



Uniwersytet
Wrocławski

Zmiany w podatku od towarów i usług w latach 2017–2018

Katarzyna Kopyściańska
Ewelina Skwierczyńska

Wrocław 2019

Zmiany w podatku od towarów i usług w latach 2017–2018

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **e-Monografie**

Nr 133

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101686>

Katarzyna Kopyściańska

Uniwersytet Wrocławski

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Ewelina Skwierczyńska

Uniwersytet Wrocławski

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Zmiany w podatku od towarów i usług w latach 2017–2018

Wrocław 2019

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywala – sekretarz

mgr Bożena Górna – członek

mgr Tadeusz Juchniewicz – członek

Recenzent: *dr hab. Beata Kucia-Guściora, KUL*

© Copyright by Katarzyna Kopyściańska, Ewelina Skwirczyńska

Korekta: *Marek Misiak*

Projekt i wykonanie okładki: *Karolina Drozd*

Skład i opracowanie techniczne: *Magdalena Gad eBooki.com.pl*

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-66066-45-8 (druk)

ISBN 978-83-66066-46-5 (online)

Spis treści

Wprowadzenie (Katarzyna Kopyściańska)	9
I. Specyfikacja rozliczeń VAT w gminie (Katarzyna Kopyściańska)	17
1. Centralizacja rozliczeń VAT	17
2. Gmina jako podatnik VAT	32
II. Prewspółczynnik odliczeń VAT (Ewelina Skwierczyńska)	37
1. Uwagi wprowadzające	37
2. Właściwa metoda – wybór prewskaznika	40
3. Dedykowany prewspółczynnik dla niektórych podatników	45
4. Prewspółczynnik a współczynnik struktury sprzedaży	66
5. Prewspółczynnik w korektach wieloletnich	66
III. E-deklaracje, likwidacja rozliczeń kwartalnych i sankcje VAT (Katarzyna Kopyściańska)	69
1. E-deklaracje	69
2. Likwidacja możliwości rozliczeń kwartalnych	70
3. Sankcje VAT	71
IV. Mechanizm odwrotnego obciążenia – roboty budowlane (Katarzyna Kopyściańska)	81
V. Inne transakcje objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia po zmianach w 2017 r. (Ewelina Skwierczyńska)	93
VI. WNT a prawo i termin odliczenia VAT naliczonego po zmianach w 2017 r. (Ewelina Skwierczyńska)	95
1. Istota WNT	95
2. Prawo do odliczenia VAT przy WNT	98
VII. Zwolnienie usług pomocniczych (Katarzyna Kopyściańska)	101
VIII. Terminy zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – zmiany na 2017 r. i na 2018 r. (Ewelina Skwierczyńska)	109
IX. Wyrok TSUE w sprawie transakcji łańcuchowych (Katarzyna Kopyściańska)	113

X. Nowy wykaz podatników VAT jako narzędzie walki z nierzetelnymi rozliczeniami podatkowymi (Ewelina Skwierczyńska)	117
XI. Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych (Katarzyna Kopyściańska)	123
XII. Wymiana informacji – SCAC (Katarzyna Kopyściańska)	131
XIII. Mechanizm Podzielonej Płatności – <i>Split payment</i> (Katarzyna Kopyściańska)	137
XIV. System teleinformatyczny – STIR (Katarzyna Kopyściańska)	151
XV. Jednolity Plik Kontrolny (JPK) (Katarzyna Kopyściańska)	167
XVI. „Uszczelnianie” prawa podatkowego przez ustawy niepodatkowe na przykładzie zmiany ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Katarzyna Kopyściańska)	177
Bibliografia	191
Orzecznictwo	191
Akty prawne	198
Literatura	200
Internet	203

Wprowadzenie

Podatek od towarów i usług (PTU) jest najważniejszym źródłem dochodów budżetu państwa, dlatego też wielkość i stabilność wpływów z tytułu tego podatku jest niezwykle istotna z punktu widzenia bezpieczeństwa państwa, a także jego polityki społecznej i gospodarczej. Praktyka stosowania prawa podatkowego i przeprowadzanych kontroli rozliczeń podatkowych coraz częściej ujawnia rozmaite oszustwa o rosnącej złożoności, mające na celu wykorzystanie mechanizmu VAT w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych, z czym związany jest spadek efektywności fiskalnej w całej Unii Europejskiej¹. Od 2008 r. obserwuje się generalnie wzrost luki w VAT, definiowanej jako różnica między VAT teoretycznie należnym (teoretyczne dochody budżetu państwa) a VAT faktycznie pobranym (rzeczywiste wpływy)². W wyniku działań (podejmowanych najczęściej przez zorganizowane grupy przestępcze) powstaje luka podatkowa szacowana na miliardy euro, a polski budżet państwa co roku ponosi straty liczone w dziesiątkach miliardów złotych. Istniejąca sytuacja wymaga zatem zdecydowanych działań i poszukiwania coraz to skuteczniejszych rozwiązań.

¹ M. Majczyna, *Ocena regulacji* [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017, s. 362–363.

² Luka ta jest (obok np. „naturalnych” bankructw przedsiębiorstw) w głównej mierze wynikiem oszustw podatkowych (w postaci różnego rodzaju działań polegających na nielegalnych procederach wyłudzeń podatku lub unikania jego płacenia) oraz obecności tzw. szarej strefy.

Od dłuższego czasu ustawodawca podejmuje działania zmierzające do ograniczenia tego problemu, proponując zaostrezenie przepisów karnych i karnoskarbowych, a także wprowadzając zmiany w zakresie zasad opodatkowania PTU. Podążając za wytycznymi Komisji Europejskiej³, niektóre państwa członkowskie Unii Europejskiej, ale także państwa spoza Wspólnoty, zdecydowały się na wprowadzenie bądź też są w trakcie procedowania zmian w mechanizmie ogólnych podatków obrotowych.

W ostatnich latach doszło do zasadniczych zmian w prawie unijnym i krajowym, których istotną konsekwencją jest możliwość stosowania przez poszczególne państwa członkowskie np. mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do coraz to szerszej kategorii czynności opodatkowanych – i to bez zbędnej zwłoki. Ponadto wprowadzono także inne istotne regulacje, w tym:

- system teleinformatyczny STIR;
- Jednolity Plik Kontrolny – system wstępnej weryfikacji podatnika;
- Mechanizm Podzielonej Płatności – *split payment*;
- odpowiedzialność solidarną pełnomocnika podatnika;
- SCAC – Stały Komitet Współpracy Administracyjnej;
- mechanizm odwróconego obciążenia w budownictwie i innych usługach;
- prewspółczynnik VAT;
- centralizację rozliczeń VAT w gminach;
- zmiany w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT);

oraz wiele innych, z których część (najbardziej istotna zdaniem Autorek) została omówiona w ramach niniejszej monografii.

³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-study_summ_en.pdf (dostęp 10.04.2018 r.).

Podatek od towarów i usług jest przedmiotem wielu obszernych opracowań naukowych⁴ oraz poradników podatkowych. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja w odniesieniu do nadużyć w PTU. Mimo licznych artykułów prasowych opisujących podstawowe zmiany w PTU, trudno odnaleźć w doktrynie prawniczej bardziej kompleksowe opracowania na ten temat. W niniejszej pracy wykorzystano zatem wiele artykułów wydawnictw branżowych i uniwersyteckich, z których każdy poruszał pewną tylko część omawianych tu zagadnień. W szczególności w ciągu ostatnich dwóch lat, a nawet miesięcy, dokonano istotnych zmian w porządku prawnym obejmującym swym zakresem PTU w Polsce. Wydaje się, że omówienie tych zmian na podstawie dostępnej literatury i bogatego orzecznictwa stanowi wartościowy element niniejszej pracy.

Należy mieć świadomość, iż w przypadku podatku od wartości dodanej samo tworzenie prawa jest skomplikowane z uwagi na fakt, iż powstaje ono na szczeblu unijnym i jest implementowane na grunt prawa wtórnego zgodnie z formułą: „tyle harmonizacji, ile to tylko niezbędne oraz konieczne i tyle wolności dla państw członkowskich, ile tylko możliwe”⁵. Przyznawanie państwom członkowskim prawa do wprowadzania odstępstw od zasad określonych w dyrektywach nie jest zadowalające. Z jednej strony część przepisów przyznaje państwom członkowskim zbyt szerokie uprawnienia w tym zakresie. Przykładem jest możliwość wyłączenia prawa do odliczenia podatku w odniesieniu do towarów na podstawie art. 177 dyrektywy 2006/112/WE – Polska wprowadziła na podstawie tego przepisu wyłączenie w prawie do odliczenia paliwa, pomimo iż sytuacja koniunkturalna Polski na tle pozostałych Państw UE była stosunkowo dobra (Polska była jedynym państwem UE ze wzrostem PKB w 2009 r.). Wątpliwości budzi również

⁴ Z najnowszych można wspomnieć: A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, lub A. Michalik, *VAT Komentarz 2017*, Warszawa, 2017; I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe...*

⁵ W. Dann, *Stellungen*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis“ 1999, No. 5, s. 519.

decyzja Rady przyznająca prawa do wprowadzania odstępstw na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112⁶. Generalnie wstąpienie do UE prowadzi do zmiany konfiguracji (ang. *reconfiguration*) w obszarze władztwa podatkowego poszczególnych państw, ingeruje w wewnętrzne systemy podatkowe, a państwa tracą dominację w sferze podatkowej⁷. Integracja nie jest pozbyciem się suwerenności w sferze podatkowej, lecz specyficzną zmianą kompetencji: ograniczenie suwerenności rekompensowane jest możliwością wpływu na politykę podatkową innych państw członkowskich, co może skutkować rozszerzeniem zasięgu wpływów w sferze podatkowej, a tym samym generować większe wpływy do budżetu⁸.

Istniejący system PTU z racji swojej wielofazowej, zbiurokratyzowanej i niedoskonałej konstrukcji jest niezrozumiały dla podatników. Uwzględniając natomiast całokształt ponoszonych kosztów poboru tego podatku oraz kosztów społecznych, można wnioskować, iż nie jest to podatek wydajny. Podnoszone systematycznie stawki podwyższają ceny towarów, co uderza najmocniej w ludzi ubogich, negatywnie wpływa także na poziom konsumpcji⁹. Racjonalny poziom skali fiskalizmu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, uzasadniony poziomem rozwoju gospodarczego, został już dawno przekroczony¹⁰. Dalszy wzrost fiskalizmu i podnoszenie stawek zgodnie z krzywą Laffera spowoduje zmniejszenie wpływów podatkowych, co będzie wynikiem zjawiska

⁶ Opinia Rady Podatkowej PKPP Lewiatan do Zielonej Księgi w sprawie przyszłości podatku VAT.

⁷ P. Genscher, M. Jachtenfuchs, *Multilevel, not Federal. The EU, Taxation, and the State, Paper for Presentation at the Offene Sektionstagung der DVPW*, Darmstadt 2007, s. 8.

⁸ R. Kostro, *W stronę doktryny integracyjnej* [w:] J. Czaputowicz (red.), *Integracja europejska. Implikacje dla Polski*, Kraków 1999, s. 87.

⁹ H. Kuzińska, *Historia polskich podatków Ten system nam się nie udał*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 18 stycznia 2013 r.

¹⁰ F. Grądański, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, 2006.

ucieczki przed podatkiem¹¹. Wysokie stawki oraz istniejące luki prawne zwiększają również prawdopodobieństwo wykorzystania systemu podatkowego przez wszelkie grupy przestępcze, niejednokrotnie na ogromną skalę, oraz – co bardziej niebezpieczne z uwagi na skalę problemu – przez tzw. zwykłych podatników, którzy bardzo często mają wybór (dotyczy to zwłaszcza branży budowlanej czy paliwowej) dokonania zakupu towaru z fakturą droższego o 23% lub zakupu tego samego towaru bez faktury tańszego o kwotę podatku. Niestety, ogromna skala wyłudzenia PTU upoważnia do postawienia tezy, że ochroną powinien być objęty nie tylko i wyłącznie budżet państwa oraz jego przychody, lecz przede wszystkim ochronie powinno podlegać bezpieczeństwo obrotu gospodarczego – bezpieczeństwo legalnie funkcjonujących podmiotów gospodarczych czy też prawo do uczciwej konkurencji, jak również sprawne funkcjonowanie państwa. Oszustwo skarbowe można określić jako niezmiernie szkodliwe społecznie przestępstwo. Z finansowego punktu widzenia straty budżetu państwa wynikające ze stosowania „zorganizowanego oszustwa VAT” w takich krajach jak Wielka Brytania czy Niemcy szacowane są na miliardy euro. Należy przy tym zaznaczyć, iż warunkiem koniecznym, aby czymkolwiek zarządzać, jest mierzenie efektów prowadzonych działań. Wśród państw członkowskich jedynie administracja podatkowa Wielkiej Brytanii podjęła kroki w celu wypracowania metod kalkulacji strat wynikających z karuzeli podatkowych¹²; pozostałe państwa posługują się jedynie szacunkami. Administracja brytyjska opracowała dwie metody. Pierwsza polega na porównaniu aktualnych wpływów z teoretycznym poziomem określonym na bazie danych makroekonomicznych. Metoda druga oparta jest na porównaniu dochodów z tytułu podatku od wartości dodanej z wysokością wpływów sza-

¹¹ L. Dorozik, J. Stanielewicz, B. Walczak, *System podatkowy Polski*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Szczecin 2008, s. 191.

¹² J. Pastuszka, *Dysfunkcyjność podatku od towarów i usług*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014 nr 4, s. 136.

cowanych na podstawie danych napływających od administracji podatkowej do wyspecjalizowanych jednostek wywiadowczych oraz jednostek do spraw kontroli i windykacji.

Brak podjęcia adekwatnych do zagrożenia działań zaradczych w długofalowej perspektywie mogłyby spowodować zaburzenie mechanizmów wolnorynkowych poprzez powstanie nieformalnej części gospodarki i funkcjonowanie szarej strefy. Efektem ubocznym może być także zablokowanie rozwoju przedsiębiorstw postępujących zgodnie z obowiązującym prawem. Naprawa systemu podatku od wartości dodanej to w pewnym sensie wybór pomiędzy swobodnym przepływem towarów i usług, co jest jednym z filarów wspólnego europejskiego rynku, a interesem finansowym i politycznym państw członkowskich. Skuteczne działania powinny mieć charakter kompleksowy i obejmować swoim działaniem zarówno poziom unijny, jak również krajowy.

Trudno oczywiście dzisiaj stwierdzić, czy zmiany legislacyjne oraz działania aparatu skarbowego podejmowane w Polsce okażą się wystarczające i skuteczne oraz pozwolą osiągnąć zamierzony cel, czyli zlikwidować lub ograniczyć rozmiary oszustw podatkowych. Nie sposób obecnie zweryfikować wpływu wprowadzonych regulacji, bowiem musi upłynąć odpowiedni czas ich funkcjonowania, by taka ocena była trafna.

Należy ponadto podkreślić, że wszystkie dane dotyczące tzw. luki VAT są trudne do zweryfikowania z racji samej istoty „szarej strefy”, której nie można w pełni zbadać. Podatek od wartości dodanej, który ma być neutralny dla przedsiębiorcy z uwagi na swoją konstrukcję, z jednej strony prowokuje i będzie prowokował do wyłudzeń, z drugiej zaś walka z tymi wyłudzeniami zaczyna sprowadzać istotę VAT wraz z jego neutralnością dla przedsiębiorcy do czegoś, co można by uznać za zbędne. Tak długo, jak będzie funkcjonował VAT, tak długo będziemy walczyć z wyłudzeniami i aby nie doprowadziło to do całkowitego zapomnienia, czym dla przedsiębiorcy ze swoją neutralnością miał być VAT.

Systematyka niniejszej publikacja odzwierciedla chronologię dokonywanych przez ustawodawcę podatkowego zmian w mechanizmie podatku VAT. Dzięki temu zabiegowi udaje się dostrzec w polityce podatkowej tendencję prawodawcy do stosowania coraz radykalniejszych rozwiązań prawnych, które powodują załamanie się konstrukcji PTU jako podatku od wartości dodanej.

Katarzyna Kopyściańska

Specyfikacja rozliczeń VAT w gminie

1. Centralizacja rozliczeń VAT

Centralizacja rozliczeń podatku VAT jest skutkiem wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) orzeczenia z dnia 29 września 2015 r.¹³, kończącego spór pomiędzy Gminą Wrocław a organami podatkowymi oraz Ministrem Finansów (MF).

Centralizacja rozliczeń VAT w gminie (zwana potocznie konsolidacją) stanowi nową metodę polegającą na tym, że gmina w swoich deklaracjach VAT-7 musi bez wyjątku rozliczać wszystkie podległe jej jednostki i zakłady budżetowe.

Dotychczas kwestia statusu samorządowej jednostki budżetowej i zakładu budżetowego jako podatnika PTU budziła spore kontrowersje. Szczególny charakter jednostek sektora finansów publicznych (JSFP), powoduje, że w praktyce występują istotne trudności z właściwym określeniem podmiotowości podatkowej tych jednostek. Samorządowe zakłady budżetowe, zgodnie z art. 9 pkt 4 ustawy o finansach publicznych¹⁴, zostały wymienione wśród podmiotów, które tworzą sektor finansów publicznych – m.in. obok jednostek budżetowych (art. 9 pkt 3 u.f.p.). Umiejscowienie samorządowych zakładów budżetowych bezpośrednio po jednostkach budżetowych jest postrzegane jako

¹³ Orzeczenie TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów*, Zb. Orz. online – część ogólna.

¹⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm., dalej jako: u.f.p.

alternatywa – m.in. w stosunku do jednostek budżetowych – dla finansowania sektora finansów publicznych¹⁵.

Na gruncie obowiązującego prawa podstawę funkcjonowania samorządowego zakładu budżetowego stanowią obecnie przepisy art. 14–17 u.f.p.¹⁶ Z przepisów tych wynikają m.in. warunki utworzenia zakładu budżetowego. W pierwszej kolejności musi on być powołany wyłącznie do realizacji zadania określonego w u.f.p. Drugim warunkiem jest to, że decyzję w sprawie realizacji tego zadania przez zakład budżetowy musi podjąć organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (JST). Kolejnym warunkiem jest pokrywanie wydatków związanych z działalnością zakładu budżetowego właśnie przez ten zakład. Spośród licznych zadań, które mogą być realizowane w formie samorządowych jednostek budżetowych, zgodnie z art. 14 u.f.p. samorządowy zakład budżetowy może realizować jedynie dziewięć typów zadań.

Zgodnie z art. 16 u.f.p. zakład budżetowy jest tworzony, przekształcany w inną formę organizacyjno-prawną oraz likwidowany przez organ stanowiący JST, który podejmując decyzję w tym zakresie, musi mieć na względzie zakres zadań, które zakład budżetowy może realizować zgodnie z art. 14 tej ustawy. Tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący JST określa: nazwę i siedzibę zakładu, przedmiot jego działalności, źródła przychodów własnych zakładu, stan wyposażenia zakładu w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane zakładowi w użytkowanie, terminy i sposób ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych dokonywanych przez zakład do budżetu JST oraz sposób i terminy rocznych rozliczeń i dokonywania wpłat do budżetu (art. 16 ust. 2 u.f.p.). W literaturze

¹⁵ C. Kosikowski, *Struktura organizacyjna budżetu i formy organizacji gospodarki budżetowej* [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 81.

¹⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm., dalej jako: u.f.p.

przedmiotu¹⁷ stwierdza się, że samorządowy zakład budżetowy stanowi pod względem organizacyjnym i finansowym odrębną JSFP niemającą osobowości prawnej. Wyodrębnienie organizacyjne przejawia się m.in. w konkretnej nazwie, siedzibie oraz określeniu rodzaju wykonywanej przez zakład działalności. Zakład stanowi również odrębny zakład pracy kierowany przez kierownika¹⁸.

Finansowe wyodrębnienie przejawia się natomiast w tym, że podstawą gospodarki finansowej pozostaje roczny plan finansowy obejmujący przychody, w tym dotacje z budżetu JST, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem JST (art. 15 ust. 2 u.f.p.). Warto również zwrócić uwagę, że zgodnie z § 35 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r.¹⁹ samorządowy zakład budżetowy posiada odrębny rachunek bankowy. Ponadto odsetki od środków własnych, z wyłączeniem dotacji z budżetu JST, zgromadzonych na rachunku, o którym mowa w ust. 1, stanowią przychody samorządowego zakładu budżetowego (§ 35 ust. 3 ww. rozporządzenia). Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p. jednostka budżetowa jest podmiotem nieposiadającym osobowości prawnej, która pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadza bezpośrednio na rachunek JST. Cechą charakterystyczną samorządowej jednostki budżetowej jest brak majątku własnego – dysponuje ona jedynie wyodrębnioną częścią

¹⁷ Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 75.

¹⁸ E. Feret, *Samorządowy Zakład Budżetowy* [w:] *Studia z prawa administracyjnego i nauki o administracji. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. zw. dr hab. Janowi Szreniawskiemu*, Komitet Redakcyjny: prof. dr hab. Zbigniew Czarnik, prof. zw. dr hab. Zygmunt Niewiadomski, prof. dr hab. Jerzy Posłuszny, prof. dr hab. Jerzy Stelmasiak, Przemysł-Rzeszów 2011, s. 184.

