutralności w systemie VAT i prawdy obiektywnej w prowadzonym postępowaniu zauważając, że organy podatkowe wyznaczając obowiązek zapłaty nieuiszczonego VAT (podatnik traktował sprzedaż jako zwolnioną od VAT) nie mogą pominąć strony VAT naliczonego (również w tym zakresie, na podstawie dokumentów podatnika, organ powinien określić wartość VAT do odliczenia). W badanej sprawie organ nakaz zapłaty podatku ograniczył wyłącznie do skorygowania kwoty podatku należnego, co zdecydowanie nie zyskało aprobaty NSA.

Rok 2014 przyniósł również znaczącą nowelizację ustawy o VAT – największą od momentu wejścia do UE, obejmującą kluczowe elementy

rozliczenia tego podatku tj.:

- Moment powstania obowiązku podatkowego – co do zasady oderwano moment rozliczania VAT od daty wystawienia faktury, zlikwidowano liczne szczególne momenty przewidziane m.in. dla udzielanych licencji czy usług budowlanych, transportowych, spedycyjnych, wprowadzono możliwość rozliczania licznych dostaw w jednym momencie (w ustalonym przez strony okresie rozliczeniowym).
- Podstawę opodatkowania – zredefiniowano pojęcie podstawy opodatkowania i wskazano jednoznacznie, że koszty dodatkowe uiszczane przez nabywcę dostawcy (np. dot. transportu czy ubezpieczenia) stanowią element podstawy opodatkowania czynności realizowanej przez dostawcę.
- Korektę podstawy opodatkowania – w następstwie orzeczenia TSUE wprowadzono zasady obniżania VAT należnego (i naliczonego), gdy dostawca nie uzyskał potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę.
- Odliczenie VAT od samochodów – przedsiębiorcy, którzy wykorzystują w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej pojazdy mogą odliczać VAT w 100% (dla tzw. pojazdów specjalnych innych niż samochody osobowe lub aut osobowych, wykorzystanych wyłącznie w prowadzonej działalności) lub 50% - gdy samochód osobowy jest używany w sposób mieszany.
- Wprowadzenie definicji zrównującej faktury papierowe z elektronicznymi oraz wydłużenie terminu na jej wystawienie (do 15. dnia miesiąca następującego po dacie zrealizowania czynności).
- Doprecyzowanie zasady określania momentu, w którym rozliczyć VAT naliczony.
- Zmianę zakresu zwolnienia od VAT towarów używanych (wyłącznie do towarów wykorzystywanych do czynności zwolnionych od VAT).
- Zmodyfikowanie zasady rozliczania czynności transgranicznych.
- Przeformułowanie zakresu czynności wyłączonych z kalkulacji tzw. współczynnika sprzedaży (ze sporadycznych na pomocnicze).

# 2015



Rok 2015 stał przede wszystkim pod znakiem gminnych rewolucji w rozliczeniach VAT. Przełomowe znaczenie miał wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie Gmina Wrocław. Trybunał orzekł w nim, że gmina wraz ze swoimi jednostkami budżetowymi stanowi jednego podatnika VAT, co odwróciło o 180 stopni dotychczasową wieloletnią krajową praktykę. Orzeczenie to oznaczało konieczność dokonania tzw. centralizacji rozliczeń VAT we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego. Wiele gmin mogło dzięki temu odzyskać VAT naliczony, dotąd często niepodlegający odliczeniu ze względu na prowadzenie inwestycji i działalności opodatkowanej w oparciu o zrealizowaną inwestycję w różnych jednostkach będących odrębnymi podatnikami. Z drugiej jednak strony, centralizacja VAT przyniosła ogromne zamieszanie i problemy z dokonywaniem rozliczeń VAT w samorządach. Po wyroku TSUE Naczelny Sąd Administracyjny wydał uchwałę siedmiu sędziów, w której przyjęto, że również utworzone przez daną gminę samorządowe zakłady budżetowe są dla celów VAT jednym podatnikiem z gminą i jej jednostkami budżetowymi.