¹⁹ Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm. FSK 520/12, Legalis 2013 r.: wyrok WSA z dnia 13.11.2012, I SA/Rz 968/12; wyrok NSA z dnia 25.11.2011 I FSK 145/11, Legalis.

mienia gminy, powiatu czy województwa, które posiadają osobowość prawną. Z kolei samorządowy zakład budżetowy wykonuje zadania odpłatnie i pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych (z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie). Ponadto organ stanowiący jednostki budżetowej może tworzyć, łączyć i przekształcać w inną formę organizacyjną oraz likwidować zarówno jednostki budżetowe, jak i zakłady budżetowe.

Najistotniejszy zatem dla określenia statusu tych podmiotów jako podatników PTU jest stopień ich samodzielności w zakresie wykonywanej działalności. Jednym z podstawowych elementów definicji podatnika – zarówno na gruncie przepisów unijnych, jak i ustawy o podatku od towarów i usług jest bowiem warunek wykonywania działalności gospodarczej w sposób samodzielny. Dotychczasowa praktyka organów podatkowych wskazywała na uzasadnienie odrębności podatkowej JST i jej jednostek oraz zakładów budżetowych. Organy podatkowe, interpretując przepisy ustawy o podatku od towarów i usług²⁰, traktowały gminne jednostki budżetowe jako podatników PTU. Jednocześnie w dniu 24 czerwca 2013 r. NSA w składzie 7 sędziów podjął uchwałę²¹ stwierdzającą, iż w świetle art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami PTU. W uzasadnieniu NSA podkreślił, iż w przypadku gdy w ramach ubocznej działalności gminnej jednostki budżetowej dojdzie do podjęcia czynności opodatkowanych PTU, podatnikiem będzie gmina. Takie stanowisko ukształtowało się zresztą w orzecznictwie sądów administracyjnych przy okazji oceny dopuszczalności rejestrowania gminnej jednostki budżetowej – urzędu gminy

²⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm., dalej jako: u.p.t.u.

²¹ Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r, I FPS 1/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dalej jako: CBOSA.

– jako odrębnego od gminy podatnika PTU²². W piśmiennictwie²³ zwrócono uwagę, że to stanowisko sądów administracyjnych, znajdujące także potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Ministra Finansów, powinno skłonić organy podatkowe do refleksji przy przyznawaniu statusu podatnika samorządowym jednostkom budżetowym, które z uwagi na niewystarczającą samodzielność ani w świetle dyrektywy 2006/112/WE²⁴, ani u.p.t.u. nie powinny być uznawane za podatników PTU.

Zatem wspomniany na wstępie wyrok TSUE ma dla JST przełomowe znaczenie. Definitywnie rozstrzyga bowiem spór w zakresie podmiotowości prawnopodatkowej samorządowych jednostek organizacyjnych. Trybunał stwierdził, że art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w taki sposób, że podatnicy prawa publicznego, tacy jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników PTU, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w tym przepisie.

Dokonując analizy pierwszej ze wskazanych przez Trybunał przesłanek samodzielności, tj. czy podmiot działa we własnym imieniu i na własną rzecz, zauważyć należy, że ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym²⁵ wskazuje, że tylko gmina posiada osobowość prawną (art. 2 ust. 2). Zakład budżetowy nie posiada osobowości prawnej, a udzielone jej kierownikowi (na podstawie art. 47 tej ustawy) upoważnienie do kierowania jednostką dotyczy bieżącej działalności zakładu, określonej w statucie. Zatem samorządowy zakład bu-

²² Np. wyroki NSA z dnia 23 marca 2010 r., I FSK 273/09, i z dnia 18 listopada 2008, I FSK 1148/07, CBOSA.

²³ J. Perzanowska-Kuśnierek, R. Namysłowski [w:] R. Namysłowski, D. Prokop (red. nauk.) *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, Warszawa 2012, s. 70–71

²⁴ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dalej jako: dyrektywa 2006/112/WE, Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1.

²⁵ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.

dżetowy nie ma osobowości prawnej i działa w imieniu JST, która go utworzyła, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, która realizuje zadania własne tej jednostki. W dalszej kolejności rozważyć należy, czy samorządowe zakłady budżetowe ponoszą ryzyko gospodarcze w takim rozumieniu, jakie nadaje mu Trybunał.

Trybunał bowiem, rozpatrując kwestię ryzyka w działalności jednostek budżetowych, uznał, że nie ponoszą one ryzyka gospodarczego związanego z rzeczoną działalnością, ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów takiej działalności, bowiem uzyskane dochody są wpłacane do budżetu gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

W odniesieniu do dochodów i kosztów, w przeciwieństwie do jednostek budżetowych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu (art. 11 ust. 1 u.f.p.), samorządowe zakłady budżetowe powierzone im zadania wykonują odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych (art. 15 ust. 1 u.f.p.), z tym że przychodami własnymi samorządowych zakładów budżetowych mogą być wyłącznie przychody własne JST uzyskiwane w realizacji zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, przekazane przez organ stanowiący JST zakładowi budżetowemu wraz ze zobowiązaniem do wykonania tych zadań (art. 15 ust. 7 u.f.p. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 2 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego)²⁶.

Zgodnie z art. 15 ust. 3–6 u.f.p. samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać z budżetu JST: dotacje przedmiotowe, dotacje celowe na zadania bieżące finansowane albo dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. W zakresie określonym w odrębnych ustawach samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową. Nowo tworzonemu samorządowe-

²⁶ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2015 r., poz. 513 ze zm.

mu zakładowi budżetowemu może być również przyznana jednorazowa dotacja z budżetu JST na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Należy jednocześnie pamiętać, że dotacje dla samorządowego zakładu budżetowego, z wyłączeniem dotacji, o których mowa w art. 15 ust. 3 pkt 2 i 3 u.f.p., nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

Zatem zakład budżetowy musi wypracować z własnej działalności przychody na pokrycie co najmniej 50% kosztów tej działalności. W pozostałej części może zostać sfinansowany z dotacji.

Wprawdzie samorządowe zakłady budżetowe stanowią formę organizacyjno-prawną prowadzenia gospodarki budżetowej opartą na zasadzie gospodarowania netto, co oznacza, iż zakład odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych, lecz należy uwzględnić, że dotacje w sposób trwały i znaczny wpisują się w sposób finansowania działalności zakładu budżetowego. Należy bowiem mieć na uwadze, że zadania, które realizują obecnie zakłady budżetowe, służą przede wszystkim interesom wspólnoty samorządowej, a nie osiągnięciu jak najlepszych wyników finansowych. Zadania własne JST, które są wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe, mieszczą się w pojęciu „gospodarki komunalnej, tj. zadań o charakterze użyteczności publicznej”, a ich celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności. Często cena usługi komunalnej czy wyrobu nie rekompensuje kosztu ich wytworzenia i dlatego konieczne jest dofinansowanie zakładu budżetowego w formie dotacji przedmiotowej²⁷.

Przy tej okazji warto podkreślić również inną cechę zakładu budżetowego, która odróżnia go od podmiotów działających na własny rachunek. Forma wykonywania zadań przy pomocy zakładu samorządowego nie sprzyja efektywności działania. Trudno oczekiwać efek-

²⁷ A. Samelek (red.), *Samorządowy zakład budżetowy. Funkcjonowanie i przekształcanie w spółkę prawa handlowego*, Warszawa 2012, s. 188–189.

tywności działania w sytuacji, kiedy taka inicjatywa skutkuje dla zakładu budżetowego koniecznością zwrotu nadwyżki do JST.

O ile bowiem organ stanowiący JST nie postanowi inaczej, samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu JST nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego. Wpłata ta zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o dochodach, tak jak w przypadku jednostek budżetowych, stanowi dochód własny gminy. Organ stanowiący może jednak zdecydować o zupełnie innym przeznaczeniu nadwyżki środków obrotowych niż wpłata do budżetu.

Zatem JST ma bezpośrednią kontrolę nad finansami zakładu budżetowego oraz jest dysponentem nadwyżki środków obrotowych.

Co do wydatków samorządowego zakładu budżetowego, należy też zauważyć, że większość inwestycji zakładów budżetowych jest realizowana bezpośrednio ze środków budżetu JST, a w nielicznych przypadkach ze środków własnych zakładu²⁸.

Również w samej regulacji prawnej dotyczącej planu finansowego, który wymieniany jest w literaturze przedmiotu jako element świadczący o odrębności zakładu budżetowego, można znaleźć elementy wskazujące na ograniczony zakres tej odrębności. Plan finansowy zakładu budżetowego w formie planu przychodów i wydatków określa uchwała budżetowa właściwej JST. Tym samym poprzez ujęcie planu finansowego zakładu w budżecie jednostki można uznać, że zakład budżetowy jest jednostką organizacyjną osoby prawnej i działa w jej imieniu i na jej rzecz, a działalność jednostek takich jak zakład budżetowy może być uznana za działalność gospodarczą gminy²⁹.

Nie można też mówić o wystarczającej odrębności zakładu budżetowego w odniesieniu do posiadanego przez niego majątku. Tworząc samorządowy zakład budżetowy, właściwy organ wyposaża go

²⁸ A. Samelek (red.), *op. cit.*, s. 6

²⁹ L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX 2011, nr 97478, komentarz do art. 15.

w środki obrotowe z zasobów majątkowych JST oraz składniki majątkowe przekazywane zakładowi w użytkowanie (art. 16 ust. 2 pkt 4 u.f.p.). Przekazywane składniki majątkowe powinny być określone w akcie erekcyjnym (uchwale organu stanowiącego JST). Ustawa wskazuje zatem, że również nieruchomości oddawane są zakładowi budżetowemu w użytkowanie. Tymczasem zgodnie z ustawą z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami³⁰ prawną formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest trwały zarząd (art. 43 ust. 1). Zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami trwały zarząd na rzecz jednostki administracyjnej ustanawia się w drodze decyzji administracyjnej. Artykuł 43 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami określa formy korzystania przez jednostkę organizacyjną z nieruchomości oddanej jej w trwały zarząd. Zgodnie tym przepisem jednostka organizacyjna ma prawo, z zastrzeżeniem ust. 6, do korzystania z nieruchomości oddanej jej w trwały zarząd, a w szczególności do:

- 1) korzystania z nieruchomości w celu prowadzenia działalności należącej do zakresu jej działania;
- 2) zabudowy, odbudowy, rozbudowy, nadbudowy, przebudowy lub remontu obiektu budowlanego na tej nieruchomości, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, za zgodą organu nadzorującego;
- 3) oddania nieruchomości lub jej części w najem, dzierżawę albo użyczenie na czas nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd, z równoczesnym zawiadomieniem właściwego organu i organu nadzorującego, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony do 3 lat, albo za zgodą tych organów, jeżeli umowa jest zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony, jednak na okres nie dłuższy niż czas, na który został ustanowiony trwały zarząd; zgoda jest wymagana również

³⁰ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2015 r., poz. 782 ze zm.

w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość.

Z kolei art. 43 ust. 6 ustawy o gospodarce nieruchomościami stanowi, że odpowiednia rada lub sejmik mogą ustalić, odpowiednio w drodze zarządzenia lub uchwały, szczegółowe warunki korzystania z nieruchomości przez jednostki organizacyjne.

W świetle ustawy o gospodarce nieruchomościami trwały zarząd nie jest prawem rzeczowym ani formą umowy cywilnoprawnej uprawniającej do władania nieruchomością, lecz jest publicznoprawną formą władania nieruchomością przez określoną jednostkę organizacyjną³¹. Podobny pogląd prezentowany jest w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 3 czerwca 2004 r.³², sygn. akt I SA 2372/02, WSA w Warszawie uznał, że trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym państwowej lub samorządowej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Sąd uznał bowiem, że „w świetle art. 34 oraz art. 44 k.c. w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych, jest Skarb Państwa (fiskus) i to do niego należy mienie państwowe (własność i inne prawa majątkowe) nienależące do innych państwowych osób prawnych. [...] Państwowe i gminne jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym zostały oddane w trwały zarząd nieruchomości państwowe, nie stają się z tego tytułu podmiotami jakiegokolwiek prawa podmiotowego o charakterze prawnorzeczowym, jak również jakiegokolwiek innego prawa w rozumieniu cywilistycznym. W stosunkach cywilnoprawnych i procesowych (w odniesieniu do Skarbu Państwa na mocy art. 67 § 2 k.p.c.) działają za Skarb Państwa jako *stationes fisci*,

³¹ E. Bończak-Kucharczyk, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, LEX 2014, nr 451144, komentarz do art. 43.

³² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2004 r. I SA 2372/02, CBOSA.

a za gminę jako *stationes communes* i wykonują w określonym zakresie niektóre uprawnienia wypływające z własności przysługującej Skarbowi Państwa lub gminie, a mianowicie uprawnienia do korzystania z nieruchomości i pobierania pożytków [...]. Umożliwia to im funkcjonowanie i realizację zadań, do których wykonywania zostały utworzone”.

Podobny pogląd (odmawiający trwałemu zarządowi charakteru cywilnoprawnego prawa podmiotowego) wyraził NSA w wyroku z dnia 24 października 2003 r.³³. Uznał on, że zarząd, w rozumieniu przepisów ustawy o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości, a obecnie – na gruncie obowiązującej ustawy o gospodarce nieruchomościami – trwały zarząd, stanowi odrębną instytucję prawną w zakresie gospodarowania zasobami gruntów państwowych lub komunalnych. Nie jest ona w żadnym razie tożsama z cywilnoprawną instytucją dzierżawy. Odwołując się do tego orzeczenia, taką samą wykładnię przyjął WSA w Warszawie w wyroku z dnia 22 czerwca 2006 r.³⁴ W konsekwencji przyjmuje się, że trwały zarząd nie stanowi prawa podmiotowego o charakterze cywilnym, ale jest administracyjnym prawem podmiotowym, jakie uzyskuje jednostka organizacyjna jednostki państwowej lub samorządowej względem nieruchomości. Dlatego nabycie tych uprawnień następuje w drodze charakterystycznej dla działania administracji³⁵. Z powyższego wynika, że zakłady budżetowe nie dysponują własnym majątkiem. Jest to majątek JST.

Powyższe okoliczności wskazują, że samorządowy zakład budżetowy nie ponosi ryzyka z tytułu prowadzonej działalności. Podsumowując zatem poczynione rozważania należy stwierdzić, że samorządowy zakład budżetowy nie ma osobowości prawnej i działa w imieniu i na rachunek podmiotu, który go utworzył. Kierownik zakładu działa

³³ Wyrok NSA z dnia 24 października 2003 r., I SA 3170/01, LEX nr 159223.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2006 r., I SA/Wa 2240/05, LEX nr 219419.

³⁵ P. Mierzwa [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 226.

natomiast na podstawie udzielonego pełnomocnictwa. Samorządowy zakład budżetowy realizuje tylko zadania własne JST w zakresie gospodarki komunalnej o charakterze użyteczności publicznej. Ponadto wydzielenie mienia na rzecz samorządowego zakładu budżetowego ma charakter jedynie organizacyjny. Mienie pozostaje w bezpośrednim władztwie JST, która określa zasady gospodarowania mieniem wydzielonym na potrzeby zakładu. Odpowiedzialność za zobowiązania samorządowego zakładu budżetowego ponosi JST, która go utworzyła. Jednostka ta przejmuje również zobowiązania zakładu budżetowego w przypadku jego likwidacji³⁶.

Zatem – w świetle kryteriów samodzielności podatnika wskazanych w wyroku TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów* – nie można uznać, że samorządowy zakład budżetowy wykonuje działalność gospodarczą we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz że ponosi on związane z prowadzeniem działalności gospodarczej ryzyko gospodarcze. Trybunał bowiem w wyroku tym jednoznacznie wskazał, że dla oceny samodzielności podmiotu jako podatnika VAT za istotne uznać należy, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze. Następstwem wyroku TSUE stała się konieczność wdrożenia scentralizowanego modelu rozliczania PTU w JST.

Omawiając proces wdrażania centralizacji rozliczeń PTU w JST, nie sposób pominąć również uchwały NSA podjętej w składzie 7 sędziów dnia 26 października 2015 r.³⁷ W podsumowaniu uzasadnienia NSA stwierdza następująco: „Podsumowując stwierdzić można, że o braku wystarczającej samodzielności zakładu budżetowego w rozwa-

³⁶ A. Mierzwa, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 226.

³⁷ Uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15, CBOSA.

żanym kontekście świadczy jego istota. Należy bowiem uwzględnić, że samorządowy zakład budżetowy powoływany jest do wykonywania zadań własnych JST w przedmiocie gospodarki komunalnej, działając w tym zakresie w jej imieniu, jako jej wyodrębniona jednostka organizacyjna, w oparciu o oddany w trwały zarząd majątek gminy, co oznacza, że majątek ten pozostaje w dalszym ciągu własnością tej jednostki i wykorzystywany jest do realizacji jej ustawowych zadań – jedynie ze względów pragmatycznych – za pośrednictwem tegoż zakładu”. Wobec powyższego za nieaktualny należy uznać wyrażony w dotychczasowym orzecznictwie³⁸ (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1369/10) pogląd o dualistycznym charakterze samorządowego zakładu budżetowego, zgodnie z którym jest on samodzielny podmiotem, odrębnym od tworzącej go JST, w zakresie powierzonych mu do realizacji zadań własnych tej jednostki, lecz nie w stosunku do tej jednostki. Należy bowiem przyjąć, że w każdej sytuacji, tj. zarówno w stosunkach pomiędzy zakładem budżetowym i gminą, jak i w stosunkach z podmiotami trzecimi, podmiotem pozostaje tylko gmina. Do centralizacji rozliczeń – na poziomie gminy – doszło dlatego, iż w dotychczasowym zdecentralizowanym modelu rozliczeń gminie nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT od wytworzonych inwestycji, które następnie zostały tym jednostkom oddane w trwały zarząd lub przekazane nieodpłatnie oraz – co najważniejsze – służyły w tych jednostkach sprzedaży opodatkowanej stawkami 23% lub 8%.

Aby przeciwdziałać tej formalnej barierze w odliczeniach, centralizacja rozliczeń VAT w JST objęła wszystkie podległe im jednostki i zakłady budżetowe. Skonsolidowane rozliczenie VAT w samorządzie musiało zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.

Fakt dokonywania do końca 2016 r. odrębnych rozliczeń VAT przez poszczególne jednostki organizacyjne JST nie był kwestionowa-

³⁸ Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2011 r., I FSK 1369/10, CBOSA.

ny przez organy podatkowe. Jednostki te miały zatem wybór – czy powołując się na utrwaloną praktykę krajową kontynuować do końca 2016 r. dotychczasowy sposób rozliczeń, czy też dokonać centralizacji rozliczeń (na bieżąco i/lub wstecz). Podkreślenia jednak wymaga, że wybór JST w powyższym zakresie mógł powodować określone, indywidualne konsekwencje, przede wszystkim każda z jednostek organizacyjnych do czasu centralizacji mogła być traktowana jako odrębny podatnik VAT. Taka jednostka mogła zatem korzystać ze zwolnienia „podmiotowego” od VAT na warunkach określonych w u.p.t.u. lub rozliczać ten podatek jako zarejestrowany podatnik VAT na zasadach ogólnych, wypełniając wszystkie obowiązki związane z rozliczeniami tego podatku. W takim też przypadku transakcje pomiędzy jednostkami organizacyjnymi danej JST były traktowane jako transakcje pomiędzy odrębnymi podmiotami VAT i w zależności od ich charakteru pozostawały poza systemem VAT, były traktowane jako zwolnione od podatku VAT lub też były opodatkowane VAT na zasadach ogólnych³⁹.

Pomijając wszystkie wątpliwości odnoszące się do kwestii podmiotowości podatkowej (na gruncie VAT) zarówno jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, w orzecznictwie sądowym dosyć szybko przyjęto stanowisko, że pomiędzy jednostką budżetową i zakładem budżetowym a tworzącą je JST nie dochodzi do czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Innymi słowy, wykształcił się pogląd, że jeżeli jednostka budżetowa lub zakład budżetowy nie wykonuje świadczeń na rzecz zewnętrznych podmiotów (zarówno przedsiębiorstw, jak i osób fizycznych), a jedynie na rzecz samej JST, która ją prawnie utworzyła, wówczas nie zachodzi pomiędzy nimi świadczenie usług w rozumieniu podatku VAT. Wydawało się to dziwne, ponieważ dotychczas panował pogląd, że jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe jako jednostki wewnętrzne JST są odrębnymi podatnikami VAT

³⁹ E. Sokołowska-Strug, *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2016, s. 46 i n.

(pogląd propagowany przez szereg lat). W związku z tym nasuwało się pytanie, czy zakład budżetowy jest odrębnym od JST podatnikiem VAT i czy w związku z tym zadania wykonywane na rzecz JST – czyli zadania własne JST, realizowane poprzez utworzone jednostki nieposiadające samodzielności prawnej – również powinno dokumentować się fakturami VAT⁴⁰.

Zgodnie z przyjętym aktualnie w literaturze⁴¹ i orzecznictwie⁴² poglądem, zakład budżetowy nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁴³, bowiem nie wypełnia zakresu podmiotowego przepisu art. 2 ust. 2 tej ustawy, gdyż w obrocie nie występuje we własnym imieniu, lecz jedynie jako „część” osoby prawnej – JST – oraz nie ma zdolności sądowej w postępowaniu przed sądem gospodarczym. Zakład budżetowy, który jest reprezentowany przez swojego kierownika, zawiera również umowy cywilnoprawne o świadczenie usług komunalnych, z tym że stroną takiej umowy jest określona JST, gdyż kierownik zakładu budżetowego świadczącego określone usługi komunalne na podstawie umów cywilnoprawnych wyraża jedynie wolę tej jednostki i działa w jej imieniu.

Z unormowań tych wynika, że samorządowy zakład budżetowy, tworzony przez organ stanowiący JST poprzez wydzielenie z majątku tej jednostki i przekazanie temuż zakładowi do użytkowania wyposażenia w środki obrotowe oraz składniki majątkowe, jest formą organizacyjno-prawną sektora finansów publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania własne tworzącej go jednostki z zakresu gospodarki komunalnej, a koszty działalności pokrywa – co do zasady

⁴⁰ E. Sokołowska-Strug, *op. cit.*, s. 46 i n.

⁴¹ Z. Kubot, *Ustanie bytu prawnego komunalnego zakładu budżetowego w następstwie przekształcenia w spółkę gminy*, „Rejent” 1998, nr 5, s. 96.

⁴² Uchwała SN z dnia 25 kwietnia 1996 r., III C 34/96, OSNCP 1996, nr 8–9.

⁴³ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807, zastąpiona przez ustawę z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2018 r., poz. 646.

– z przychodów własnych, z możliwością wspierania dotacjami z budżetu JST.

Reasumując, należy stwierdzić, że samorządowy zakład budżetowy nie posiada osobowości prawnej, jest jednostką wyodrębnioną, w stosunku do tworzącej go JST pod względem organizacyjnym, majątkowym oraz finansowym, działa w imieniu podmiotu, który go utworzył (JST) oraz realizuje tylko zadania własne JST w zakresie gospodarki komunalnej o charakterze czynności użyteczności publicznej. Ponadto wydzielony dla zakładu budżetowego przez JST majątek publiczny, którym zarządza (użytkuje), stanowi własność tej jednostki.

2. Gmina jako podatnik VAT

Rozważania związane z rozliczaniem przez JST podatku VAT należy oprzeć na ustaleniach, czy JST posiada status podatnika podatku VAT. Inaczej mówiąc – czy JST można uznać za podmiot prowadzący samodzielną działalność gospodarczą? Tylko taki bowiem podmiot rozlicza podatek VAT (zarówno należny, jak i naliczony).

Zgodnie z art. 15 u.p.t.u. „podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”. Na podstawie zaś art. 15 ust. 6 u.p.t.u nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych

Z kolei art. 13 ust. 1 dyrektywy 112/2006/W stanowi: „Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą

podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami. Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji [...].”

Dyrektywa 112/2006/WE wprowadza więc inne niż polska ustawa kryterium pozwalające uznać organy władzy publicznej za podatników podatku VAT. Nie jest nim wykonywanie czynności na podstawie umów cywilnoprawnych (co zawiera u.p.t.u.), lecz taka forma działalności (zarówno w sferze publicznej, jak i prywatnej), która prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji rynkowej.

Rozbieżność tych regulacji powoduje określone konsekwencje. Zgodnie bowiem z krajowymi przepisami organ władzy zostanie uznany za podatnika zawsze, jeśli tylko będzie świadczył usługi na podstawie umowy cywilnoprawnej. Bez znaczenia pozostanie wówczas okoliczność naruszenia konkurencji (nawet znacznego). Natomiast w sytuacji, kiedy jego działanie rzeczywiście konkurencję tę zakłóci, nie stanie się podatnikiem, jeżeli nie zawarto powyższej umowy. Różnica ta była przedmiotem rozstrzygnięcia TSUE w sprawie C-408/06⁴⁴.

Trybunał uznał, że pewna agencja państwowa gromadząca i przetwarzająca odpłatnie dane pochodzące od producentów żywności prowadzi działalność gospodarczą, a więc powinna być uznana za podatnika podatku VAT. Z punktu widzenia polskich przepisów polskie sądy dokonywały wielokrotnie różnych interpretacji, eksponując różnice między sferą publiczną i prywatną, traktując je zazwyczaj jako jedyne kryterium oceny podmiotowości podatkowej organów władzy publicznej i nie zwracając uwagi na kwestie zakłóceń konkurencji wolnoryn-

⁴⁴ Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2007 r. C-408/06 *Landesanstalt für Landwirtschaft przeciwko Franzowi Götzowi*, Zb. Orz. 2007, s. I-11295, LEX nr 4866415.

kowej. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 26 lutego 2009 r.⁴⁵ stwierdził: „Kryterium decydującym o uznaniu organu (urzędu) władzy publicznej za podatnika VAT jest zachowywanie się nie jak organ władzy, lecz jak podmiot gospodarczy (przedsiębiorca) w stosunku do określonych transakcji lub czynności, co jest szczególnie uzasadnione w tych przypadkach, gdzie identyczne lub bardzo zbliżone czynności bądź transakcje mogą być dokonywane przez podmioty prywatne. Nabywanie nieruchomości w drodze zamiany opiera się na zasadach cywilnoprawnych, a zatem przystępując do takiej umowy organ nie działa z pozycji nadrzędnej, «w charakterze organu», a jedynie realizuje swe zadania z zakresu prawa publicznego w sposób dostępny dla podmiotów prywatnoprawnych”. Podobny pogląd wyraził WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 lutego 2007 r.⁴⁶, jak i NSA w wyroku z dnia 21 czerwca 2012 r.⁴⁷ Zwolnienie podmiotów prawa publicznego z podatku VAT stanowi wyjątek od ogólnej zasady opodatkowania każdej działalności gospodarczej, a przez to powinno być interpretowane w sposób ścisły. Nieopodatkowanie takich podmiotów już samo w sobie może zniechęcić potencjalnych konkurentów. Dlatego zwrot „prowadziłoby do” powinien uwzględniać nie tylko obecną, ale też potencjalną konkurencję, o ile oczywiście możliwość wejścia prywatnego inwestora na rynek jest realna, a nie hipotetyczna⁴⁸.

Na tle powyższych regulacji za krok w dobrym kierunku należy uznać wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2008 r.⁴⁹, gdzie sąd uznał, że JST, oddając grunt w użytkowanie wieczyste, nie wykonuje swoich czynno-

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2009 r., I FSK 1906/07, LEX nr 518694.

⁴⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r. III SA/Wa 4312/06, CBOSA.

⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2012 r., I FSK 1594/11, LEX nr 1216476. CBOSA.

⁴⁸ Wyrok TSUE z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko Isle of Wight Council i in.*, Zb. Orz. 2008, s. I-07203, LEX nr 436047.

⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2008 r., I FSK 116/07, „Monitor Podatkowy” 2008 nr 9, s. 32, CBOSA.

ści w sferze *imperium* lecz *dominium*, stąd powinna być traktowana jak podatnik podatku VAT. Jak podkreślił NSA, użytkowanie wieczyste jest instytucją prawa cywilnego, bowiem ustanawianie i znoszenie tego prawa, a także kształtowanie elementów jego treści odbywa się co do zasady poprzez oświadczenie woli stron, czyli czynności cywilnoprawne między właścicielem i użytkownikiem wieczystym. Uzasadniając swoje stanowisko, sąd użył zatem podobnych argumentów, a dodatkowo odwołał się również do zasady zakazu naruszania konkurencji.

Wyrok ten pozwolił wówczas mieć nadzieję, że sądy częściej będą brały pod uwagę kryterium naruszania konkurencji przy definiowaniu statusu podmiotowości prawnopodatkowej organów władzy publicznej – i tak też się stało.

Konstrukcja dyrektywy, zakładająca powszechność opodatkowania działalności gospodarczej przy szerokiej definicji działalności gospodarczej na potrzeby VAT sprawia, że bez takiego specyficznego wyłączenia organy te podlegałyby opodatkowaniu na zasadach ogólnych w odniesieniu do każdej prowadzonej działalności.

Dyrektywa kładzie nacisk na występowanie przez wspomniane organy w roli organów publicznych. Jeżeli natomiast podejmują one działalność, w ramach której mogą konkurować na rynku z innymi podmiotami (co polski ustawodawca dość nieszczęśliwie odniósł wyłączenie do czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych), wówczas w zakresie takiej działalności są podatnikami na zasadach ogólnych. Istotą takiej formuły jest przede wszystkim niedopuszczenie do zakłócenia konkurencji. Ponadto z orzecznictwa od dłuższego czasu jasno wynika, kto jest podatnikiem VAT, a więc gmina, a nie urząd gminny⁵⁰.

Konkludując, centralizacja PTU w JST, której obowiązkowe wprowadzenie nastąpiło z dniem 1 stycznia 2017 r., miała szeroki

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 23 marca 2010 r., I FSK 273/09; lub z 18 listopada 2008, I FSK 1148/07, CBOSA.

wpływ na cały sektor finansów publicznych. Należy zauważyć, że wraz z wprowadzeniem rzeczoności procesu sukcesorem praw i obowiązków podatkowych przysługujących pierwotnie jednostkom organizacyjnym, stała się JST, która je utworzyła. W związku z powyższym w praktycznym ujęciu samorządy przejęły obowiązek rozliczania swoich jednostek i zakładów budżetowych jeśli chodzi o PTU, co niewątpliwie zrodziło wiele obciążeń finansowych i organizacyjnych.

Prewspółczynnik odliczeń VAT

1. Uwagi wprowadzające

Dzień 1 stycznia 2016 r. przyniósł szereg bardzo istotnych zmian w zakresie realizacji prawa do pomniejszenia podatku należnego o wartość podatku naliczonego dla tych podatników, którzy wykorzystują zakupione towary i usługi do działalności mieszanej, tj. niezwiązanej wyłącznie ani z działalnością opodatkowaną podatkiem VAT, ani z działalnością pozostającą poza systemem VAT. Dotyczy to przede wszystkim JST, uczelni publicznych, a także podmiotów zajmujących się działalnością leczniczą. Ustawodawca wprowadził tzw. preproporcję. Realizacja prawa do odliczenia podatku naliczonego komplikuje się tym bardziej, gdy dokonany zakup towaru bądź usługi związany będzie z trzecim typem działalności – podlegającej opodatkowaniu VAT, ale korzystającej ze zwolnienia od podatku. Zastosowanie prewspółczynnika nie wyłącza bowiem stosowania proporcjonalnego odliczenia VAT opartego na tzw. strukturze sprzedaży, o której mowa w już obowiązującym art. 90 u.p.t.u. Nowa regulacja w sposób automatyczny wiąże się także z modyfikacją zasad w obszarze korekt wieloletnich stosowanych w przypadku zmiany przeznaczenia nabytych lub wytworzonych środków trwałych.

Z uzasadnienia projektu do wprowadzonych zmian wynika, że związane są w szczególności z koniecznością dostosowania przepisów u.p.t.u. do wyroku TSUE w sprawie C-511/10 *Finanzamt Hildesheim*

przeciwko *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*⁵¹ w powiązaniu z wyrokiem w sprawie C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* przeciwko *Finanzamt Göttingen*⁵² w zakresie zaproponowania przykładowych metod służących odliczaniu VAT w odniesieniu do produktów wykorzystywanych do celów mieszanych. W wyniku rozpoznania przedmiotowej sprawy TSUE orzekł, że w przypadku gdy podatnik wykonuje równocześnie działalność gospodarczą, podlegającą opodatkowaniu VAT, w tym zwolnioną z podatku, oraz działalność niepodlegającą opodatkowaniu, odliczenie podatku naliczonego od wydatków związanych z emisją papierów wartościowych jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować do działalności opodatkowanej. Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy te dwa rodzaje działalności należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę dyrektywy, i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdą działalność. Oznacza to, że instytucja prewspółczynnika ma zastosowanie do takich wydatków podatników, które służą jednocześnie i nierozzerwalnie wykonywaniu czynności opodatkowanych i niepodlegających u.p.t.u. Nowelizacja systemu rozliczeń podatku VAT nie objęła norm implikujących się z przepisu zawartego w art. 86 ust. 1 u.p.t.u. Wolą ustawodawcy podatkowego nie ulega zatem modyfikacji podstawowa zasada postępowania wskazująca, że jeśli tylko jest to możliwe, podatnik nie tylko powinien, ale wręcz jest zobowiązany kwalifikować odrębnie, które nabycia towarów i usług służą tylko czynnościom opodatkowanym,

⁵¹ Wyrok TSUE z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-511/10 *Finanzamt Hildesheim* przeciwko *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*, ZOTSis 2012/11/I-689.

⁵² Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* przeciwko *Finanzamt Göttingen*, ZOTSis 2008/3/I-1597.

które z nich tylko czynnościom zwolnionym, a które wyłącznie czynnościom, do których u.p.t.u. nie ma zastosowania⁵³.

Do końca 2015 r. brak było zarówno w u.p.t.u., jak i w dyrektywie regulacji normatywnych określających prawidłowe postępowanie podatnika w sytuacji, gdy nabywa towary i usługi, które służą zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych podatkiem VAT. Zgodnie z zasadami wykładni językowej⁵⁴ do końca 2015 r. wykonywanie czynności nieopodatkowanych ogólnym podatkiem obrotowym nie wpływało na prawo odliczenia podatku, jeśli poczynione zakupy przez podatnika służyły także czynnościom opodatkowanym lub też opodatkowanym, ale zwolnionym od VAT. W efekcie podatnik dysponuje prawem do pełnego odliczenia kwoty podatku naliczonego z faktury dokumentującej przedmiotowy zakup, pomimo iż jedynie częściowo wykorzystuje nabyty produkt do prowadzonej działalności gospodarczej związanej z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Wykładnia ta nie spełnia funkcji profiskalnej, ale jest zgodna z konstytucyjną zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Nie może bowiem być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym. Niejasne przepisy powinny być interpretowane w zgodzie z wykładnią *in dubio pro tributario*⁵⁵.

Kwestię konieczności ustawowego uregulowania problematyki odliczeń VAT w przypadku zakupów służących zarówno czynnościom

⁵³ Szerzej E. Skwierczyńska, *Preproporcjonalne i proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego od 2016 r. jako racjonalizacja mechanizmu podatku od towarów i usług*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 2016, Vol. 1, Sectio H, s. 651 i n.

⁵⁴ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Beck, Warszawa 1995; R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8.

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 223/13, CBOSA.

opodatkowanym, jak i nieopodatkowanym w sposób niepodzielny i nierozzerwalny wskazywano także w orzecznictwie krajowym⁵⁶. Wydaje się zatem, że w celu wypełnienia pewnej luki normatywnej, której istnienie z pewnością negatywnie wpływało na wysokość wpływów budżetowych z tytułu VAT, ustawodawca podatkowy zdecydował się na wprowadzenie nowych zasad odliczeń, wprowadzając instytucję prewspółczynnika. Regulacje te z założenia znacząco zwiększą wysokość podatku do zapłaty bądź zmniejszą wysokość podatku do zwrotu dla podatników, wobec których znajdują zastosowanie.

2. Właściwa metoda – wybór prewspółczynnika

Począwszy od 1 stycznia 2016 r. każdy podatnik, który wykonuje tzw. czynności mieszane, zobowiązany jest do zastosowania preporcjonalnej metody odliczenia naliczonego podatku VAT. Metoda ta ma bowiem zastosowanie do takich wydatków, które służą jednocześnie i nierozzerwalnie wykonywaniu czynności opodatkowanych i niepodlegających VAT. Nie zmienia się jednak podstawowa zasada wskazująca, że jeśli tylko jest to możliwe, podatnik powinien kwalifikować odrębnie, które nabycia towarów i usług służą tylko czynnościom opodatkowanym, które z nich tylko czynnościom zwolnionym, a które wyłącznie czynnościom, do których u.p.t.u. nie ma zastosowania.

Do końca 2015 r. brak było zarówno w u.p.t.u., jak i w dyrektywie 112/2006/WE regulacji normatywnych określających prawidłowe postępowanie podatnika w sytuacji, gdy nabywa towary i usługi, które służą zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i nieopodatkowanych VAT. W tym zakresie znamienna i obowiązująca dotychczas była uchwała składu 7 sędziów NSA z 24 października 2011 r.

⁵⁶ Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10, CBOSA.

(I FPS 9/10), w uzasadnieniu której wskazano, że wykonywanie czynności nieopodatkowanych VAT nie wpływa na prawo do odliczenia podatku, jeśli zakupy poczynione przez podatnika służą także czynnościom opodatkowanym lub też opodatkowanym i zwolnionym od VAT. Kwestię konieczności ustawowego uregulowania problematyki odliczeń VAT w przypadku zakupów służących zarówno czynnościom opodatkowanym, jak i nieopodatkowanym w sposób niepodzielny i nierozdzielny wskazywano zarówno w orzecznictwie krajowym, jak i w orzecznictwie TSUE (przykładowo w wyrokach: C-511/10; C-515/07⁵⁷; C-92/13⁵⁸).

Wprowadzane nowe zasady odliczeń mają wskazać podatnikowi, jak należy ustalić wartość podatku naliczonego pomniejszającego podatek należny w sytuacji, gdy zakupy służą działalności mieszanej – opodatkowanej i nieopodatkowanej VAT. Regulacje te w swej istocie znacząco zwiększą wysokość podatku do zapłaty bądź zmniejszą wysokość podatku do zwrotu, bowiem traci swe zastosowanie powołana uchwała składu 7 sędziów NSA z zaprezentowaną tam wykładnią *in dubio pro tributario*.

Pierwszym krokiem, jaki musi podjąć od 2016 r. podatnik realizujący działalność mieszaną, jest ustalenie prewspółczynnika, który pozwoli na procentowe wyodrębnienie wartości nabytych towarów i usług do celów działalności mieszanej. Zgodnie z art. 86 ust. 2a u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r. w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest moż-

⁵⁷ Wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 *Vereniging Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ZOTSiS 2009/2/I-839.

⁵⁸ Wyrok TSUE z dnia 10 września 2014 r. w sprawie C-92/13 *Gemeente’s-Hertogenbosch przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ZOTSiS 2014/9/I-2188.

liwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się przy zastosowaniu przewspółczynnika. Sposób jej określenia powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Ma to miejsce wtedy, gdy zapewnione będzie dokonanie pomniejszenia podatku należnego tylko w takiej części podatku naliczonego, która proporcjonalnie przypada na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane, a jednocześnie także obiektywnie (reprezentatywnie) odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza.

Preproporcję określa się procentowo w stosunku rocznym i zaokrągla w górę do najbliższej liczby całkowitej przy zastosowaniu dowolnych, ale uzasadnionych wskaźników przy zastosowaniu danych z roku poprzedzającego rok odliczeń (a więc w roku 2016 – w oparciu o dane z 2015 r.), np. wskazanych w art. 86 ust. 2c u.p.t.u.:

- 1) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
- 2) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
- 3) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;

- 4) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

Od razu zastrzec jednak należy, że jeśli podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności wskaźnik ten okazałby się niereprezentatywny, może zastosować inny, właściwszy (bardziej reprezentatywny) sposób określenia prewspółczynnika. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego. Także i w tym jednak przypadku podatnik ma prawo wyboru innego prewskaźnika, o ile tylko jest on bardziej reprezentatywny i ma uzasadnienie z uwagi na specyfikę jego działalności gospodarczej.

Ustalając wartość prewskaźnika, podatnik nie powinien brać pod uwagę obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych, oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jak też gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika, a używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności. Ponadto pomija się pomocnicze transakcje w zakresie nieruchomości i pomocnicze transakcje finansowe, tj. usługi wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 – w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 u.p.t.u. w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych,

podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Natomiast art. 86 ust. 2a stanowi, że w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie – gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Ustawodawca wskazuje, że sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć⁵⁹.

W myśl art. 86 ust. 2b u.p.t.u. sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

- 1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
- 2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym prze-

⁵⁹ Zob. także J. Pęczek-Czerwińska, *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Warszawa 2016, s. 222 i n.

pisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

3. Dedykowany prewspółczynnik dla niektórych podatników

Przepis art. 86 ust. 22 u.p.t.u. stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego. Realizując ustawową delegację, dnia 17 grudnia 2015 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (dalej: rozporządzenie), które weszło w życie dnia 1 stycznia 2016 r. Rozporządzenie przedstawia szczegółowe zasady określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej uznanego za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanych przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć, czyli zasady określania tzw. prewspółczynnika, m.in. dla JST.

❖ jednostki samorządu terytorialnego

W przypadku JST sposób określenia proporcji ustala się odrębnie dla każdej z jej jednostek organizacyjnych. W przypadku urzędu obsługującego JST proporcję tę oblicza się według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący JST, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,

D_{UJST} - dochody wykonane urzędu obsługującego JST.