Z perspektywy 2015 roku warte wspomnienia są również dwa inne orzeczenia TSUE w polskich sprawach:

- W sprawie Wojskowa Agencja Mieszkaniowa Trybunał doprecyzował swoje wcześniejsze rozstrzygnięcia w kwestii tego, kiedy dla celów VAT dostawa mediów powinna być traktowana jako oddzielne świadczenie wynajmującego, a kiedy stanowi ona element kompleksowej usługi najmu. TSUE co do zasady nakazał odrębne opodatkowanie dostawy mediów, w szczególności gdy najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub gdy zamontowane są oddzielne liczniki pozwalające najemcy na decydowanie o własnym zużyciu.
- Z kolei wyrok PPUH Stehcemp sp.j. dał istotne argumenty podatnikom przy sporach z organami podatkowymi w kontekście dochowania należytej staranności kupieckiej i zachowania

prawa do odliczenia VAT naliczonego. TSUE dał wyraźnie do zrozumienia, że nieuprawnione jest oczekiwanie organów, by podatnicy zawsze dokonywali szeroko zakrojonej weryfikacji kontrahentów, obejmującej m. in. analizę, czy kontrahent dysponuje oferowanymi towarami i czy wywiązuje się z zapłaty swoich zobowiązań z tytułu VAT. Orzeczenie to niestety jest bardzo często pomijane w rozstrzygnięciach fiskusa i sądów administracyjnych.

Na polskim gruncie wydana została uchwała siedmiu sędziów NSA, w której Sąd rozstrzygnął istniejący w orzecznictwie spór, potwierdzając, że przekazanie nieruchomości w zamian za udziały nabywane od wspólnika celem ich umorzenia stanowi dostawę nieruchomości podlegającą opodatkowaniu na rzecz swojego wspólnika.

Na polu legislacyjnym istotną zmianą systemu VAT była modyfikacja zasad ustalania miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz konsumentów i ich opodatkowanie VAT w państwie konsumenta, będąca implementacją zmian na poziomie UE. Zmianie tej towarzyszyło wdrożenie specjalnej procedury, dzięki której podmioty oferujące ww. usługi mogą rozliczać VAT należny różnym krajom UE w tylko jednym państwie, przy wykorzystaniu tzw. małego punktu kompleksowej obsługi (MOSS).

W Polsce rośnie świadomość nieprawidłowości związanych z handlem wewnątrzunijnym prowadzących do miliardowych wyłudzeń podatku VAT. Rada Konsultacyjna przy Ministrze Finansów przygotowała raport, w którym oceniła dotychczasowe mechanizmy walki z wyłudzeniami i wskazała pożądane kierunki i zmiany legislacyjne mające na celu uszczelnienie systemu VAT w Polsce. Wykorzystywane narzędzia do walki z wyłudzeniami (odwrócone obciążenie i odpowiedzialność solidarna) okazały się niewystarczające, stąd propozycje dotyczące m.in.: centralnego rejestru faktur, mechanizmu podzielonej płatności, ograniczenia płatności gotówkowych czy eliminacji rozliczeń kwartalnych. Większość tych propozycji w kolejnych latach zostanie wprowadzona do przepisów VAT.



**2016-2019**

# 2016



Doniosłe znaczenie dla polskich podatników miał wyrok TSUE w sprawie Aspiro, w którym sąd stwierdził, że Polska w sposób nieuprawniony rozszerzyła zakres zwolnienia od VAT usług pomocniczych nie tylko do finansowych, ale i – wbrew zamierzeniom Dyrektywy VAT – ubezpieczeniowych. Rozstrzygnięcie TSUE było podstawą do przyszłego usunięcia tych przepisów z ustawy o VAT. Pośrednio wyrok potwierdził jednak, że do czasu ww. nowelizacji podatnicy mieli prawo korzystać z przywileju nadanego im Ustawą o VAT i stosować zwolnienie od VAT dla usług pomocniczych do ubezpieczeniowych (np. likwidacji szkód).