Przez dochody wykonane urzędu obsługującego JST rozumie się dochody obejmujące:

- dochody publiczne,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, w rozumieniu ustawy o finansach publicznych

wynikające ze sprawozdania rocznego z wykonania budżetu JST, pomniejszone o pozycje wymienione w par. 2 pkt 9) rozporządzenia.

Natomiast w przypadku jednostki budżetowej proporcję oblicza się według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{D}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- D - dochody wykonane jednostki budżetowej.

Przez dochody wykonane jednostki budżetowej rozumie się dochody:

- obejmujące dochody publiczne w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dochodów, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 4 lit. b)–d) i pkt 5 ustawy o finansach publicznych,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, zrealizowane lub otrzymane przez tę jednostkę, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego jednostki budżetowej oraz planu dochodów i wydatków zgromadzonych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jeżeli dana jednostka budżetowa prowadzi taki rachunek, powiększone o kwotę stanowiącą równowartość środków wymienionych w par. 2 pkt 10) rozporządzenia.

Samorządowy zakład budżetowy jest zaś szczególną jednostką organizacyjną, którą mogą utworzyć JST. Specyfika samorządowego zakładu budżetowego związana jest ze sposobem budżetowania, który określa się mianem budżetowania netto⁶⁰. Jednostka ta odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając jednocześnie koszty swojej działalności z przychodów własnych.

Część działalności, która może być wykonywana przez samorządowy zakład budżetowy, podlega opodatkowaniu VAT, ale jednocześnie daje pełne prawo do pomniejszenia VAT należnego o VAT naliczony z faktur zakupowych. Inna część działalności korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 u.p.t.u., co powoduje, że samorządowy zakład budżetowy nie posiada prawa do dokonywania odliczeń VAT w tym zakresie. Pozostała część świad-

⁶⁰ N. Gajl, *Formy budżetowania*, „Finanse” 1964, nr 8; A. Gorgol, *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych* [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2017, s. 43; C. Kosikowski, *Formy prawne budżetowania* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL: Instytucje budżetowe*, t. 2, Ossolineum 1982, s. 307–309.

czeń, jakie mogą zostać nałożone na samorządowy zakład budżetowy, nie daje się zakwalifikować jako działalność gospodarcza w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. (z uwagi na regulację art. 15 ust. 6 tej ustawy), co oznacza, że nie tylko nie daje prawa do dokonywania odliczeń VAT naliczonego, ale przede wszystkim nie materializuje zobowiązania podatkowego, a tym samym nie generuje VAT należnego. W tym bowiem zakresie samorządowy zakład budżetowy nie działa jako podatnik VAT. Powyższe rodzi także skutki w zakresie prawa do dokonywania odliczeń VAT naliczonego. Podstawową zasadą mechanizmu funkcjonowania PTU jest obligatoryjne przyporządkowywanie podatku VAT z faktur zakupowych do poszczególnych rodzajów działalności ze względu na kryterium przeznaczenia przedmiotu zakupu (towaru lub usługi). Każdorazowo, gdy jest to możliwe, podatnik musi dokonać wyodrębnienia kwot podatku podlegających oraz niepodlegających odliczeniu (z uwagi na przeznaczenie przedmiotu zakupu jako służącego działalności zwolnionej z VAT lub będącej poza zakresem przedmiotowym u.p.t.u.).

Prewskażnik jest narzędziem normatywnym, pozwalającym dokonać podziału wartości podatku VAT z faktur zakupowych związanych z działalnością mieszaną, która służy jednocześnie i nierozdzielnie działalności gospodarczej samorządowego zakładu budżetowego oraz realizacji świadczeń pozostających poza zakresem przedmiotowym VAT⁶¹. W wyniku ustalenia wartości procentowej prewskaznika podatnik zyskuje możliwość obiektywnego wyodrębnienia – z całej kwoty daniny ujętej na fakturze zakupowej – tej części podatku, która „przypada” na działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u. Ponieważ jednak działalność ta może podlegać częściowo także zwolnieniu przedmiotowemu, o którym mowa w art. 43 ust. 1 u.p.t.u., może zajść konieczność zastosowania drugiego narzędzia – wskaźnika proporcji

⁶¹ E. Skwierczyńska, *Optymalny sposób wyliczenia prewspółczynnika dla samorządowego zakładu budżetowego – publikacja*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 4.

sprzedaży opodatkowanej względem całego obrotu podatnika (opodatkowanego i zwolnionego z VAT). W efekcie samorządowy zakład budżetowy uzyskuje oszacowaną wartość podatku naliczonego, o którą może (każdy podatnik VAT posiada prawo, a nie obowiązek do dokonywania odliczeń), ale jednocześnie powinien (JSFP podlegają bowiem reżimowi ustawy o dyscyplinie finansów publicznych) pomniejszyć wartość podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym VAT.

Do chwili wydania wyroku TSUE z 29 września 2015 r. (C-276/14) – odnoszącego się do możliwości uzyskania charakteru podatnika przez jednostki budżetowe i konstytuującego rozstrzygnięcie sądu krajowego zawarte w uchwale NSA z dnia 24 czerwca 2013 r. (I FPS 1/13) – w znakomitej większości interpretacji indywidualnych czy w judykaturze⁶² dominował pogląd, że samorządowy zakład budżetowy jest odrębnym od założycielskiej gminy podatnikiem VAT. Linia wykładni przepisów art. 15 ust. 1 i ust. 2 u.p.t.u. w odniesieniu do samorządowych zakładów budżetowych uległa gwałtownej zmianie w chwili roz-

⁶² Już w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 18 października 2011 r. (I FSK 1369/10), CBOSA, sąd wskazał, że „realizacja przez samorządowy zakład budżetowy zadań własnych tworzącej go jednostki samorządu terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej w zakresie gospodarki komunalnej nie stanowi świadczeń (usług w rozumieniu art. 8 u.p.t.u.) podlegających opodatkowaniu VAT pomiędzy tymi podmiotami, co nie wyklucza ich opodatkowania z tytułu ich odpłatnego świadczenia na rzecz podmiotów zewnętrznych (konsumentów czynności w zakresie gospodarki komunalnej)”. NSA orzekł również, że „uwzględnić należy, że jak wynika z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych (zob. wyroki TSUE z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. *Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, Zb. Orz. 1994, s. I-00743, oraz z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 *Krennemer Golf & Country Club v Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2002, s. I-03293). W sytuacji natomiast, jaka jest przedmiotem analizy w tej sprawie, mimo takiego stopnia wyodrębnienia zakładu budżetowego ze struktury tworzącej go jednostki samorządowej, które pozwala na uznanie go za samodzielnie od tej jednostki podatnika VAT, realizacja zadań własnych tej jednostki przez jego zakład budżetowy nie tworzy pomiędzy tymi podmiotami takiego stosunku prawnego, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, pozwalających na ich opodatkowanie VAT”.

strzygnięcia wydanego przez NSA w uchwale 7 sędziów z dnia 26 października 2015 r. (I FPS 4/15). Orzeczenie to było wynikiem postanowienia z dnia 17 marca 2015 r. (I FSK 1725/14). Skład orzekający ostatecznie stwierdził, że gmina ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ samorządowy zakład budżetowy, do którego przekazywana jest inwestycja, nie stanowi odrębnego podatnika VAT, jako że nie spełnia „wymogu samodzielności”, o którym mowa w definicji działalności gospodarczej z art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Pozostawiając na boku dalece złożoną analizę podmiotowości prawnej samorządowych zakładów budżetowych w kontekście rozliczeń VAT, wypada się jedynie nie zgodzić z zapadłym rozstrzygnięciem. Jest to determinowane przesłankami wynikającymi z ustawy normującej ten podatek, a także z charakteru prawnego samorządowych zakładów budżetowych określonego w u.f.p.

Wzór pozwalający określić prewskaźnik w samorządowych zakładach budżetowych (§ 3 ust. 4 rozporządzenia) jest następujący:

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządowy zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu JST z działalności gospodarczej,
- P - przychody wykonane przez samorządowy zakład budżetowy.

gdzie „A” oznacza roczny obrót z działalności gospodarczej samorządowego zakładu budżetowego (jako część obrotu JST); jest to równowartość ustalonej w skali zakońzonego roku kalendarzowego podstawy opodatkowania określonej na potrzeby podatku VAT zgodnie z następującymi przepisami u.p.t.u.:

- art. 29a (ogólna podstawa opodatkowania – wszystko, co stanowi zapłatę),
- art. 32 (rynkowa wartość przedmiotu świadczenia zrealizowanego między podmiotami powiązanymi),
- art. 119 (przy wykonywaniu usług turystyki podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku),
- art. 120 ust. 4–5 (przy dostawie towarów używanych, dzieł sztuki lub dzieł kolekcjonerskich podstawą opodatkowania jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia pomniejszona o kwotę podatku).

Powyższe oznacza, że do obrotu określonego symbolem „A” nie wlicza się obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności. Nie wlicza się także obrotu z tytułu transakcji:

- 1) pomocniczych w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- 2) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 (transakcje finansowe, walutowe, kredytowe itd.) – w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

W istocie nie można więc ustalić wartości „A”, bazując wyłącznie na danych widocznych w sprawozdaniu z wykonania planu finansowego przez samorządowy zakład budżetowy. Należy posiłkować się danymi wynikającymi z deklaracji VAT-7 (lub jej odpowiednika) oraz rejestrów sprzedaży za poszczególne okresy rozliczeniowe VAT. Nie ulega jednak wątpliwości, że dane te muszą być zgodne z danymi implikującymi się ze sprawozdania Rb-30s.

Symbol „P”

Poprzez przychody wykonane przez samorządowy zakład budżetowy rozumie się przychody zakładu budżetowego w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, w tym dotacje przekazane temu zakładowi z budżetu gminy i pomniejszone o kwoty dotacji, które zostały zwrócone (wynikające ze sprawozdania z wykonania planu finansowego), z których zakład ten pokrywał koszty swojej działalności, wykonując przypisane mu zadania JST, z wyjątkiem odsetek od środków na rachunkach bankowych zaliczonych do przychodów z mienia tego zakładu budżetowego oraz odszkodowań należnych temu zakładowi innych niż odszkodowania stanowiące zapłatę, o której mowa w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

Do wyliczenia prewskaźnika należy wziąć pod uwagę przychody wykonane jednostki. Zgodnie zaś z art. 5 ust. 1 pkt 4 u.f.p. przychody publiczne JSFP mogą mieć charakter pozagospodarczy w zakresie, w jakim pochodzą:

- 1) ze sprzedaży papierów wartościowych,
- 2) z prywatyzacji majątku JST,
- 3) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych,
- 4) z otrzymanych pożyczek i kredytów,
- 5) z innych operacji finansowych.

Przychody publiczne JSFP mogą mieć swoje źródło w prowadzonej przez nie działalności, ale mogą także pochodzić z innych źródeł.

Z zakresu przedmiotowego symbolu „P” należy wyłączyć przychody uzyskane z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez JST lub jednostkę organizacyjną JST do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane od-

powiednio do środków trwałych JST lub jednostki organizacyjnej JST – używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;

2) transakcji:

- pomocniczych w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy – w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Przychody samorządowych zakładów budżetowych pochodzą zatem głównie z poniższych kategorii:

- najem, dzierżawa, i inne o podobnym charakterze,
- zadania wykonywane w ramach działalności podstawowej,
- wpływy z odsetek,
- dotacje.

❖ prewspółczynnik w branży wodno-kanalizacyjnej

Zgodnie z u.p.t.u. i rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników, w ramach jednej JST występuje tyle zasad odliczeń VAT, ile ma ona jednostek organizacyjnych (tj. jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych). Tak więc jeden podatnik – gmina – ma niejednolite i często niespójne odliczenia VAT w swojej deklaracji VAT. Urząd gminy zaczął od 2017 r. pełnić funkcję *quasi*-biura rachunkowego dla pozostałych jednostek organizacyjnych.

Jednym z najistotniejszych zadań własnych gmin jest dostawa wody i odbiór ścieków. Do końca 2016 r. w ramach tego zadania gminy odliczały 100% VAT – na wszystko wystawiając faktury z 8% VAT. Od 2017 r. pojawił się problem, bowiem zagadnienie to było przed-

miotem kilku odmiennych interpretacji indywidualnych. I tak przykładowo, w rozstrzygnięciu z dnia 25 maja 2016 r. (IBPP3/4512-188/16/ASz) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał, że świadczenie usług wodno-kanalizacyjnych na rzecz jednostek budżetowych gminy jest czynnością wewnętrzną, dokonywaną dla celów własnych tej gminy. Tym samym w ramach gospodarki wodno-ściekowej urząd gminy nie prowadzi działalności, która skutkowałaby powstawaniem czynności wykonywanych poza zakresem podatku VAT (nie wykonuje czynności „innych niż działalność gospodarcza”). Nie będzie on zatem zobowiązany do stosowania współczynnika, o którym mowa w art. 86 ust. 2a u.p.t.u., w odniesieniu do zakupów związanych ze świadczeniem tych usług. Innymi słowy gmina może odliczyć 100% VAT.

Przywołana interpretacja z dnia 25 maja 2016 r. była rozstrzygnięciem korzystnym dla gmin. Okazało się jednak, że nieostatecznym. W interpretacji z dnia 9 grudnia 2016 r. (2461-IBPP3.4512.619.2016.1.JP) ten sam organ, czyli Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, wskazał, że skoro gmina wykorzystuje infrastrukturę wodociągowo-kanalizacyjną w celu świadczenia usług dostarczania wody i odprowadzania ścieków nie tylko na rzecz odbiorców zewnętrznych, ale także na rzecz jednostek organizacyjnych, to od dnia centralizacji wydatki związane ze świadczeniem tych usług nie będą – wbrew stanowisku gminy – dotyczyły wyłącznie działalności opodatkowanej, lecz również działalności wykonywanej poza zakresem VAT. Działalność gminy (jako jednego podatnika) obejmuje bowiem także zadania publiczne niebędące działalnością gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u., a zatem niepodlegającą opodatkowaniu tym podatkiem. W konsekwencji gmina powinna odliczać VAT według metody prewspółczynnika.

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z dnia 9 stycznia 2017 r. (1061-IPTPP3.4512.633.2016.2.ALN) potwierdził konieczność stosowania prewspółczynnika przez gminy. Jednocześnie nie zgodził się na stosowanie – dla rozliczeń VAT dotyczących sieci wod-

no-kanalizacyjnych – innego sposobu wyliczenia prewspółczynnika niż metoda przychodowa wskazana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników. Organ wyjaśnił, że sposób zaproponowany przez gminę nie może być uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez nią działalności i dokonywanych nabyć, ponieważ odnosi się tylko do jednego z rodzajów prowadzonej przez gminę działalności (zadań z zakresu gospodarki wodno-kanalizacyjnej), podczas gdy gmina wykonuje również inne czynności niepodlegające opodatkowaniu i skutkujące nienaliczaniem VAT należnego (np. budowa oraz utrzymanie ogólnodostępnej infrastruktury gminnej w postaci oświetlenia, chodników czy placów zabaw). Według organu właściwy sposób wyliczenia wartości prewspółczynnika określa wskazane rozporządzenie.

Sądy administracyjne także nie wypracowały wspólnej linii interpretacyjnej. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 28 września 2017 r. o sygn. akt I SA/Wr 695/17 oddalił skargę gminy, przyznając rację organowi podatkowemu, podczas gdy inny sąd – WSA w Rzeszowie – w wyroku z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 493/17 wskazał, iż „przyznanie prawa opcji podatkowej podatnikowi w u.p.t.u. przy wyborze prewspółczynnika, choć ograniczone przez rozporządzenie, opiera się na tym, że to przecież podatnik najlepiej jest zorientowany w specyfice prowadzonej przez siebie działalności i zna jej uwarunkowania determinujące dobór sposobu określenia proporcji uwzględniającego specyfikę działalności i dokonywanych nabyć. Jeżeli organ w skarżonej interpretacji uważa inaczej, powinien podać racjonalne, rzeczowe powody swojego stanowiska w nawiązaniu do konkretnych elementów podanego we wniosku stanu faktycznego, ewentualnie uzupełnionego na wezwanie organu dostrzegającego taką konieczność, oraz stanowiska wnioskodawcy. Tymczasem, zdaniem tut.

Sądu, treść skarżonej interpretacji w sposób arbitralny narzuca gminie sposób wyliczenia zakresu proporcji wskazany w rozporządzeniu, odpowiedni do formy organizacyjnej prowadzenia działalności, tak jakby miał charakter obligatoryjny, prawnie wiążący, co przecież pozostaje w sprzeczności z dyspozycją art. 86 ust. 2h ustawy o VAT”.

❖ samorządowa instytucja kultury

W przypadku samorządowej instytucji kultury proporcję ustala się według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury,
- P - przychody wykonane samorządowej instytucji kultury.

Ustawodawca zaznacza przy tym, że przychody wykonane samorządowej instytucji kultury nie obejmują przychodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez samorządową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych samorządowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności;
- 2) transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,

- b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

❖ uczelnia publiczna

Zgodnie z art. 86 ust. 2a u.p.t.u. w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do tzw. celów mieszanych w ramach wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, a jednocześnie gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, oblicza się zgodnie ze „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Powyższy przepis wprowadził do u.p.t.u. instytucję tzw. prewspółczynnika VAT. Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2015 r., poz. 605; dalej jako: ustawa zmieniająca) – instytucja ta będzie określała, co „będzie stanowiło kwotę podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych. Zgodnie z proponowanym przepisem w przypadku nabycia towarów i usług, wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem wykorzystania na cele osobiste, do których może mieć zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 u.p.t.u.), w sytuacji gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej”.

W tym miejscu zaznaczyć trzeba, że fundamentalną zasadą przy dokonywaniu odliczeń VAT jest dokonywanie przyporządkowania wartości podatku VAT naliczonego do określonego rodzaju działalności:

Tabela 1. Proces ustalenia wartości podatku naliczonego VAT

Rodzaj działalności	Kwalifikacja prawa do odliczenia	Wartość odliczenia
działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT opodatkowana (np. najem, projekty komercjalizowane)	Pełne prawo do odliczenia VAT	100% VAT z faktury
działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT zwolniona (np. kształcenie studentów studiów niestacjonarnych)	Brak prawa do odliczenia VAT	0% VAT z faktury
działalność inna niż gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT (np. wydawanie decyzji administracyjnych, kształcenie studentów studiów stacjonarnych nieodpłatnych)	Brak prawa do odliczenia VAT	0% VAT z faktury

Źródło: opracowanie własne.

Niemniej jednak pojemna kategoria zakupów obejmuje wydatki, które jednocześnie i nierozdzielnie służyć będą zarówno działalności opodatkowanej VAT, jak również działalności innej niż gospodarcza w rozumieniu u.p.t.u. (tzw. działalności niepodlegającej VAT). W konsekwencji braku możliwości dokonania rzetelnego wyodrębnienia kwot podatku VAT z faktury zakupowej uczelnia zobligowana będzie do stosowania prewspółczynnika od 1 stycznia 2016 r.

Zgodnie z przepisami zawartymi w § 6 ww. rozporządzenia MF w przypadku uczelni publicznej sposób określania prewspółczynnika został ustalony następującym wzorem:

$$X = \frac{A \cdot 100}{A + F}$$

Wartość X oznacza wysokość prewskaznika, zaś symbolami „A” i „F” ustawodawca objął kolejno roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej i sumę wykorzystanych przez uczelnię środków obejmującą określone środki, przy czym obie te wartości powinny zostać ustalonego zgodnie ze sprawozdaniem z wykonania planu rzeczowo-finansowego jednostki.

Symbol „A”

Roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej to równowartość ustalonej w skali zakończonego roku kalendarzowego podstawy opodatkowania ustalonej na potrzeby podatku VAT zgodnie z art. 29a (ogólna podstawa opodatkowania – wszystko, co stanowi zapłatę), art. 32 (rynkowa wartość przedmiotu świadczenia zrealizowanego między podmiotami powiązаныmi), art. 119 (przy wykonywaniu usług turystyki podstawą opodatkowania jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku) oraz art. 120 ust. 4–5 u.p.t.u. (przy dostawie towarów używanych, dzieł sztuki lub dzieł kolekcjonerskich podstawą opodatkowania jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku).

Symbol „F”

Symbolem tym oznaczono zróżnicowane wewnętrznie środki stanowiące wpływy do uczelni publicznej obejmujące określone dotacje oraz środki na finansowanie nauki, według poniższej specyfikacji:

- 1) dotacje oraz inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na realizację zadań wskazanych w art. 94 ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2012 r., poz. 572, ze zm.), z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na:

- a) zadania związane z bezzwrotną pomocą materialną dla studentów w zakresie określonym w art. 173 ust. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz dla doktorantów w zakresie określonym w art. 199 ust. 1 tej ustawy, jak również na realizowane w ramach tej dotacji zadania, o których mowa w art. 94 ust. 2 tej ustawy,
 - b) specjalne stypendia naukowe dla doktorantów oraz specjalne stypendia naukowe dla studentów, inne niż określone w lit. a),
- 2) środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez uczelnię w danym roku, w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r., poz. 1620 oraz z 2015 r., poz. 249 i 1268) oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze, przeznaczone na realizację przez tę uczelnię w danym roku badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich uczestniczących w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

❖ państwowa instytucja kultury

Zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia w przypadku państwowej instytucji kultury proporcję ustala się według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{P}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury,
- P - przychody wykonane państwowej instytucji kultury.

Przychody wykonane państwowej instytucji kultury nie obejmują przychodów uzyskanych z tytułu:

- 1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez państwową instytucję kultury do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych państwowej instytucji kultury – używanych na potrzeby prowadzonej przez tę instytucję działalności;
- 2) transakcji:
 - a) pomocniczych w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Podstawą prawną funkcjonowania instytucji kultury są przepisy ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2012 r., poz. 406 ze zm.) określającej zasady tworzenia i działania instytucji kultury. Zgodnie z przepisami art. 1 ust. 1, 2 i 3 ww. ustawy działalność kulturalna polega na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Państwo sprawuje mecenat nad działalnością kulturalną polegający na wspieraniu i promocji twórczości, edukacji i oświaty kulturalnej, działań i inicjatyw kulturalnych oraz opieki nad zabytkami. Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego może wspierać finansowo w ramach mecenatu państwa realizację planowanych na dany rok zadań związanych z polityką kulturalną państwa, prowadzonych przez instytucje kultury i inne podmioty nienależące do sektora finansów publicznych.

Ustawodawca wskazuje, że formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są w szczególności: teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury,

ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury.

W myśl art. 8 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, ministrowie oraz kierownicy urzędów centralnych organizują działalność kulturalną, tworząc państwowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym.

Stosownie do art. 28 ust. 1 ustawy instytucja kultury pokrywa koszty bieżącej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. W myśl zaś art. 28 ust. 1b ww. ustawy państwowe instytucje kultury mogą otrzymywać dotacje celowe z budżetów JST na zadania ważne z punktu widzenia regionalnej polityki rozwoju w zakresie rozwoju kultury, w tym dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji.

Natomiast przepisy art. 28 ust. 2 i 3 stanowią, że przychodami instytucji kultury są przychody z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży składników majątku ruchomego, przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych, dotacje podmiotowe i celowe z budżetu państwa lub JST, jak również środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych oraz z innych źródeł. Organizator przekazuje instytucji kultury środki finansowe w formie dotacji.

Wskazać należy, że art. 86 ust. 2a u.p.t.u. ma zastosowanie jedynie do sytuacji, w których nabywane towary i usługi wykorzystywane są zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza w przypadku, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe. W takich okolicznościach kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej.

Podstawową przesłanką warunkującą stosowanie przepisu art. 86 ust. 2a ustawy jest więc wykonywanie przez podatnika czynności „innych niż działalność gospodarcza” (z wyjątkiem wykorzystania na cele osobiste, do których może mieć zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy). Podkreślenia wymaga, że dla stwierdzenia, czy działalność lub czynności stanowią „cele inne niż związane z działalnością gospodarczą” znaczenie ma, czy mieszczą się one w przedmiocie działalności danej jednostki.

Prowadzoną działalność gospodarczą i jej cele należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej podanej w art. 15 ust. 2 i 3 ustawy. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej u podatnika mogą wystąpić działania czy sytuacje, które nie generują opodatkowania VAT. „Towarzyszą” one działalności gospodarczej i nie stanowią obok niej odrębnego przedmiotu działalności podatnika. Nie podlegają one opodatkowaniu VAT, jednakże ich występowanie nie oznacza, że u podatnika występują czynności wykonywane poza działalnością gospodarczą. Za czynności zrównane z czynnościami wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej uznaje się także nieodpłatną dostawę towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy. Uzasadnia to fakt, że chociaż czynności te z definicji nie mają związku z działalnością gospodarczą, w przypadkach określonych w tych przepisach następuje obowiązek naliczenia VAT.

Natomiast przez cele inne rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy (przykładowo – działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową).

W przypadku więc wykonywania obok czynności, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, również czynności niegenerujących opodatkowania VAT, w pierwszej kolejności należy dokonać oceny, czy czynności te można uznać za odrębny, obok działalności gospodar-

czej, przedmiot działalności podatnika, czy też czynności te towarzyszą działalności gospodarczej. W przypadku stwierdzenia, że czynności nieodpłatne stanowią odrębny obok działalności gospodarczej przedmiot działalności, w celu odliczenia podatku naliczonego (jeżeli nie będzie możliwe przypisanie go w całości do działalności gospodarczej) wystąpi obowiązek stosowania zasad, o których mowa w art. 86 ust. 2a–2 h ustawy⁶³.

❖ instytut badawczy

Na podstawie przepisu § 7 rozporządzenia w przypadku instytutu badawczego proporcję ustala się według wzoru:

$$X = \frac{A \times 100}{A+B}$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

- X - proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej,
- A - roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego,
- B - środki na finansowanie nauki do wysokości poniesionych kosztów przez instytut badawczy w danym roku, w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki oraz inne dotacje lub środki o podobnym charakterze – przeznaczone przez ten instytut w danym roku na realizację badań naukowych, prac rozwojowych oraz innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, z wyłączeniem dotacji przeznaczonych na stypendia dla uczestników studiów doktoranckich biorących udział w realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych.

⁶³ Tak również Szef Krajowej Administracji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 czerwca 2017 r., 0114-KDIP4.4012.153.2017.1.AS, <http://sip.gov.pl> (dostęp 2.04.2018 r.).

Instytuty badawcze działają na podstawie ustawy o instytutach badawczych. Zgodnie z art. 1 ust. 1 tej ustawy instytutem badawczym jest państwowa jednostka organizacyjna wyodrębniona pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce. Instytuty badawcze posiadają osobowość prawną. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych do podstawowej działalności instytutu badawczego należą trzy obszary: prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki oraz wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych. Na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 736) instytut badawczy w związku z prowadzoną działalnością podstawową może wykonywać szereg czynności, w szczególności: upowszechniać wyniki badań naukowych i prac rozwojowych, wykonywać badania i analizy oraz opracowywać opinie i ekspertyzy w zakresie prowadzonych badań naukowych i prac rozwojowych, prowadzić działalność normalizacyjną, certyfikacyjną i aprobową, prowadzić działalność w zakresie informacji naukowej, technicznej i ekonomicznej, wynalazczości oraz ochrony własności przemysłowej i intelektualnej, a także wspierającą innowacyjność przedsiębiorstw, oraz prowadzić działalność wydawniczą związaną z prowadzonymi badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi. Instytut naukowy może także prowadzić studia podyplomowe i doktorantki oraz inne formy kształcenia, w tym szkolenia i kursy dokształcające oraz inną działalność. Działalność instytutów badawczych obejmuje zatem czynności, które mogą podlegać opodatkowaniu VAT, korzystać ze zwolnienia od podatku, jak również pozostawać poza obszarem VAT. Dlatego też przepisy o prewspółczynniku

będą dotyczyły tylko tych instytucji badawczych, które wykonują działalność gospodarczą i działalność inną niż gospodarcza⁶⁴.

4. Prewspółczynnik a współczynnik struktury sprzedaży

Wprowadzenie prewspółczynnika nie spowodowało, że straciła na aktualności zasada proporcjonalnego odliczenia VAT w oparciu o tzw. strukturę sprzedaży wynikającą z regulacji art. 90 ust. 2–12 u.p.t.u. Tzw. metoda struktury nie jest instytucją nową dla podatników. Ma ona jednak zastosowanie do takich nabyć, które dotyczą zarówno czynności opodatkowanych VAT, jak i od VAT zwolnionych. Ten rodzaj odliczenia VAT nie wpływa na stosowanie prewspółczynnika, jak również nie wyłącza jego zastosowania. Obie metody na gruncie nowych regulacji dotyczą innej kategorii zakupów. Podatnik zobowiązany jest zatem każdorazowo i w pierwszej kolejności ustalić, na potrzeby której działalności (opodatkowanej, zwolnionej, niepodlegającej) dokonuje zakupu. Jednoznaczne i dychotomiczne podzielenie nabyć może nie być (i zazwyczaj nie jest) możliwe. Nabywane towary i usługi mogą mieć charakter służący tzw. działalności mieszanej: opodatkowanej i nieopodatkowanej; opodatkowanej i zwolnionej; zwolnionej i nieopodatkowanej; opodatkowanej, zwolnionej i nieopodatkowanej.

5. Prewspółczynnik w korektach wieloletnich

W odniesieniu do towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatkach dochodowych są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających

⁶⁴ J. Pęczek-Czerwińska, *op. cit.*, s. 235.

amortyzacji, a także do gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, zastosowanie ma korekta wieloletnia. Takie zasady podyktowane są faktem, że z uwagi na zazwyczaj wieloletni okres użytkowania towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustawodawca przyjmuje zasadę dokonywania cząstkowej i równomiernej korekty w dłuższym czasie (dla nieruchomości przez 10 lat, zaś dla pozostałych składników majątku przez 5 lat). W przypadku rzeczy ruchomych okres korekty wynosi 5 lat, zaś nieruchomości (w tym gruntów) – 10 lat. W związku z tym co rok podlega odpowiednio korekcie 20% wartości podatku naliczonego albo 10% wartości podatku naliczonego⁶⁵.

Regulacje w zakresie realizacji prawa do odliczenia VAT obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. zdają się jeszcze bardziej komplikować złożony system podatku VAT oraz jego szczególnego elementu – korekt VAT naliczonego. Zmiany te bezspornie zmniejszają wartość podatku do odliczenia w ramach nabyć wykorzystywanych do tzw. mieszanych działalności.

Z uwagi na to, że odbiorcą podatkowych aktów prawnych są przede wszystkim podatnicy, wśród których nie wszyscy są specjalistami w zakresie prawa, można pokusić się o stwierdzenie możliwości przekroczenia przez ustawodawcę podatkowego pewnego poziomu nawarstwienia przepisów prawnych, a przez to przekroczenia poziomu ich niejasności. To zaś może stanowić przesłankę do stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego⁶⁶.

⁶⁵ Zob. także E. Skwirczyńska, *Prewspółczynnik w systemie korekt VAT*, „Prawo Finansów Publicznych” 2015 nr 12.

⁶⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 2 maja 2002 r., K 6/02.

E-deklaracje, likwidacja rozliczeń kwartalnych i sankcje VAT

1. E-deklaracje

Nowelizacja u.p.t.u. z dnia 1 grudnia 2016 r.⁶⁷ wprowadziła e-deklaracje VAT, tj. powszechny obowiązek składania do właściwych urzędów skarbowych deklaracji dla celów rozliczenia podatku VAT (w tym głównie VAT-7 i VAT-27) za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Od 1 stycznia 2017 r. obowiązek ten wprowadzono już bezwzględnie dla niektórych grup podatników. Natomiast wszyscy podatnicy zobligowani są do składania e-deklaracji od 1 stycznia 2018 r. Zgodnie z art. 99 ust. 11 b u.p.t.u. „deklaracje, o których mowa w ust. 1–3, 3c–6, 8–9 i 11a, składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej”.

Do składania deklaracji w formie elektronicznej od 1 stycznia 2017 r. zobligowane są trzy grupy podatników. Pierwsza grupa to podatnicy będący dostawcami towarów lub świadczącymi usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, oraz będący nabywcami tych towarów lub usług (dotyczy podatników dokonujących transakcji w ramach tzw. „odwrotnego obciążenia”). Grupa druga to podatnicy obowiązani do składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji, informacji oraz rocznego obliczenia podatku dotyczącego podatku od osób

⁶⁷ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 2024.

fizycznych lub od osób prawnych. Trzecią grupę natomiast stanowią podatnicy obowiązani do zarejestrowania się jako podatnicy VAT UE.

Wprowadzenie obowiązku składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest możliwe z uwagi na coraz większe upowszechnienie takiego rodzaju środków komunikacji. Wprowadzone zmiany obejmują także obowiązek składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej: informacji podsumowujących w obrocie krajowym (dotyczy informacji składanych przez dostawców towarów i świadczących usługi objęte odwrotnym obciążeniem na druku VAT-27), a także informacji podsumowujących (dotyczy transakcji wewnątrzwspólnotowych VAT-UE) oraz korekt tych deklaracji⁶⁸.

2. Likwidacja możliwości rozliczeń kwartalnych

Kolejna zmiana wprowadzona tą samą ustawą z grudnia 2016 r., dotycząca deklaracji VAT to ograniczenie możliwości dokonywania rozliczeń kwartalnych. Od 1 stycznia 2017 r. obowiązek składania miesięcznych deklaracji VAT mają przedsiębiorcy, którzy zostali zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT – przez pierwsze dwanaście miesięcy począwszy od miesiąca, w którym nastąpiła rejestracja, podatnicy inni niż mali podatnicy oraz przedsiębiorcy, którzy w danym kwartale lub poprzedzających go czterech kwartałach dokonali dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 13 do u.p.t.u. (towary, o których mowa w tym załączniku, potocznie nazywa się towarami wrażliwymi). Wyjątek stanowią przedsiębiorcy, którzy dokonywali takich dostaw, ale o łącznej wartości (bez kwoty VAT) nieprzekraczającej 50 000 zł (w żadnym miesiącu z tych okresów).

⁶⁸ J. Makarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*. LEX/e, komentarz do art. 99, 100 i 101 (dostęp 10.07.2018 r.).

Nowe regulacje obowiązują od stycznia 2017 r. i obejmują nie tylko przedsiębiorców rejestrujących się jako czynni podatnicy VAT od 2017 r., ale również tych, którzy zrobili to po dniu 30 września 2016 r.

Ustawa ta zatem zlikwidowała rozliczenia za okresy kwartalne dla podatników innych niż mali podatnicy (zmiana brzmienia art. 99 ust. 3 u.p.t.u.). Mali podatnicy, którzy się rejestrują, nie mogą rozliczać się kwartalnie przez pierwszych 12 miesięcy, począwszy od miesiąca, w którym dokonali rejestracji jako podatnicy VAT czynni (zmiana brzmienia art. 99 ust. 3a u.p.t.u.). Obligatoryjnie kwartalnie rozliczają się natomiast mali podatnicy stosujący tzw. metodę kasową (art. 21 u.p.t.u.).

Deklaracje kwartalne mogą składać podatnicy po uprzednim zawiadomieniu właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze składania kwartalnych deklaracji najpóźniej do 25. dnia drugiego miesiąca kwartału, za który będzie po raz pierwszy złożona kwartalna deklaracja podatkowa⁶⁹.

3. Sankcje VAT

Z początkiem 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r.⁷⁰ przywrócono w nieznacznie zmienionej formie sankcje VAT. Sankcje te nie obowiązywały przez ostatnich ponad osiem lat, czyli od 1 grudnia 2008 r. Do u.p.t.u. dodane zostały art. 112b i 112c. Zawierają one przepisy uprawniające organy podatkowe do ustalania podatnikom dodatkowych zobowiązań podatkowych. Jak zawarte zostało w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej z dnia 1 grudnia

⁶⁹ J. Mackiewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/ el. 2018, komentarz do art. 99 (dostęp 10.06.2018 r.).

⁷⁰ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 2024.

2016 r., „dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest instrumentem o charakterze prewencyjnym, którego celem jest przede wszystkim uświadomienie podatnikom znaczenia rzetelnego i starannego wypełniania deklaracji, co zapewni prawidłowy pobór tego podatku (tym bardziej, że sankcje nie będą ustalane w określonych przypadkach, takich jak np. błędy rachunkowe czy pomyłki co do właściwego okresu wykazania podatku naliczonego lub należnego)”. W przeszłości (tj. do końca listopada 2008 r.) u.p.t.u. zawierała możliwość ustalania podatnikom naruszającym przepisy dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym do końca listopada 2008 r.). Z dniem 1 grudnia 2008 r. przepisy te zostały jednak uchylone i do końca 2016 r. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalane mogło być jedynie w dwóch przypadkach określonych przepisami art. 89b ust 6 i art. 111 ust. 2 u.p.t.u.

Dodać warto, że w okresie obowiązywania art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. pojawiły się wątpliwości co do ich zgodności z przepisami unijnymi. Z jednej strony uważano, że sankcje są zgodne z prawem unijnym⁷¹. Z drugiej strony można było spotkać się ze stanowiskiem przeciwnym, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest podatkiem niemającym charakteru podatkowego, którego państwo członkowskie nie może nałożyć, zachowując zgodność z dyrektywą. W jednym z wyroków⁷² WSA stwierdził, że „art. 33 ust. 1 VI dyrektywy nie wyklucza stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego”. Powyższy pogląd spotkał się krytycznym stanowiskiem doktryny⁷³.

⁷¹ Zob. np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., I SA/Łd 404/05, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 55.

⁷² Zob. np. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2005 r., I SA/Bd 473/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, nr 3, s. 12 i n.

⁷³ K. Lasiński-Sulecki, *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 r. I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z.3, s. 225.

W związku z powyższym jeden ze składów NSA⁷⁴ wystąpił w tej kwestii z pytaniem prejudycjalnym do TSUE. Efektem tego był wyrok z dnia 15 stycznia 2009 r.⁷⁵, w którym Trybunał orzekł o zgodności przepisów art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. z przepisami unijnymi. W tej sytuacji za zgodne z przepisami unijnymi uznać również należy dodane od dnia 1 stycznia 2017 r. przepisy art. 112b i 112c u.p.t.u.⁷⁶ Stosownie do art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, „stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków, stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy, w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania”. W dalszych ustępach art. 395 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje procedurę, która powinna zostać wyczerpana, aby taki środek specjalny znalazł zastosowanie. Zgodnie zatem z art. 395 ust. 2 państwo członkowskie, które zamierza zastosować środki specjalne, musi skierować stosowny wniosek do Komisji, co uruchamia procedurę efektywnego umożliwienia wprowadzenia środka specjalnego. Polska jednak wniosku takiego do Komisji nie skierowała i przedmiotowej procedury nie zainicjowała. Tymczasem, jak wynika z orzecznictwa TSUE⁷⁷, niewyczerpanie tej procedury oznacza niemożność powoływania się przez państwo członkowskie na środek specjalny w postępowaniu przeciwko podatnikowi. Tym samym wprowadzenie środka specjalnego bez uprzedniego przeprowadzenia procedury określonej w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE jest bezskuteczne. To zaś w konsekwencji oznacza, iż uznanie sankcji wynikających z dotychczas-

⁷⁴ Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 15 lutego 2006 r., I SA/Łd 1089/05, „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 2, s. 32.

⁷⁵ Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-501/07 S.A.B.A.R. SpA przeciwko *Commission of the European Communities*, Zb. Orz. 2008, s. I-00163.

⁷⁶ A. Bartosiewicz, *op. cit.*

⁷⁷ Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie C-5/84 *Direct Cosmetics Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise*, Zb. Orz. 1985, s. 617.

sowych regulacji art. 109 ust. 4–8 u.p.t.u. za środki specjalne, o których mowa w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE, powoduje, iż sankcja nie mogłaby być skutecznie stosowana wobec podatników.

Abstrahując jednak nawet od powyższej kwestii, jak się wydaje przedmiotowa sankcja nie może być w gruncie rzeczy w ogóle uznana za środek specjalny w rozumieniu dyrektywy. Zgodnie z art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE przesłanką zastosowania środków specjalnych stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy jest albo uproszczenie poboru podatku, albo zapobieżenie niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, iż sankcja nie ma związku z uproszczeniem poboru podatku, a w związku z tym potencjalnie jedyną przesłanką określoną w art. 395 ust. 1 dyrektywy, która może mieć zastosowanie, jest przesłanka dotycząca możliwości zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania⁷⁸.

W szczególnie interesującym wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r. w połączonych sprawach C-286/94⁷⁹ TSUE analizował belgijskie regulacje, zgodnie z którymi władze skarbowe wstrzymywały automatycznie zwrot nadwyżki podatku naliczonego, jeżeli w odniesieniu do innych okresów rozliczeniowych trwało postępowanie podatkowe. Jednocześnie belgijskie przepisy nie pozwalały na zastąpienie tego środka innym, a w razie gdy sprawa została ostatecznie rozstrzygnięta na korzyść podatnika, nie umożliwiały odzyskania kwoty należnej powiększonej o odsetki. Trybunał w rozstrzygnięciu podkreślił, że jest oczywiste, iż państwa członkowskie mają prawo do wprowadzania środków zapewniających ochronę wpływów budżetowych. Podkreślił

⁷⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, wyd. 13, Warszawa 2017, komentarz do art. 112 b, Legalis.