Ponadto, w orzeczeniu Jan Mateusiak, TSUE wskazał, że w wypadku zaprzestania podlegającej opodatkowaniu działalności gospodarczej podatnika zatrzymanie przez niego towarów, z tytułu których odliczono VAT, można uznać za dostawę podlegającą opodatkowaniu VAT, nawet jeżeli upłynął okres korekty wieloletniej dla tego towaru. Korzystna dla podatników okazała się uchwała NSA, w której sąd potwierdził, że przedłużenie terminu zwrotu VAT obejmującego okres poddany kontroli lub postępowaniu wymaga wydania postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT i musi zawierać konkretną datę, do której zwrot zostaje wstrzymany. Wydanie postanowienia z opóźnieniem jest bezskuteczne. Uchwała NSA dała podatnikom podstawę do kwestionowania historycznych postanowień organów podatkowych o przedłużeniu terminu zwrotu VAT, w konsekwencji czego administrację podatkową załazy zażalenia w odniesieniu do postanowień.

Jesienią NSA wydał dwa wyroki, w których potwierdził, że wykładnia literalna przepisów ustawy o VAT ma pierwszeństwo przed wykładnią dokonywaną na gruncie orzecnictwa TSUE, zwłaszcza w sytuacji gdy chodzi o interpretację korzystną dla podatnika. Rozstrzygnięcia zapadły bezpośrednio w oparciu o wyrok TSUE w sprawie Aspiro.

Na gruncie UE w lipcu weszła w życie Dyrektywa Rady UE 2016/1065, zmieniająca Dyrektywę VAT, której ideą było ujednoczenie zasad opodatkowa-

nia voucherów / bonów w całej UE. Państwa członkowskie zostały zobligowane do implementacji nowych zasad rozliczania bonów do 31 grudnia 2018 r. Znacząco zmieniono polskie przepisy ustawy o VAT w zakresie prawa do odliczenia. Na początku roku weszły w życie bowiem przepisy dotyczące tzw. prewspółczynnika VAT. Celem regulacji było wprowadzenie mechanizmu uniemożliwiającego pełne odliczenie VAT od wydatków powiązanych z działalnością niemającą charakteru gospodarczego i działalnością opodatkowaną VAT. Zmiany te poprzedzone były niekorzystnymi dla fiskusa wyrokami NSA, w których podkreślano, że ustawa o VAT nie umożliwia ograniczania zakresu odliczenia ze względu na poza VATowską aktywność (w szczególności, w kalkulacji tzw. współczynnika sprzedaży nie można uwzględniać wartości obrotu niepodlegającego opodatkowaniu VAT). Nowelizacja miała doniosłe znaczenie w szczególności dla jednostek samorządu terytorialnego, fundacji, stowarzyszeń i spółek skarbu państwa realizujących cele publiczne.

Jednocześnie, w październiku 2016 r. weszła w życie tzw. ustawa centralizacyjna, początkująca proces przekształcania poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego w jednego podatnika VAT (w miejsce wielu podatników funkcjonujących w gminie za pośrednictwem jej poszczególnych jednostek organizacyjnych).

W lipcu natomiast pojawiły się przepisy, które wprowadzają tzw. klauzulę nadużycia prawa na gruncie przepisów o VAT (regulacje bazowały na koncepcji wypracowanej przez TSUE, np. w sprawie Halifax). Zgodnie z tymi przepisami, przez nadużycia prawa rozumieć należy dokonanie czynności (podlegających opodatkowaniu VAT) w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach Ustawy o VAT miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z celem przepisu. Uznając, że doszło do nadużycia prawa, należy odtworzyć sytuację, która by istniała, gdyby nie stworzono sztucznej struktury, prowadzącej do tego nadużycia.

Również w duchu zapobiegania oszustwom podatkowym w VAT, 1 sierpnia został opublikowany tzw. pakiet paliwowy, którego celem było wyeliminowanie wyłudzeń w związku z unijnym obrotem paliwami ciekłymi, poprzez:

- obowiązek zapłaty VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw,
- instytucję płatnika VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw,
- nowy rodzaj miesięcznych deklaracji VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw.