⁷⁹ Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r. w połączonych sprawach C-286/94, C-401/95 i C-47/96 *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* and *Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgii*, Zb. Orz. 1997, s. I-7281.

jednak, iż państwa członkowskie nie powinny stosować takich środków w stopniu większym niż jest to rzeczywiście niezbędne. Stąd środki te nie mogą być używane w sposób, który w efekcie doprowadzi do systematycznego osłabiania prawa do odliczenia podatku naliczowego, które to prawo jest fundamentem wspólnego systemu podatku VAT. Z uzasadnienia orzeczenia wynika, że TSUE nie uznał tego środka za środek szczególny w rozumieniu art. 27 VI dyrektywy. Sygnalizował jedynie ryzyko dla systemu podatku VAT płynące z nadużywania tej regulacji⁸⁰.

W kontekście powyższego wydaje się, że uznanie dodatkowego zobowiązania podatkowego za sankcję administracyjną niepowodującą zakłócenia systemu VAT prowadzi do tego, iż w odniesieniu do niej art. 395 dyrektywy 2006/112/WE nie mógłby w ogóle znaleźć zastosowania. Potwierdził to także WSA w Olsztynie⁸¹, który stwierdził, iż przedmiotowe dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest niczym innym jak sankcją administracyjną i z tego właśnie powodu nie może stanowić środka specjalnego w rozumieniu VI dyrektywy. To, że przedmiotowe „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” jest niczym innym jak sankcją administracyjną, sądy stwierdzały wielokrotnie⁸². Jak podkreślono ponadto w jednym z wyroków NSA⁸³, „dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w art. 27 ust. 5 i 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie jest podatkiem w rozumieniu art. 6 ordynacji podatkowej, a sankcją administracyjną będącą karą wymierzoną podatnikowi za delikt admi-

⁸⁰ T. Michalik, *op. cit.*, komentarz do art. 112 b, *Legalis*.

⁸¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 kwietnia 2007 r., I SA/OI 21/07, CBOSA.

⁸² WSA w Warszawie w wyroku z dnia 11 lipca 2006 r., III SA/Wa 3646/06, niepubl.; WSA w Opolu w wyroku z dnia 11 lipca 2008 r., I SA/Op 275/08, CBOSA; NSA w wyroku z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, „Państwo i Prawo” 2009, nr 1, s. 51 i w wyroku z dnia 13 marca 2009 r., I FSK 1955/07, *Legalis*.

⁸³ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, *Legalis* nr 114923, A. Olesińska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia, I FSK 972/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 2, s. 117.

nistracyjny polegający na złożeniu organowi podatkowemu nierzetelnej deklaracji w podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy. Tym samym niezapłacenie sankcji administracyjnej, jaką jest dodatkowe zobowiązanie podatkowe w terminie, nie jest zaległością podatkową w rozumieniu art. 51 § 1 ordynacji podatkowej, a co za tym idzie, nie może być na podstawie art. 107 § 1 i nast. tej ustawy przedmiotem przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie”.

Tym samym należy przyjąć, iż przedmiotowa sankcja nie stanowiła i nie stanowi także środka szczególnego określonego w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE⁸⁴.

Ustawodawca podatkowy przewidział sankcje w kilku przypadkach. Najważniejszy przypadek to stwierdzenie przez organ podatkowy lub kontrolny w trakcie kontroli, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej. Wówczas organ przeprowadzający kontrolę określi wysokość tego zobowiązania w prawidłowej wysokości oraz ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia tego zobowiązania,

Również w przypadku stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego lub też kwotę różnicy podatku do rozliczenia w następnych okresach rozliczeniowych wyższą od kwoty należnej, lub też zamiast powyższych kwot powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego, kwoty te zostaną określone w prawidłowej wysokości oraz zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia.

⁸⁴ T. Michalik, *op. cit.*, komentarz do art. 112b, Legalis.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe w takiej samej wysokości będzie ustalone również w sytuacji, gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

Sankcje są również stosowane w przypadku, gdy podatnik skoryguje dokonane pierwotnie rozliczenie podatku poprzez złożenie odpowiednich korekt deklaracji lub złoży zaległą deklarację podatkową oraz wpłaci kwotę zobowiązania podatkowego, jednak zrobi to już po zakończeniu kontroli podatkowej lub w trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego (korekty deklaracji będą uwzględniać wszystkie stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości), do czego uprawnniają go stosowne przepisy Ordynacji podatkowej lub przepisy dotyczące kontroli skarbowej⁸⁵.

W takich przypadkach wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego jest jednak niższa i wyniesie 20%. Taka regulacja ma na celu zachęcać podatników do samodzielnego korygowania deklaracji podatkowej w związku z kontrolą podatkową.

Przedmiotowe sankcje mają przede wszystkim znaczenie prewencyjne. Zmierzają do przekonania podatników, iż rzetelne i staranne wypełnianie deklaracji podatkowej leży w ich interesie. Ujawnienie bowiem błędu w rozliczeniu pociąga za sobą obowiązek zapłacenia ustalonego dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Szczegółnej uwagi wymagają przepisy art. 112c u.p.t.u. dodane od 2017 r. Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie także dodatkowego zobowiązania podatkowego podwyższonego do 100% stwierdzonych nieprawidłowości, gdy podatnik obniża swoje zobowiązanie podatkowe bądź powiększa kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym o wartość wynikającą z faktur odnoszących się do czynności, które materializować będą choć jedną z sześciu ustawowych przesłanek. Analizy każdorazowo wymaga, czy faktury zakupo-

⁸⁵ K. Kańtor, K. Wróblewska, *Powrót sankcji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1 s. 20–27.

we zostały wystawione przez podmiot nieistniejący, bądź czy nie stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane, lub czy podają kwoty niezgodne z rzeczywistością. Ostatecznie weryfikacji wymaga, czy potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 k.c., a więc czy są bezwzględnie nieważne lub stanowią tzw. czynność pozorną. Sankcja podatkowa podwyższona do 100% stwierdzonych uchybień wiąże się zatem z zawyżeniem podatku naliczonego wynikającego z tzw. pustej faktury⁸⁶. W jednym z orzeczeń TSUE wskazał, że zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) VI dyrektywy podatek może korzystać z prawa do odliczenia VAT przewidzianego w VI dyrektywie z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług przez innego podatnika wyłącznie w odniesieniu do podatków faktycznie należnych, tj. podatków przypadających do zapłaty z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu lub zapłaconych, o ile były należne⁸⁷. Z kolei w innym wyroku w sprawach połączonych⁸⁸ Trybunał orzekł, że nie można odmówić prawa do odliczenia VAT podatnikowi, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że dokonane przez podatnika transakcje, które same w sobie nie stanowią oszustwa w podatku VAT, spełniają obiektywne kryteria dostawy towarów przez podatnika działającego w takim charakterze. Na kwalifikację obiektywnego charakteru transakcji dla potrzeb opodatkowania VAT nie ma

⁸⁶ B. Sobocha, *Puste faktury* [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe...*, s. 68 i n.; zob. także E. Michna, *Wymiar VAT w trybie art. 108 u.p.t.u. – problemy z ustalaniem podatku należnego i odliczaniem podatku naliczonego* [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2015, s. 205 i n.

⁸⁷ Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 *Genius Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 1989, s. 04227.

⁸⁸ Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-00483.

wpływu zamiar podmiotu innego niż podatnik uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub oszukańczy charakter innej transakcji w tym samym łańcuchu dostaw, o którym podatnik nie wiedział lub nie mógł wiedzieć. W konsekwencji Trybunał uznał, że na prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może wpływać fakt, że dokonana transakcja stanowi element oszustwa podatkowego, o którym podatnik nie wiedział lub nie mógł wiedzieć. Analogicznie prawo do odliczenia w stosunku do konkretnej transakcji nie jest uzależnione od tego, czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży określonych towarów został wpłacony do budżetu państwa. Przy analizie nowych regulacji wprowadzonych do ustawy w 2017 r. zwraca uwagę także rozszerzenie zakresu przypadków, w których podatnik może zostać wyrejestrowany bez konieczności informowania go o tym. Doprowadziło to do usunięcia z rejestru podatników VAT czynnych kilkudziesięciu tysięcy podmiotów, często bez żadnego uzasadnienia.

Tymczasem prowadzi to często do praktycznych kontrowersji dotyczących tego, czy brak rejestracji podatnika jako podatnika VAT czynnego oznacza brak możliwości odliczania podatku naliczonego z faktur przez takiego podatnika wystawianych. Warto tu przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie już wypowiadał się, potwierdzając prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadkach, gdy materialne przesłanki tego prawa zostały wypełnione także wówczas, gdy warunki formalne nie w pełni zostały spełnione. Przykładem takiego rozstrzygnięcia jest omawiany w niniejszym dodatku wyrok w sprawie C 101/16 *S.C. Paper Consult SRL*. Możemy się spodziewać, że rozstrzygnięcie to wpłynie na krajową praktykę stosowania prawa.

Pozostałe prezentowane orzeczenia są istotne przede wszystkim dla podatnika polskiego, jak niezmiernie ważne rozstrzygnięcie ostatecznie potwierdzające częściową niezgodność polskich regulacji do-

tyczących tzw. pierwszego zasiedlenia budynków i budowli⁸⁹; inne zaś mają istotne znaczenie dla podatników z całej Unii⁹⁰.

Mając na uwadze zasadę praktycznej efektywności prawa unijnego (tzw. *effect utile*⁹¹), można mieć wątpliwości, czy wprowadzenie powszechnej sankcji bez zapewnienia odpowiednich mechanizmów ochrony uczciwych podatników nie doprowadzi w efekcie do sytuacji, w której zagrożona jest zasada neutralności VAT. Przedsiębiorcy w obliczu wątpliwości co do prawidłowego ujęcia danej transakcji i w obawie przed zastosowaniem sankcji mogą wybierać rozwiązania najmniej dla siebie korzystne, a w skrajnych przypadkach nawet rezygnować z odliczenia VAT naliczonego. Tymczasem należy przypomnieć, że ustanowiony w dyrektywie 2006/112/WE system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT, zapewniając całkowitą neutralność działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT⁹².

⁸⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-308/16 *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, Zb. Orz. online – część ogólna.

⁹⁰ Wyroki TSUE w sprawach: C-37/16 *Minister Finansów przeciwko Stowarzyszeniu Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych (SAWP)*; C-386/16 *Toridas UAB przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*; C-36/16 *Minister Finansów przeciwko Posnania Investment SA*; C-21/16 *Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira*; Zb. Orz. online – część ogólna.

⁹¹ Wyrok TSUE z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie C-41/74 *Yvonne Van Duyn przeciwko Home Office*, EU:C:1974:133, pkt 12.

⁹² Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2001, s. I-01361, EU:C:2001:110, pkt 24; wyrok TSUE z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2007, s. I-01315, EU:C:2007:87, pkt 22; wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark A/S przeciwko Skatteministeriet*, Zb. Orz. 2009, s. I-10567, EU:C:2009:669, pkt 27.

IV

Mechanizm odwrotnego obciążenia – roboty budowlane

Od stycznia 2017 r. to nie usługodawca, jak było dotychczas, a usługobiorca rozlicza VAT z tytułu wykonania usług budowlanych. Warto jednak wiedzieć, że nie każda usługa budowlana będzie rozliczana poprzez odwrotne obciążenie. Obowiązek zastosowania tej metody wystąpi w przypadku spełnienia określonych warunków omówionych w dalszej części. Zmiany te mają na celu przede wszystkim uszczelnienie systemu podatku VAT i poprawę ściągalności tego podatku.

Mechanizm odwróconego obciążenia jest stosowanym w Unii Europejskiej instrumentem w walce z oszustwami, dopuszczonym dyrektywą 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁹³, co do zasady wobec zamkniętego katalogu transakcji (art. 199–199a dyrektywy VAT). Zakłada on przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z dostawcy na nabywcę, stanowi więc odstępstwo od generalnej zasady, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług (w myśl art. 193 dyrektywy VAT).

Polska po raz pierwszy skorzystała z tego rozwiązania w odniesieniu do obrotu złomem oraz uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych, wprowadzając je z dniem 1 kwietnia 2011 r. no-

⁹³ Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1, ze zm.), dalej jako: „dyrektywa VAT”.

welizacją u.p.t.u.⁹⁴ Ponadto z dniem 1 lipca 2011 r. do przepisów u.p.t.u.⁹⁵ został wprowadzony załącznik nr 11, zawierający zamknięty katalog towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, opisanych za pomocą nomenklatury Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Z dniem 1 października 2013 r. katalog ten uległ rozszerzeniu o dodatkowe towary z grupy tzw. złomu i niektórych innych odpadów, o miedź oraz o szeroką grupę wyrobów stalowych, w tym m.in. pręty stalowe, w odniesieniu do których zdiagnozowano największą skalę nadużyć⁹⁶.

Od 1 lipca 2015 r. rozszerzono i doprecyzowano przepisy w zakresie mechanizmu *reverse charge*, obejmując jego zakresem dodatkowe towary z grupy wyrobów stalowych, złota, metali nieżelaznych (aluminium, cynk, ołów, cyna, nikiel) oraz z kategorii elektroniki (komputery przenośne, telefony komórkowe, konsole do gier wideo) – lista tych towarów ujęta jest w treści załącznika nr 11 do u.p.t.u.⁹⁷ Z powodu zmian w rozliczaniu VAT, które weszły w życie od dnia 1 stycznia 2017 r., w przypadku świadczenia usług budowlanych wymienionych w poz. 2–48 załącznika nr 14 do u.p.t.u. kluczowe staje się zdefiniowanie pojęcia „podwykonawcy”, którym posłużono się w art. 17 ust. 1h u.p.t.u. Trzeba bowiem pamiętać, że jedynie usługi budowlane świadczone przez podwykonawcę powinny podlegać opodatkowaniu według zasad tzw. odwrotnego obciążenia. Oznacza to, że VAT powinien być wykazany przez nabywcę usług, a nie przez ich wykonawcę. Dotychczas zarówno w orzecznictwie sądowym, jak również w interpretacjach

⁹⁴ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz. 332.

⁹⁵ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym, Dz. U. Nr 134, poz. 780.

⁹⁶ Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r., poz. 1027.

⁹⁷ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2015 r. poz. 605.

indywidualnych dominowało odwoływanie się do definicji podwykonawcy zaczerpniętej z języka potocznego. Niestety, taki sposób wykładni przepisów częstokroć prowadził do zaskakujących rezultatów, czego znakomitym dowodem było np. refakturowanie na najemców usług nabywany przez inwestora.

Ustawodawca, posługując się określeniem „podwykonawstwo”, jednocześnie nie zdefiniował w ustawie tego pojęcia. W związku z tym od początku obowiązywania nowych przepisów w zakresie stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia przy usługach budowlanych wielu podatników ma problem z ustaleniem, w jakim charakterze występują, świadcząc usługę budowlaną. W związku z problemami z właściwą interpretacją pojęcia podwykonawstwa w dniu 20 grudnia 2016 r. została w tej sprawie skierowana do Ministra Finansów interpelacja poselska nr 8831, w której zadano pytanie: „Jakie działania ma zamiar podjąć Ministerstwo w celu wyeliminowania sporów interpretacyjnych na temat podwykonawstwa?”.

W odpowiedzi udzielonej w dniu 26 stycznia 2017 r.⁹⁸ Minister Rozwoju i Finansów podkreślił przede wszystkim istotę mechanizmu odwróconego obciążenia, wskazując, że jest to niezwykle ważny instrument w walce z oszustwami w podatku VAT, w szczególności w zakresie wyludzeń tego podatku oraz unikania opodatkowania. Odnosząc się do zadanego pytania, potwierdził, że istotnie u.p.t.u. nie definiuje pojęcia podwykonawcy, ale dla prawidłowego jego rozumienia wystarczające jest przyjęcie powszechnego jego rozumienia, wynikające z wykładni językowej.

Zdaniem Ministra zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego „podwykonawca – to firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”. Tak defi-

⁹⁸ Odpowiedź na interpelację poselską nr 8831 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 stycznia 2017 r., nr PT1.054.2.2017.

niowane pojęcie podwykonawcy nie powinno zatem rodzić wątpliwości ani rozbieżności.

Podobnego wyjaśnienia udzielił również Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów w odpowiedzi z dnia 7 lutego 2017 r.⁹⁹ W odpowiedzi tej, oprócz zapowiadanych przez Ministra Rozwoju i Finansów wyjaśnień w tym zakresie, wyjaśniono ponadto, że jeżeli usługa budowlana jest świadczona bezpośrednio na rzecz zleceniodawcy, np. generalny wykonawca inwestycji świadczy usługi na rzecz inwestora, wówczas takie usługi są świadczone na zasadach ogólnych i mechanizm odwróconego obciążenia nie ma w tym przypadku zastosowania. Natomiast przy dalszych podzleceniach usług przez generalnego wykonawcę należy przyjąć podejście, zgodnie z którym każdy podatnik świadczący usługi budowlane na rzecz głównego wykonawcy w ramach prowadzonej inwestycji jest już podwykonawcą i usługi te powinny być opodatkowane zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia. Każde zlecenie usług budowlanych kolejnym podatnikom w takim szeregu zleceń będzie uznane za podwykonawstwo w stosunku do usługi głównej, świadczonej przez generalnego wykonawcę na rzecz inwestora. Takie stanowisko zaprezentowało również Ministerstwo Finansów w opublikowanej broszurze, wskazując m.in., że inwestor, np. deweloper, zleca podatnikowi (głównemu wykonawcy) budowę nieruchomości. Wykonawca ten część prac wykonuje samodzielnie, a część zleca kolejnym podatnikom (podwykonawcom). Jeden z podwykonawców zleca część prac kolejnemu podatnikowi, który z punktu widzenia mechanizmu odwróconego obciążenia również jest uznany za podwykonawcę. Każdy kolejny podatnik w takim szeregu zleceń również będzie uznany za podwykonawcę. Ponadto zdaniem Ministerstwa fakt zgłoszenia lub niezgłoszenia inwestorowi powierzenia prac podwyko-

⁹⁹ Wyjaśnienia Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 7 lutego 2017 r. nr PT10.054.1.2017.TXZ.67E w odpowiedzi na interpelację poselską (nr 9331).

nawcy pozostaje bez wpływu na posiadanie statusu podwykonawcy w rozumieniu u.p.t.u. Status podwykonawcy wynika bowiem, zdaniem Ministerstwa, bezpośrednio z zawartych pisemnych umów, a w przypadku ich braku świadczą o tym statusie okoliczności i charakter wykonywanych usług.

Powyższe stanowiska zostały zakwestionowane w wyrokach sądów administracyjnych. W dniach 30 listopada oraz 1 grudnia 2017 r. WSA w Krakowie wydał dwa wyroki¹⁰⁰ podważające treść objaśnień podatkowych wydanych przez Ministra Rozwoju i Finansów w zakresie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych. Wyrok z dnia 30 listopada 2017 r. dotyczył sposobu rozliczania usług budowlanych fakturowanych przez partnera konsorcjum na rzecz lidera w przypadku, w którym wszyscy uczestnicy konsorcjum odpowiadają przed zamawiającym za wykonanie zamówienia. Sąd orzekł, iż w takim przypadku partner konsorcjum pełni rolę generalnego wykonawcy, a nie podwykonawcy – i tym samym do świadczonych przez niego usług budowlanych nie znajduje zastosowania mechanizm odwrotnego obciążenia. W ustnym uzasadnieniu orzeczenia WSA wykluczył możliwość odwołania się przez organ podatkowy do słownikowej definicji „podwykonawcy” w sytuacji, gdy rola stron w transakcji wynika z zawartej umowy. Tym samym sąd zakwestionował stanowisko wyrażone w interpretacji indywidualnej zaskarżonej przez wnioskodawcę, jak również faktycznie podważył stanowisko wyrażone w objaśnieniach podatkowych z dnia 17 marca i 3 lipca 2017 r., z których wynikało, iż do usług budowlanych fakturowanych przez partnerów konsorcjum na rzecz lidera znajduje zastosowanie odwrotne obciążenie.

W wyroku z 1 grudnia 2017 r. WSA uchylił interpretację indywidualną, w której stwierdzono, iż podmiot wykonujący prace budowlane

¹⁰⁰ Wyroki WSA w Krakowie: z dnia 30 listopada 2017 r. (I SA/Kr 994/17) i z dnia 1 grudnia 2017 r. (I SA/Kr 1036/17), CBOSA.

ne na rzecz właściciela nieruchomości, który następnie refakturuje koszt wykonanych prac na najemcę, działa jako podwykonawca i tym samym wykonane przez niego usługi podlegają mechanizmowi odwrotnego obciążenia.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że podejście zaprezentowane w interpretacji prowadziło do stworzenia sztucznej konstrukcji, polegającej na przyjęciu, że właściciel budynku jest generalnym wykonawcą, podczas gdy w rzeczywistości rozliczenia pomiędzy nim a najemcą wynikają z zawartej umowy najmu. Ponadto sąd wskazał, że skoro pojęcie „podwykonawcy” funkcjonuje na gruncie prawa budowlanego, to ustalając jego znaczenie dla potrzeb podatku VAT, należy oprzeć się na przepisach tej gałęzi prawa, zamiast sięgać do języka potocznego.

Ponownie zatem zakwestionowano stanowisko wyrażone w objaśnieniach podatkowych Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 17 marca i 3 lipca 2017 r., z których wynikało, że pojęcie „podwykonawcy” należy rozumieć zgodnie z jego znaczeniem słownikowym. Ponadto w objaśnieniach z dnia 17 marca 2017 r. Minister stwierdził, że właściciela nieruchomości refakturującego na najemców część kosztów wykonanych usług budowlanych należy traktować jak generalnego wykonawcę.

W jednym z wyroków WSA w Gdańsku¹⁰¹ przedmiotem sporu między stronami było ustalenie, czy wykonanie usług projektowych oraz formalnoprawnych powiązanych z wybudowaniem określonego obiektu w ramach jednej umowy z kontrahentem może być uznane za świadczenie złożone, które podlega mechanizmowi odwrotnego obciążenia, tak jak usługa budowlana, która jest świadczeniem głównym. Pojęcie świadczenia kompleksowego jest określeniem pozaustawo-

¹⁰¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 listopada 2017 r., I SA/Gd 1265/17, LEX nr 2408069.

wym, do którego wielokrotnie odnosił się TSUE¹⁰². W jednym z powołanych orzeczeń (z dnia 27 września 2012 r. w sprawie *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11) Trybunał wskazał na takie kryteria uznania kilku świadczeń za jedno świadczenie, jak: występowanie tak ścisłego związku między co najmniej dwoma elementami albo czynnościami, które obiektywnie tworzą jedną całość, oraz występowanie świadczenia głównego i świadczeń dodatkowych. Dodatkowym świadczeniem traktowanym jak świadczenie główne jest takie świadczenie, które nie stanowi dla odbiorcy celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego. Trybunał stwierdził, że zasadą jest, że każde świadczenie dla celów opodatkowania PTU powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw do traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

W rozpatrywanym przez WSA w Gdańsku (w powołanym wyroku I SA/Gd 1265/17), stanie faktycznym możliwe było wyodrębnienie robót budowlanych od usługi projektowej oraz usług formalnoprawnych.

¹⁰² Wyroki TSUE: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 1999, s. I-00973, ECLI:EU:C:1999:93; z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2005:649; z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, Zb. Orz. 2009, s. I-04983, ECLI:EU:C:2009:365 oraz z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2012:597.

Usługi te mają bowiem charakter samoistny i mogą występować niezależnie. Zdaniem sądu zarówno usługa projektowa, jak i usługi formalnoprawne nie stanowią części składowych generalnej usługi budowlanej – mogą być wykonane przez dowolny, inny podmiot i nie są ze sobą tak ściśle powiązane, by nie było możliwe ich wyodrębnienie; wręcz przeciwnie – co do zasady są to różne i niezależne od siebie usługi.

Zauważyć przy tym trzeba, że przeniesienie na wykonawcę robót budowlanych obowiązku uzyskania stosownych pozwoleń i decyzji w imieniu inwestora nie zmienia faktu, że wykonawca występuje tu nie w swoim imieniu, lecz w imieniu inwestora i usługa ta ma bardziej charakter usługi prawniczej, gdyż wykonawca występuje jako pełnomocnik inwestora w postępowaniu administracyjnym. Zatem czynność ta nie może stanowić elementu kompleksowej usługi budowlanej świadczonej przez wykonawcę, gdyż ma zupełnie inny charakter.

Od 2017 r. usługi budowlane świadczone przez płatników podatku VAT są fakturowane na trzy różne sposoby – w zależności od statusu odbiorcy:

- 1) dla odbiorcy będącego osobą fizyczną – „fakturą krajową” wystawianą na zasadach ogólnych, gdzie obowiązek podatkowy u sprzedawcy powstaje w dacie wykonania usługi,
- 2) dla odbiorcy będącego firmą-inwestorem – „fakturą na usługi budowlane”, dla której moment obowiązku podatkowego powstaje w dacie wystawienia faktury, a ta nie może być późniejsza niż 30 dni od daty wykonania usługi,
- 3) dla odbiorcy, płatnika podatku VAT, będącego głównym wykonawcą – „fakturą na usługi budowlane z odwrotnym obciążeniem”, która obowiązek zapłacenia podatku VAT „przerzuca” na jej odbiorcę.

Moment powstania obowiązku podatkowego

W przypadku usług budowlanych oraz budowlano-montażowych w szczególny sposób powstaje obowiązek podatkowy. Co do zasady jest to chwila wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu na jej wystawienie, czyli 30. dnia od wykonania usługi. Jeżeli jednak przedsiębiorca nie wystawił w tym terminie faktury bądź wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu na jej wystawienie, czyli 30. dnia od momentu wykonania usługi. Stąd istotne jest prawidłowe ustalenie momentu wykonania usługi budowlanej lub budowlano-remontowej, bowiem w tej sytuacji decydujące znaczenie będzie miało faktyczne wykonanie usługi, a nie przyjęcie usługi na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego. Taki protokół potwierdza jedynie fakt wykonania usługi.

Oczywiście wyjątkową sytuacją będzie otrzymanie przez przedsiębiorcę zaliczki na poczet usługi. Jeżeli podatnik przed wykonaniem usługi otrzyma całość lub część zapłaty (w postaci np. przedpłaty, zaliczki czy zadatku), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Dodatkowo wcześniejsze otrzymanie zaliczki powinno zostać potwierdzone fakturą. Należy ją wystawić do 15. dnia miesiąca następującego po tym, w którym zaliczkę otrzymano.

Stosownie jednak do wyroku NSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2015 r.¹⁰³ chwila wystawienia czy podpisania dokumentu przejściowego świadectwa płatności nie może być uznana za moment powstania obowiązku podatkowego. Natomiast fakt, że wykonawca wywiązał się z umowy o wykonanie określonych prac, co potwierdzać ma stosowny protokół odbioru, nie przesądza o momencie powstania obowiązku podatkowego, tylko o tym, że określone w tym protokole robo-

¹⁰³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2015 r., I FSK 2239/15, LEX nr 2429415.

ty zostały wykonane. Usługę budowlaną lub budowlano-montażową, zdaniem sądu, należy uznać za wykonaną w rozumieniu art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) u.p.t.u. z momentem faktycznego zakończenia zrealizowanych zgodnie z projektem i zasadami wiedzy technicznej robót budowlanych lub ich części (w przypadku usługi odbieranej częściowo), zgłoszonego przez wykonawcę ich odbiorcy, który to moment należy odróżnić od sporządzenia i podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego, mającego na celu udokumentowanie i potwierdzenie momentu faktycznego zakończenia prac lub ich części. Jeżeli natomiast strony w umowie określiły etap realizacji umowy (np. harmonogram), wskazując, że ich istotnym elementem jest prawidłowość funkcjonowania danego etapu projektu, usługę taką w tej części należy uznać za wykonaną, gdy wykonawca zgłosi ten etap usługi do odbioru, uznając, że spełnia ona wymóg prawidłowości funkcjonowania.

W myśl art. 106b ust. 1 u.p.t.u. podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą m.in. sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika PTU lub podatku o podobnym charakterze, albo na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Tym samym należałoby zastanowić się, kiedy powstanie obowiązek podatkowy przy usługach budowlanych wykonywanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności.

Z przytoczonego przepisu wynika, że obowiązek podatkowy przy usługach budowlanych oraz budowlano-remontowych powstaje na zasadach szczególnych w odniesieniu do sprzedaży udokumentowanej fakturą (gdyż przepisy uzależniają powstanie obowiązku podatkowego przy usługach budowlanych właśnie od momentu wystawienia faktury). Innymi słowy, przy usłudze budowlanej dokonywanej na rzecz drugiej firmy znajdują zastosowanie przepisy określające powstanie obowiązku podatkowego według przepisów szczególnych. Jednakże, w sytuacji, gdy nabywcą jest osoba prywatna czy inne podmioty niebę-

dące podatnikami PTU, obowiązek podatkowy powstanie na zasadach ogólnych, czyli z chwilą wykonania usługi.

Procedura odwrotnego obciążenia polega na przerzuceniu obowiązku rozliczenia PTU ze sprzedawcy danego towaru czy usługi na nabywcę. W związku z tym sprzedawca nie wykazuje PTU, zaś nabywca musi dokonać rozliczenia PTU z tytułu transakcji.

Usługi budowlane, do których stosuje się odwrotne obciążenie, sprzedawca wykazuje w deklaracji VAT-7/VAT-7K, w części C deklaracji, w pozycji „dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)”. Ponadto transakcje dotyczące odwrotnego obciążenia wykazuje się w informacji podsumowującej VAT-27 w części D („informacja o świadczonych usługach do których ma zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy”).

Należy także mieć na uwadze, że w przypadku świadczenia usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14 ustawy procedury odwrotnego obciążenia nie stosuje się w sytuacji, gdy usługa ta świadczona jest na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Jednym z warunków zastosowania procedury odwrotnego obciążenia jest bowiem fakt, że usługobiorca jest czynnym podatnikiem podatku VAT.

Inne transakcje objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia po zmianach w 2017 r.

Prawo do odliczenia podatku związanego z transakcjami objętymi mechanizmem odwrotnego obciążenia, np. importem usług, nabyciem usługi budowlanej w charakterze wykonawcy lub nabyciem małej elektroniki powyżej 20 000 zł, powstaje w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy (w dacie dokonania dostawy lub wykonania usługi, albo wcześniej w związku z dokonaniem zapłaty przed dostawą lub wykonaniem usługi) – pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

W stosunku do ww. świadczeń, podobne jak w WNT, ustawodawca zaznacza, że jeśli podatnik opodatkowuje transakcję z opóźnieniem, tj. czyni to po upływie trzech miesięcy od miesiąca, w którym zobowiązany był dokonać stosownego rozliczenia, to może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin złożenia deklaracji podatkowej.

Nowe warunki odliczania VAT przy WNT, imporcie usług oraz innych transakcjach objętych *reverse charge mechanism* – odwrotnym obciążeniem – zdają się nie być zgodne z regulacją unijną. Co więcej,

w praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego w omawianych sytuacjach może dochodzić do powstawania odsetek od zaległości podatkowych (podatnik częstokroć zobowiązany będzie wykazać podatek należny wstecz, zaś naliczony na bieżąco. W orzecznictwie sądów administracyjnych zapadają jednak korzystne dla podatników wyroki. Zgodnie ze stanowiskiem sądu naliczanie odsetek od VAT należnego wykazanego po upływie trzech miesięcy od dokonania transakcji, z tytułu której dochodzi do przerzucenia obowiązku rozliczenia podatku na nabywcę, jest niezgodne z dyrektywą 2016/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2017 r., I SA/Kr 709/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (dostęp 02.04.2018 r.).

WNT a prawo i termin odliczenia VAT naliczonego po zmianach w 2017 r.

1. Istota WNT

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT), przy spełnieniu określonych w u.p.t.u. przesłanek¹⁰⁵, podlega opodatkowaniu według stawki 0% (w dyrektywie 112/2006/WE określonej jako zwolnienia z prawem do odliczenia). Powyższe sprawia, że transakcja wywozu towaru z danego państwa członkowskiego UE na terytorium innego kraju członkowskiego nie jest ekonomicznie obciążona podatkiem, ponieważ zastosowanie będzie mieć zasadniczo stawka 0% VAT; jednocześnie jednak ustawodawca pozwala dostawcy na odliczenie kwot podatku naliczonego uiszczanego przy nabyciu tego towaru z zachowaniem zasad wyznaczonych przez art. 168 dyrektywy 2006/112/WE i odpowiednio art. 86 u.p.t.u.

Zasada uwolnienia z opodatkowania w kraju pochodzenia towaru obowiązuje tylko wówczas, gdy w wyniku tej transakcji (wywozu) obowiązek naliczenia podatku został przeniesiony na nabywcę towaru (w innym państwie członkowskim), w efekcie czego jest on zobligowany do rozpoznania WNT na terenie swojego kraju. Tym samym ustawodawca unijny zdecydował się na lustrzane odbicie w rozliczeniu podatkowym transakcji towarowych w obrocie wewnątrzwspólnotowym, tj. WDT u jednego podatnika odpowiadać powinno WNT

¹⁰⁵ Por. wytyczne wskazane w uchwale NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10, LEX nr 603396.

u drugiego podatnika (tzw. symetria opodatkowania transakcji wewnętrznych¹⁰⁶).

Ustawodawca unijny zastrzega przy tym, że okoliczność błędnego niewykazania danej transakcji jako WDT nie zwalnia z obowiązku rozpoznania i rozliczenia tej transakcji jako WNT przez drugiego podatnika. Wskazuje na to przepis art. 16 rozporządzenia 282/2011¹⁰⁷, w świetle którego w przypadku WNT w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2006/112/WE państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Wszelkie wnioski dostawcy towarów o korektę VAT wykazanego przez niego na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów są rozpatrywane przez to państwo członkowskie zgodnie z jego przepisami krajowymi.

Przenosząc powyższe na grunt polskiej u.p.t.u., wskazać należy na pojęcie WNT, przez które należy rozumieć, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo wysyłki, niezależnie od tego, kto przewozi towar i na czyje zlecenie towar jest przewożony. Istotą WNT jest zatem przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak

¹⁰⁶ P. Selera, *Transakcje wewnętrzne w VAT. Analiza praktyczna*, Warszawa 2013, s. 143; A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, WKP 2017, LEX/el. (dostęp 5.11.2017 r.), J. Matarewicz, A. Piątkowska-Chmiel, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 188.

¹⁰⁷ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) NR 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 77/1 z 23.03.2011 r., ze zm.

właściciel. Należy przy tym uznać, że chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. „Prawa do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawa własności”, lecz jako własność ekonomiczną¹⁰⁸.

Podatnikiem VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u. jest zasadniczo podmiot dokonujący dostawy towaru bądź usługodawca. Jednakże ustawodawca unijny, a w ślad za nim ustawodawca krajowy, określił szereg przypadków, w których to nabywca towaru bądź usługi staje się równocześnie podatnikiem VAT z tytułu tej samej transakcji. Wśród nabywców, którzy są jednocześnie podatnikami VAT, ustawodawca wskazuje nabywcę wewnątrzwspólnotowego. W świetle art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne dokonujące WNT. Tak więc polski podatnik dokonujący nabycia w ramach WNT staje się automatycznie – jako nabywca – podatnikiem VAT i jest zobligowany do wykazania tego obrotu w deklaracji VAT oraz informacji podsumowującej VAT-UE.

W przypadku WNT podatek należny wykazywany przez podatnika na dokumencie wewnętrznym jest jednocześnie podatkiem naliczonym – pod warunkiem jednak, że nabyty towar służy pośrednio lub bezpośrednio prowadzonej działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.t.u., która podlega w Polsce opodatkowaniu (a więc nie jest zwolniona od podatku). Zasada ta implikuje się z podstawowego mechanizmu podatku od wartości dodanej, opartego na zasadzie neutralności tej daniny¹⁰⁹. Pomniejszenie to jest fundamentalnym prawem podatni-

¹⁰⁸ P. Selera, *Transakcje wewnątrzwspólnotowe...*, s. 177.

¹⁰⁹ W wyroku TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 *Państwo belgijskie przeciwko Ghent Coal Terminal NV*, Zb. Orz. 1998, s. I-00001, TSUE podkreślał, iż „prawo do odliczenia zostało zastosowane, aby w pełni uwolnić przedsiębiorcę od kosztów podatku VAT zapłaconego lub należnego przy prowadzeniu przezeń działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia, że każda działalność

ka, nie zaś jego przywilejem¹¹⁰. Ustawodawca określił moment odliczenia podatku naliczonego (wynikającego *de facto* z podatku należnego u polskiego podatnika), nawiązując do momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu WNT.

Jak wskazują organy podatkowe, WNT podlega rozliczeniu poprzez samonaliczenie podatku – w ramach tzw. odwrotnego obciążenia – przez nabywcę, który to z tytułu WNT jest podatnikiem, a więc podmiotem zobowiązanym do opodatkowania tego nabycia na terytorium kraju. Konsekwencją samonaliczenia podatku z tytułu WNT jest wygenerowanie kwoty podatku zarówno należnego jak i naliczonego, który – przy spełnieniu określonych warunków – może być przez podatnika odliczony¹¹¹.

2. Prawo do odliczenia VAT przy WNT

Jak wskazuje się w judykaturze, z przepisów art. 250 i 251 dyrektywy 112/2006/WE i art. 99 ust. 1 u.p.t.u. wynika, iż podatnik obowiązany jest składać deklaracje podatkowe za okresy, w których podatek stał się wymagalny, i powinien w nich wykazywać wszystkie niezbędne dane wskazane w przepisach, a więc m.in. kwotę podatku należnego z tytułu WNT¹¹². Sądy administracyjne podkreślają jednak, że z przepisów tych nie wynika, aby naruszenie tego obowiązku przez podatnika oznaczało utratę prawa do odliczenia podatku naliczonego¹¹³. Zgodnie

gospodarcza, bez względu na jej cel i efekt, jeżeli sama podlega opodatkowaniu VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny”.

¹¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 maja 2007 r., III SA/Wa 324/07, LEX nr 339509.

¹¹¹ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 października 2017 r., 0115-KDIT1-3.4012.492.2017.1.BJ, <https://sip.mf.gov.pl> (dostęp 2.04.2018 r.).

¹¹² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 174/16, CBOSA.

¹¹³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 174/16, CBOSA.

z art. 86 ust. 10 u.p.t.u. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Na podstawie art. 86 ust. 2 pkt 4 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r. kwotę podatku naliczonego stanowi m.in. kwota podatku należnego z tytułu świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 ustawy podatnikiem jest usługobiorca, tudzież z tytułu dostawy towarów (wówczas zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 ustawy podatnikiem jest nabywca), wreszcie z tytułu WNT.

Do końca 2016 r. powstanie prawa do odliczenia w stosunku do kwot stanowiących u podatnika podatek należny będący jednocześnie podatkiem naliczonym uzależnione było od uwzględnienia kwoty podatku należnego we właściwej deklaracji podatkowej¹¹⁴. Jeżeli podatnik czynił to z opóźnieniem, prawo do odliczania naliczonego podatku także powstawało wstecznie. Z dniem 1 stycznia 2017 r. przepisy art. 86 ust. 10 pkt 2 lit. b) oraz art. 86 ust. 10b pkt 3 omawianej ustawy otrzymały nowe brzmienie. Ustawodawca wprowadził także nowy przepis do art. 86 poprzez dodanie ust. 10i. Z przepisów tych wynika, że prawo do odliczania – jako kwot podatku naliczonego – kwot podatku należnego, które nie zostały uwzględnione we właściwej deklaracji VAT, powstaje wstecznie, tylko jeżeli kwota podatku należnego została uwzględniona we właściwej deklaracji VAT w ciągu trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy. W przypadku późniejszego uwzględnienia kwot podatku należnego, o których mowa, we właściwej deklaracji VAT prawo do odliczania podatku naliczonego w stosunku do tych kwot powstaje bieżąco (tj. w rozliczeniu za okres, w od-

¹¹⁴ Zob. art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b) oraz art. 86 ust. 10b pkt 3 u.p.t.u. w brzmieniu do końca 2016 r.

niesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin złożenia deklaracji podatkowej).

Stosownie zaś do art. 20 ust. 5 u.p.t.u. w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo z chwilą wystawienia faktury przez podatnika VAT, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem WNT.

W konsekwencji nawet jeśli podatnik nabywający towar w ramach WNT nie dysponuje fakturą, to 15. dnia miesiąca następującego po tym, w którym dokonano dostawy towaru (WNT), ma on obowiązek opodatkować transakcję i wykazać ją w deklaracji VAT za ten okres. Wykazuje się również VAT naliczony, ale tylko jeśli podatnik otrzymał fakturę nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy. Zdaniem ustawodawcy wprowadzenie powyższych zmian jest uzasadnione występowaniem nieprawidłowości w deklarowaniu przez niektóre podmioty transakcji, w których co do zasady podatek należny jest równy podatkowi naliczonemu¹¹⁵.

¹¹⁵ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, WKP 2017, LEX/el. (dostęp 5.11.2017 r.).

VII

Zwolnienie usług pomocniczych

W dniu 5 października 2016 r. został wydany wyrok NSA¹¹⁶, zgodnie z którym przepis art. 43 ust. 13 u.p.t.u. należy interpretować literalnie, a jednocześnie rozszerzająco wobec wykładni językowej prezentowanej przez TSUE.

Spór dotyczący interpretacji art. 43 ust. 13 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 37 u.p.t.u. doczekał się w zasadzie jednolitej linii orzeczniczej prezentowanej przez NSA. W tym względzie wskazać można przykładowo na wyroki NSA¹¹⁷.

W orzecznictwie tym ukształtował się pogląd, zgodnie z którym polski ustawodawca rozszerzył w art. 43 ust. 13 u.p.t.u. zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112, nie poprzestając wyłącznie na samej implementacji tej regulacji prawa unijnego do porządku krajowego w postaci przyjętej w art. 43 ust. 1 pkt 37 u.p.t.u. Zatem skoro podatnik uznał, że korzystniejsze dla niego jest zastosowanie wadliwie sformułowanej w procesie transpozycji normy krajowej wynikającej z art. 43 ust. 13 u.p.t.u., to brak jest podstaw do dokonywania prounijnej wykładni tej normy. Zgodnie z powyższą linią orzeczniczą NSA usługi likwidacji szkód stanowią część usługi ubezpieczeniowej, jako niezbędny, specyficzny i istotny element do właściwego jej wykonania, wpisujący się w ciąg czynności, które – z per-

¹¹⁶ Wyrok NSA z dnia 5 października 2016 r., I FSK 87 8/16 i I FSK 7 97/16), CBOSA.