Z perspektywy walki z luką podatkową w VAT istotne było również, że 25 sierpnia pierwsza grupa największych przedsiębiorców zmierzyła się z podatkowo-technicznym wyzwaniem sprawozdawczym, tj. obowiązkiem składania ewidencji sprzedaży i zakupów VAT w określonej przez MF formie elektronicznej (JPK\_VAT). Pierwsze doświadczenia podatników i MF ze strukturą .xml doprowadziły do opublikowania już w październiku drugiej wersji JPK\_VAT.

# 2017



Postępująca informatyzacja raportowania VAT wkroczyła w kolejny etap – od 1 stycznia obowiązek raportowania danych w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego objął małych i średnich przedsiębiorców.

Wyłudzenia VAT w kolejnych obszarach gospodarki spowodowały, że polski ustawodawca wprowadził szereg mechanizmów zabezpieczających, w szczególności:

- odwrotne obciążenie dla usług budowlanych świadczonych w relacjach B2B przez podwykonawców,
- rozszerzenie katalogu towarów objętych tzw. odpowiedzialnością solidarną (odpowiedzialność nabywcy za zaległości podatkowe sprzedawcy) w kontekście chociażby dysków HDD i SSD, folii typu stretch czy też oleju rzepakowego,
- tzw. duzi podatnicy stracili możliwość składania kwartalnych deklaracji VAT.

W konsekwencji wydanego rok wcześniej wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie Aspiro polski ustawodawca wykreślił z ustawy o VAT przepisy dotyczące zwolnienia dla usług pomocniczych do usług finansowych. Przedmiotowa zmiana istotnie zachwieje pewnością prawa na rynku finansowo-ubezpieczeniowym, powodując wygaśnięcie wielu interpretacji indywidualnych wydanych w omawianym zakresie, do dziś nie ukształtowała się jednolita praktyka w wielu obszarach dotkniętych usunięciem wskazanej regulacji, a liczba wątpliwości co do zakresu zwolnienia raczej wzrasta niż maleje. W marcu Naczelny Sąd Administracyjny w drodze uchwały stwierdził, iż komornicy sądowi wykonują działalność gospodarczą, a nie są organami władzy publicznej, co oznacza, że powinni do swoich usług doliczać VAT. Jak się później okaże, uchwała NSA wcale nie skończyła dyskusji w tym temacie – zarówno w kontekście statusu podatnika, jak również kalkulacji podstawy opodatkowania.

W polskim wyroku w sprawie *Kozuba Premium Selection* TSUE orzekł, że krajowe przepisy dotyczące tzw. „pierwszego zasiedlenia” są niezgodne z unijną Dyrektywą VAT. Według wskazówek TSUE o pierwszym zasiedleniu możemy mówić nie tylko wtedy, kiedy podatnik oddaje budynki do użytkowania w ramach czynności opodatkowanej, ale też kiedy zasiedlenie polega na tym, że podatnik zaczyna korzystać z nieruchomości dla własnych potrzeb.

W sporze pomiędzy Ministrem Finansów a Stowarzyszeniem Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP) TSUE zajął stanowisko, iż wbrew twierdzeniu Ministra Finansów kwoty pobierane przez SAWP od producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń służących do utrwalania i zwielokrotnia-

nia nie stanowią wynagrodzenia za usługi świadczone przez podmioty praw autorskich i praw pokrewnych, wobec czego nie powinny one podlegać VAT. Wyrok będzie miał istotne znaczenie nie tylko dla organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi, ale też w przypadku innych świadczeń, których ocena w kontekście podlegania opodatkowaniu może budzić wątpliwości.

We wrześniu spore poruszenie na rynku ubezpieczeniowym wywołał wyrok *Aviva TU na Życie*, w którym TSUE stwierdził, iż usług ubezpieczeniowych nie można uznać za świadczone w interesie publicznym, a co za tym idzie, nie znajduje do nich zastosowania przewidziane zarówno w unijnej dyrektywie, jak i polskiej ustawie zwolnienie dla tzw. niezależnych grup osób.

# 2018



Na początku roku 2018 Ministerstwo Finansów rozpoczęło prace nad nową matrycą stawek VAT. Matryca miała z założenia uprościć dotychczasowe zasady stosowania obniżonych stawek VAT. Zgodnie z zapowiedziami, główną zmianą miało być odejście od Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), która obecnie decyduje o możliwości zastosowania obniżonych stawek VAT, na rzecz Nomenklatury Scalonej (CN) i uproszczenie systemu poprzez grupowanie poszczególnych towarów i usług w miejsce drobiazgowego wymieniaania każdej kategorii.

W kwietniu Ministerstwo Finansów opublikowało długo konsultowany dokument pt. *Metodyka* w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych. Nadzieje podatników na otrzymanie pierwotnie obiecanych objaśnień (dających na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej

względnej ochronę) upadły, po tym jak się okazało, że mają formę wytycznych dla organów podatkowych, a więc mogą stanowić jedynie wskazówkę dla podatników na jakie aspekty prowadzonej działalności gospodarczej należy zwrócić uwagę, aby mieć szansę uznania za podmiot działający z należytą VAT'owską starannością.

W maju Komisja Europejska zaproponowała szczegółowe zmiany unijnych przepisów dotyczących VAT. W ramach reformy unijnego VAT zmianie ma ulec aż 200 z 408 artykułów z Dyrektywy VAT. Będą to zmiany o charakterze fundamentalnym dla europejskiego systemu VAT. W szczególności przewiduje się uproszczenie w międzynarodowym obrocie towarów. Pojawiła się nadzieja, że znikną z życia gospodarczego wyłudzenia VAT. Tylko dlaczego tak późno?



W czerwcu Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu postanowił o skierowaniu dwóch pytań prejudycjalnych do TSUE w sprawie rozumienia pojęcia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla celów VAT (FE). Bez wątpienia stanowisko TSUE (którego można się spodziewać na przełomie 2019 i 2020 roku) może być istotnym krokiem w „ucywilizowaniu” sytuacji podatkowej polskich podatników VAT i ograniczeniu negatywnej praktyki organów podatkowych.

Od lipca zaczął obowiązywać w Polsce dobrowolny split payment, tj. mechanizm podzielonej płatności. Przyjęcie tego mechanizmu wprowadziło wśród podatników sporo wątpliwości i niepewności oraz zachwiało płynnością finansową części z nich. Ministerstwo Finansów dało natomiast zielone światło na zapoczątkowanie prac nad obligatoryjnym stosowaniem podzielonej płatności, na razie dla wybranych sektorów.

W lipcu TSUE ogłosił wyrok w sprawie Gminy Ryjewo. Wyrok miał rozstrzygnąć trwające od kilku lat

spory jednostek samorządu terytorialnego (JST) z fiskusem ws. prawa do odliczenia części VAT naliczonego od wydatków na inwestycje, które początkowo służyły działalności niepodlegającej opodatkowaniu VAT, a w dalszej kolejności (w okresie tzw. korekty wieloletniej) były wykorzystywane przez JST do czynności opodatkowanych VAT. Ostatecznie Trybunał przyznał racje JST. W ślad za wyrokiem Trybunału, NSA wydał wyrok, w którym opierając się na rozstrzygnięciu TSUE uznał, że istotnym jest czy Gmina działała w charakterze podatnika VAT na moment realizacji inwestycji. Dla zaistnienia tej przesłanki, zdaniem sądu, znaczenie może mieć charakter nabywanego dobra inwestycyjnego – w omawianej sprawie budynek z lokalem użytkowym (przeznaczony na świetlicę). W przypadku takich dóbr nie można natomiast uznać, że na moment ich wytworzenia przez JST zostają definitywnie wyłączone z działalności gospodarczej.

# 2019



Rok 2019 to rok kolejnych zmian w VAT w tym również nakierowanych na uszczelnianie systemu.

Wraz z początkiem 2019 roku do ustawy o VAT zostały wprowadzone przepisy w zakresie opodatkowania bonów i voucherów. Ich wprowadzenie wynikało z obowiązku implementowania dyrektywy unijnej w tym zakresie. Wprowadzono m.in. definicje i podział bonów na bony jednego oraz różnego przeznaczenia dodając jednocześnie specyficzne zasady opodatkowania w zależności od kategorii.

Od 2019 r. skróceniu uległ również termin (ze 150 do 90 dni) na odzyskanie przez sprzedawców VAT należnego w ramach ulgi na złe długi. Istotną zmianą systemu VAT jest jednak wprowadzenie kas fiskalnych online umożliwiających elektroniczny transfer danych transakcyjnych do Centralnym Repozytorium Kas. Sam obowiązek stosowania kas fiskalnych online został jednak odroczony i początkowo obejmie wybrane kategorie podmiotów. Jako pierwsi – od 1 stycznia 2020 r. – do stosowania kasy fiskalnej online zobligowani będą podatnicy świadczący usługi z zakresu mechaniki pojazdowej i wulkanizacji oraz sprzedawcy paliw.

Obecnie w trakcie procedowania jest również wiele innych zmian, z których część wejdzie w życie najprawdopodobniej jeszcze w tym roku, tj.:

- przepisy w zakresie **NIP na paragonie** i sankcji za wystawienie oraz ujęcie faktury, do której paragon nie zawierał NIP nabywcy – planowany termin wejścia w życie **1 lipca 2019 r.**;
- **biała lista podatników VAT** – MF planuje od 1 września 2019 r. udostępnić jeden wykaz podatników VAT, w którym pojawią się też informacje o ich rachunkach bankowych; nowy rejestr podatników miałby zastąpić dotychczasowe wykazy zawierające dane podatników czynnych, wykreślonych z rejestru i przywróconych do niego;
- **nowa matryca stawek VAT** – projekt nowej matrycy zakładającej przejście z Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) na Nomenklaturę Scaloną (CN) oraz prowadzenia Wiążących Informacji Stawkowych jest aktualnie w trakcie prac w Sejmie;
- **JPK VDEK** - nowa struktura jednolitego pliku kontrolnego ma zastąpić składane obecnie JPK\_VAT i deklaracje podatkowe od stycznia 2020 r.; aktualnie w Radzie Ministrów trwają prace legislacyjne nad ustawą w tym zakresie.

Z perspektywy unijnej i jednocześnie polskiej istotne znaczenie ma decyzja z początku roku, w której Komisja Europejska wyraziła zgodę, aby Polska mogła wprowadzić obowiązkową podzieloną płatność w VAT (tzw. mechanizm split payment) w określonych branżach. Chodzi o sektory, w których obowiązuje odwrócony VAT (np. w elektronice czy budowlance), solidarna odpowiedzialność (np. paliwa) oraz w handlu węglem i częściami samochodowymi. Zgodnie z aktualnymi doniesieniami, przepisy w zakresie obowiązkowego split payment dla wybranych branż mogłyby zacząć obowiązywać od początku 2020 roku.

Warto wskazać na wyrok, w którym Trybunał wypowiedział się w sprawie sposobu opodatkowania VAT opłat komorniczych. TSUE uznał, że VAT należny od ich usług zawiera się w kwocie opłat egzekucyjnych, do pobierania których komornicy byli uprawnieni na mocy stosownych przepisów. W efekcie komornicy będą musieli ponieść cię-

żar VAT należnego od świadczonych przez siebie usług.

Jednocześnie 15 kwietnia br. MF opublikowało interpretację ogólną dotyczącą statusu komorników na gruncie ustawy o VAT w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. Wskazano w niej, że po wejściu w życie nowych ustaw regulujących w Polsce ustrój komorników nie prowadzą oni samodzielnie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, w związku z czym nie są podatnikami VAT.

Tuż po 15. rocznicy przystąpienia Polski do UE zaplanowane zostało wydanie wyroków TSUE w istotnych dla systemu VAT sprawach dotyczących:

- momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do usług budowlanych (faktyczne wykonanie robót budowlanych vs. moment akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego poprzez podpisanie protokołu odbioru);
- prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabywanych usług noclegowych i gastronomicznych;
- pełnego prawa do odliczenia VAT w momencie, gdy ustawa o VAT nie przewidywała przepisów o pre-współczynniku struktury sprzedaży.

2019 rok to również czas przygotowywania się podmiotów dokonujących wymiany handlowej z Wielką Brytanią na brexit. Pierwotnie Wielka Brytania miała opuścić Wspólnotę koniec marca. Termin ten został jednak przedłużony z uwagi na trudności z porozumieniem w zakresie tzw. umowy rozwodowej. Aktualnie Wielka Brytania ma czas do końca października. Choć ostateczna data brexitu, jak i jego finalna forma, nie są jeszcze znane, przedsiębiorcy od pewnego czasu analizują już konsekwencje jakie może on mieć dla nich z perspektywy VAT. Wysoce prawdopodobne jest jednak, że Wielka Brytania będzie opuszczała UE tak długo, jak długo do niej wchodziła. Czeka nas zatem kilka lat emocji. Wydaje się, że właśnie w tym celu Brytyjczycy wymyślili w języku angielskim czas present continuous.



## O CRIDO

Zapewniamy przedsiębiorcom wsparcie podatkowe, prawne, transakcyjne i biznesowe oraz pomagamy rozwijać innowacyjną działalność, w tym pozyskując finansowanie ze środków publicznych i innych dostępnych źródeł.

Dostarczamy firmom i ich właścicielom rozwiązania uwzględniające szybko zmieniające się otoczenie biznesowe, prawne oraz nowe wyzwania na poziomie lokalnym i globalnym. Wspieramy klientów – niezależnie od branży i skali działalności – w sposób pozwalający im bezpiecznie prowadzić i rozwijać biznes. Zapewniamy zarówno doradztwo na najwyższym poziomie, jak i cyfrowe rozwiązania wspierające prowadzenie bieżącej działalności.

Zaangażowanie i praca naszego ponad 290-osobowego zespołu zostały wielokrotnie docenione, zarówno przez klientów, którzy współpracują z nami od wielu lat, jak i przez niezależne gremia. Ma to swoje odzwierciedlenie w rankingach doradców podatkowych i firm wspierających działalność B+R i innowacje, w których zajmujemy najwyższe pozycje.

Jesteśmy doradcami, nie audytorami. Jesteśmy polską firmą konsultingową. Dzięki przynależności do międzynarodowej organizacji Taxand wspieramy klientów w rozwoju ich biznesu również za granicą.

Więcej na: [crido.pl](https://crido.pl)



**Roman Namysłowski**  
PARTNER ZARZĄDZAJĄCY

E: [roman.namyslowski@crido.pl](mailto:roman.namyslowski@crido.pl)

T: +48 22 324 57 38



**Michał Borowski**  
PARTNER

E: [michal.borowski@crido.pl](mailto:michal.borowski@crido.pl)

T: +48 22 324 57 32

### Przy współpracy z zespołem VAT w CRIDO

**CRIDO**

ul. Grzybowska 5a

00-132 Warszawa

W: crido.pl

Każda informacja zawarta w niniejszej publikacji jest dostępna nieodpłatnie. Publikacja nie ma charakteru reklamowego i służy wyłącznie celom informacyjnym. Żadna informacja zawarta w niniejszym materiale nie stanowi porady prawnej ani oferty, w tym w rozumieniu art. 66 § 1 Kodeksu cywilnego. Crido Taxand R. Namysłowski i Wspólnicy spółka komandytowa (dawniej: Crido Sp. z o.o.) niniejszym wyłącza swoją odpowiedzialność z tytułu jakichkolwiek roszczeń, strat, żądań lub szkód wynikających lub związanych z korzystaniem z informacji, treści lub materiałów zawartych w raporcie.