¹¹⁷ Wyroki NSA: z dnia 4 marca 2013 r., I FSK 91/13; z dnia 17 kwietnia 2014 r., I FSK 746/13; z dnia 16 stycznia 2014 r., I FSK 218/13; czy z dnia 21 maja 2014 r., I FSK 824/13, wyroki dostępne w CBOSA.

spektywy klienta – są postrzegane jako fragment świadczonej przez zakład ubezpieczeń usługi ubezpieczeniowej. Aby ubezpieczony mógł otrzymać świadczenie przysługujące mu zgodnie z umową ubezpieczenia (odszkodowanie), niezbędne jest ustalenie, czy nastąpiło zdarzenie objęte tą umową, jaki jest rozmiar szkody i jaka w związku z tym powinna być wysokość świadczenia.

W orzecznictwie tym wskazywano ponadto, że art. 43 ust. 13 u.p.t.u., przewidując zwolnienie z VAT dla usługi stanowiącej element usługi ubezpieczeniowej, nie precyzował jego zakresu podmiotowego. Uznano zatem, że przepis ten dotyczy usług – opartych na podwykonawstwie czy outsourcingu – wykonywanych przez podmioty trzecie na rzecz ubezpieczycieli. Przyjęcie bowiem, że wskazany przepis dotyczy jedynie ubezpieczycieli, czyniłoby jego wprowadzenie bezprzedmiotowym i pozostawałoby w sprzeczności z założeniem o racjonalnym ustawodawcy.

Zgodnie ze stanowiskiem NSA zawartym w wyroku z dnia 5 października 2016 r.¹¹⁸ prawidłowej wykładni art. 43 ust. 13 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 37 u.p.t.u. nie można jednak dokonać bez uwzględnienia tez zawartych w wyroku TSUE w sprawie *Aspiro*, C-40/15¹¹⁹. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził, że artykuł 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że usługi likwidacji szkód, takie jak będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, świadczone przez podmiot trzeci w imieniu i na rzecz zakładu ubezpieczeń, nie wchodzą w zakres zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

W wyroku tym Trybunał odpowiedział na pytanie NSA, „czy art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone na rzecz zakładu ubezpieczeń przez podmiot trzeci, w imieniu i na rzecz ubezpieczyciela, który to podmiot nie pozostaje

¹¹⁸ Wyrok NSA z dnia 5 października 2016 r., FSK 797/16, CBOSA.

¹¹⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-40/15 *Minister Finansów przeciwko Aspiro SA*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2016:172.

w żadnym stosunku prawnym z ubezpieczonym, objęte są zwolnieniem, o którym mowa w tym przepisie”.

W uzasadnieniu swego orzeczenia Trybunał podkreślił, że mimo tego, iż usługa likwidacji szkód będąca przedmiotem postępowania głównego stanowi istotny element transakcji ubezpieczeniowej, ponieważ obejmuje ustalenie odpowiedzialności i wysokości szkody, a także decyzję o wypłacie lub odmowie odszkodowania ubezpieczonemu, należy stwierdzić, że usługa ta, świadczona zresztą na rzecz ubezpieczyciela, nie stanowi transakcji ubezpieczeniowej w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112 (pkt 25 uzasadnienia). Trybunał wyjaśnił bowiem, że termin „transakcje ubezpieczeniowe” „nie dotyczy wyłącznie transakcji dokonywanych przez samych ubezpieczycieli i jest co do zasady wystarczająco szeroki, by obejmować przyznanie ochrony ubezpieczeniowej przez podatnika, który sam nie jest ubezpieczycielem, ale który w ramach ubezpieczenia grupowego zapewnia swoim klientom taką ochronę, korzystając z usług ubezpieczyciela, który przejmuje ubezpieczone ryzyko. Jednakże takie transakcje z natury oznaczają istnienie stosunku umownego pomiędzy podmiotem świadczącym usługę ubezpieczenia a osobą, której ryzyka są objęte ubezpieczeniem, czyli ubezpieczonym. Tymczasem usługodawca taki jak Aspiro sam nie podjął się zapewnienia ubezpieczonemu ochrony na wypadek ryzyka i w ogóle nie jest związany z ubezpieczonym stosunkiem umownym” (pkt 23 i 24 uzasadnienia).

Trybunał odniósł się także do stanowiska stron, zgodnie z którym należy zrównać traktowanie pod względem podatku VAT transakcji ubezpieczeniowych z traktowaniem mającym zastosowanie do usług finansowych. Strony w toku postępowania przed Trybunałem prezentowały bowiem pogląd, zgodnie z którym w związku z tym, że usługi likwidacji szkód stanowią kluczowy element transakcji ubezpieczeniowej, stanowiąc jednocześnie odrębną całość, powinny one korzystać, podobnie jak przy rozwiązaniu przyjętym dla usług finansowych, ze

zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112. Analizę tę potwierdza projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych (COM(2007) 747 wersja ostateczna), przedstawiony przez Komisję w dniu 28 listopada 2007 r.

W tym względzie Trybunał przypomniiał, że analogia z usługami finansowymi nie może się utrzymać w odniesieniu do dziedziny transakcji ubezpieczeniowych, podkreślając różnicę w brzmieniu pomiędzy art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112, który dotyczy wyłącznie transakcji ubezpieczeniowych *sensu stricto*, a art. 135 ust. 1 lit. d) i f) tej dyrektywy, który obejmuje transakcje „dotyczące” lub „których przedmiotem są” określone transakcje bankowe¹²⁰.

W dalszej kolejności Trybunał uznał, że działalność polegająca na likwidacji szkód w imieniu i na rzecz ubezpieczyciela nie należy do usług „świadczonych przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112, ponieważ w żaden sposób nie jest związana z wyszukiwaniem klientów i kontaktowaniem ich z ubezpieczycielem w celu zawarcia umów ubezpieczenia (pkt 40–41 wyroku w sprawie Aspiro). Wyrok w sprawie Aspiro w sposób jednoznaczny przesądził, że usługi likwidacji szkód świadczone przez podmiot trzeci w imieniu i na rzecz zakładu ubezpieczeń nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. a) dyrektywy 112.

Przed tym wyrokiem istniała uzasadniona wątpliwość, co potwierdza również przebieg postępowania przed Trybunałem, czy pomiędzy usługami ubezpieczeniowymi i finansowym istnieje analogia pozwalająca na zastosowanie tez wynikających z orzecznictwa TS odnoszącego się do kwestii możliwości zastosowania, w świetle przepi-

¹²⁰ Zob. podobnie wyrok TSUE w sprawie C-8/01 *Assurandør-Societetet przeciwko Skatteministeriet*, pkt 43, Zb. Orz. 2003, s. I-13711; oraz pkt 29 wyroku w sprawie Aspiro.

sów dyrektywy 112, zwolnienia dla części składowej usługi wykonywanej przez podmiot trzeci¹²¹. Obecnie nie może być już wątpliwości, że w świetle przepisów dyrektywy 112 usługi likwidacji szkód nie są objęte zwolnieniem od podatku.

Odrębną kwestią pozostaje natomiast to, czy usługi likwidacji szkód powinny, tak jak dotychczas przyjmowano to w orzecznictwie NSA, zostać zwolnione na podstawie regulacji zawartej w prawie krajowym, tj. art. 43 ust. 13 w zw. z art. 43 ust. 1 pkt 37 u.p.t.u.

Z literalnego brzmienia tych przepisów wynika, że zwolnione od PTU jest świadczenie usługi stanowiącej element usługi zwolnionej stanowiący odrębną całość, właściwy oraz niezbędny do świadczenia usługi zwolnionej. W dotychczasowym orzecznictwie NSA przyjmowano, że prounijna wykładnia prawa nie powinna mieć miejsca wtedy, gdy będzie to prowadziło do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, bowiem mogłoby to doprowadzić do niedopuszczalnej wykładni *contra legem*¹²². Na ograniczenia w stosowaniu prounijnej wykładni przepisów u.p.t.u. wskazał NSA w wyroku z dnia 23 marca 2009 r.¹²³, stwierdzając, że stosowanie tej wykładni nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego w szczególności wówczas, gdy prawo unijne ma charakter dyrektywy (ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu realizującego normy zawarte w dyrektywach); nie

¹²¹ Np. wyroki TSUE w sprawach: C-2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC) przeciwko Skatteministeriet*, Zb. Orz. 1997, s. I-03017, EU:C:1997:278; C-235/00 *Commissioners of Customs & Excise przeciwko CSC Financial Services Ltd*, Zb. Orz. 2001, s. I-10237, EU:C:2001:696, C-169/04 *Abbey National plc and Inscape Investment Fund v Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-04027, EU:C:2006:289, C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj*, Zb. Orz. 2011, s. I-07359, EU:C:2011:532.

¹²² A. Łazowski, *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do *acquis communautaire**, [w:] E. Piontek (red. nauk.), *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2003, s. 191.

¹²³ Wyrok NSA z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, (ONSAiWSA 2009, nr 4/61), CBOSA.

może być stosowana taka wykładnia prawa unijnego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków nieprzewidzianych wprost w prawie krajowym. Oznaczałoby to bowiem przyzwole nie na to, aby bez właściwej transpozycji przez państwo określonego przepisu dyrektywy do prawa krajowego sąd krajowy (organ administracyjny) mógł – poprzez stosowaną wykładnię – nakładać na obywatela obowiązek wynikający z tej dyrektywy wbrew unormowaniu krajowemu. Tymczasem organy państwa członkowskiego w żadnym wypadku nie mogą powoływać się na bezpośrednią skuteczność dyrektywy wobec osób fizycznych i prawnych i nakładać na nie – poprzez stosowanie wykładni zgodnej z celami dyrektywy – obowiązków z niej wynikających, które jednak nie zostały lub zostały niewłaściwie określone w przepisach krajowych¹²⁴. Prawo do bezpośredniego stosowania dyrektywy z pominięciem przepisów krajowych nie może być wykorzystywane przez organy państwa w celu ograniczenia praw wynikających z przepisów krajowych; jeżeli podatnik stosuje niezgodne z dyrektywą przepisy krajowe, organy państwowe nie mogą tego kwestionować na podstawie dyrektywy. Nie może być bowiem stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym.

Zatem w sytuacji, gdy porównanie treści transponowanego przepisu dyrektywy i unormowania krajowego wskazuje, że nadanie regulacji krajowej znaczenia wynikającego z bezwarunkowej i precyzyjnej normy unijnej prowadziłoby do sprzeczności z brzmieniem gramatycznym przepisu krajowego, sąd – w przypadku, gdy podatnik domaga się zastosowania tej normy w sposób określony w dyrektywie – powinien odmówić zastosowania normy prawa krajowego i umożliwić obywatelowi skorzystanie z unormowania unijnego. Jeżeli jednak po-

¹²⁴ Orzeczenia TSUE w sprawie 8/81 *Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECLI:EU:C:1982:7, i w sprawie 80/86 *Arrondissementsrechtbank Arnhem przeciwko Kolpinghuis Nijmegen BV*, ECLI:EU:C:1987:431.

datnik stosuje się do dyspozycji wadliwie transponowanej normy krajowej, uznając, że jest ona dla niego korzystniejsza, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prounijnej tej normy prowadzącej do wykładni *contra legem* i nakładania na obywatela obowiązków wynikających z samej tylko dyrektywy.

W rezultacie, od 1 lipca 2017 r., na skutek zmian w u.p.t.u. z 1 grudnia 2016 r.¹²⁵, przy dokonywaniu interpretacji przepisów art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 u.p.t.u. należy uwzględniać orzecznictwo TSUE dotyczące usług finansowych i ubezpieczeniowych (w tym usług stanowiących element tych usług). W praktyce rezultatem tych zmian jest wyłączenie większości usług, które przed zmianą przepisów były uznawane za stanowiące element usługi ubezpieczeniowej/finansowej (świadczone przez podmioty trzecie na rzecz zakładów ubezpieczeń, banków oraz innych instytucji finansowych).

Do usług, które zostały wyłączone z możliwości stosowania zwolnienia z VAT, zostały zaliczone usługi likwidacji szkód, które – świadczone odrębnie – nie stanowią usługi ubezpieczeniowej ani usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 37 u.p.t.u. Ponadto zgodnie z orzecznictwem TSUE ze zwolnienia dla usług finansowych nie mogą korzystać świadczone odrębnie usługi wspierające usługi finansowe, nawet jeśli są niezbędne do ich świadczenia, ale mają czysto techniczny charakter, np. usługi administracyjne typu *back office*, usługi *call center* lub usługi elektronicznego przesyłania wiadomości na rzecz instytucji finansowych, czyli SWIFT.

Dość zawężona wykładnia Trybunału sprawia, że po wprowadzonych zmianach niewiele usług o charakterze pomocniczym wobec usług finansowych lub ubezpieczeniowych może korzystać ze zwolnienia z VAT. W rezultacie powoduje to zwiększenie w istotny sposób kosztów funkcjonowania instytucji finansowych i ubezpieczeniowych,

¹²⁵ Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 2024.

które wcześniej nabywały wiele z tych usług bez VAT. Większość z ich usługodawców będzie prawdopodobnie zmuszona do obciążenia swoich usług 23% VAT. Alternatywnie sami usługodawcy będą zmuszeni ponieść ciężar VAT poprzez utrzymanie dotychczasowych cen brutto, co wydatnie wpłynie na zmniejszenie ich rentowności.

Nie dotyczy to oczywiście wszystkich usług. W praktyce istnieje obawa, że podatnicy będą zmuszeni bronić prawa do zwolnienia z VAT przed sądami administracyjnymi, ponieważ stanowisko organów podatkowych może okazać się bardzo profiskalne, wsparte dotychczasową dość restrykcyjną wykładnią TSUE¹²⁶.

¹²⁶ M. Szulc, P. Dudek, *Znika zwolnienie z VAT, spory zostaną*, „Gazeta Prawna (Podatki)” z 20 czerwca 2017 r.

VIII

Terminy zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – zmiany na 2017 r. i na 2018 r.

Podstawa prawna odnosząca się do terminów zwrotów nadwyżki podatku naliczonego VAT nad podatkiem należnym VAT wynikającej z danego rozliczenia podatkowego zawarta jest w przepisach art. 87 u.p.t.u. Ustawodawca wskazuje, że podatnik ma prawo do obniżenia o tę nadwyżkę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy. Rozdzielenie ustawowe, w doktrynie prawa określane jako „zwrot pośredni lub bezpośredni”¹²⁷ koresponduje z przepisem art. 183 dyrektywy 2006/112/WE. W judykaturze zwraca się uwagę, że zwrot różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u., nie jest nadpłatą w rozumieniu art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹²⁸. Należy się z tym poglądem bezsprzecznie zgodzić, bowiem na podstawie powołanego przepisu o.p. za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, zaś nadwyżka podatku naliczonego VAT nad podatkiem należnym wynika z konstrukcji prawnej tej daniny i stanowi o powstałej nadpłacie.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym od 2017 r. zwrot różnicy podatku następuje standardowo w terminie 60 dni

¹²⁷ P. Selera, *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Warszawa 2014, s. 41 i n.

¹²⁸ Na przykład w wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2011 r., I FSK 1085/10, LEX nr 989831, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm., dalej jako o.p.

od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej (SKOK), której jest członkiem, wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Jeżeli jednak zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, ustawodawca zastrzega, że naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. ustawodawca zdecydował się na dodanie dwóch zupełnie nowych ustępów do omawianego art. 87 u.p.t.u. Po nowelizacji tego aktu weryfikacja zasadności zwrotu różnicy podatku może obejmować sprawdzenie rozliczenia podatnika, rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będącymi przedmiotem rozliczenia podatnika, oraz sprawdzenie zgodności tych rozliczeń z faktycznym przebiegiem transakcji. Ustawodawca podatkowy nie zdecydował się przy tym na ustalenie dopuszczalnej granicy czasowej, w ramach której organ podatkowy zobowiązany byłby do przeanalizowania stanu faktycznego tudzież rozliczeń. Nowelizacja ta sprawia, że podatnik partycypuje w procesie weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych swoich kontrahentów, a także innych podmiotów biorących choćby pośredni udział w badanych transakcjach, niestety poprzez zatrzymanie wykazanej nadwyżki podatku naliczonego VAT nad podatkiem należnym.

Dodany kolejny ustęp do art. 87 u.p.t.u. – ustęp 2c – w swym brzmieniu odnosi się do sytuacji ograniczonego w czasie zatrzymania

zwrotu w podstawowym, 60-dniowym terminie. Naczelnik urzędu skarbowego przedłuża bowiem podatnikowi termin zwrotu różnicy podatku na podstawie żądania zgłoszonego przez komendanta głównego policji, szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego, szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego lub prokuratora generalnego w związku z prowadzonym postępowaniem na okres wskazany w żądaniu, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące. Wydaje się zatem, że intencją ustawodawcy było stworzenie prawnej możliwości do zabezpieczenia środków pochodzących z budżetu państwa na okoliczność ewentualnej defraudacji czy zidentyfikowanego podejrzenia popełnienia przestępstwa.

Z art. 87 u.p.t.u. wynika, że zwrot różnicy podatku jest czynnością materialno-techniczną, dokonywaną w realizacji wniosku podatnika i w terminie we wniosku wskazanym¹²⁹. Termin 60-dniowy nie jest przy tym terminem jedynym. Na podstawie art. 87 ust. 6 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym do końca 2016 r., podatnicy mogli wnioskować o zwrot różnicy podatku naliczonego nad należnym także w terminie przyspieszonym, wynoszącym 25 dni. Było to możliwe, jeżeli kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej wynikały z faktur, dokumentów celnych lub deklaracji importowych dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone, w tym także z uwzględnieniem art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (a więc z wykorzystaniem rachunku płatniczego w rozliczeniu między przedsiębiorcami). Były to jedyne warunki skrócenia terminu zwrotu do 25 dni.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. art. 87 ust. 6 u.p.t.u. otrzymał nowe brzmienie, które istotnie ograniczyło możliwość przyspieszenia zwrotu do 25 dni. Przesłanki, jakie podatnik musi spełnić, aby od 2017 r. móc skutecznie zawnieść o szybszy zwrot nadwyżki podatku naliczonego na podatkiem należnym, zostały rozbudowane. Przede wszyst-

¹²⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 marca 2012 r., I SAB/Lu 10/11, LEX nr 1137467.

kim należności wynikające z faktur dokumentujących nabyte towary i usługi musiały zostać zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w SKOK, a podatnik musiał przedstawić dokumenty potwierdzające taką zapłatę. W sytuacji gdy powyższego warunku nie uda się spełnić (gdyż miała miejsce np. kompensata zobowiązań), ustawodawca wskazuje, że łączna kwota należności wynikających z pozostałych faktur (nieuregulowanych za pośrednictwem rachunku bankowego lub rachunku w SKOK) nie może przekraczać 15 000 zł łącznie w skali rozliczenia podatkowego za dany okres. Ze znowelizowanych przepisów wynika także, iż kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji za okres, w którym wnioskuje się o przyspieszony zwrot, nie może przekraczać 3000 zł. Dodatkowo przepisy wymuszają, aby podatnik złożył w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w SKOK, a także by przez kolejne 12 miesięcy poprzedzające okres, w rozliczeniu za który występuje o zwrot w przyspieszonym terminie, był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny oraz terminowo składał deklaracje VAT.

Powyższe zmiany, choć zdają się być wyjątkowo restrykcyjne, być może nie będą w praktyce podatkowej stosowane zbyt długo. Ustawodawca podatkowy zdecydował się na wprowadzenie kolejnej, rewolucyjnej zmiany do regulacji o PTU poprzez wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności (MPP, ang. *split payment*) i rachunku VAT. Według nowej koncepcji legislatora na ten ostatni mogłaby wpływać nadwyżka naliczonego VAT nad należnym w terminie 25 dni bez dodatkowych obostrzeń formalnoprawnych¹³⁰, co może okazać się wyjątkowo atrakcyjną formą zwrotów VAT.

¹³⁰ Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 15 grudnia 2017 r., Dz. U. z 2018 r., poz. 62.

Wyrok TSUE w sprawie transakcji łańcuchowych

W dniu 21 lutego 2018 r. TSUE w sprawie *Kreuzmayr GmbH*, C-628/16¹³¹, odniósł się do niektórych aspektów podatkowych w VAT dotyczących transakcji łańcuchowych. W wyroku wskazano, że nawet obiektywnie uzasadniona nieznajomość łańcucha dostaw nie stanowi argumentu chroniącego przed negatywnymi skutkami nieprawidłowej klasyfikacji danej transakcji na potrzeby VAT.

Sprawa, na gruncie której wydano orzeczenie, dotyczyła niemieckiej firmy BP Marketing GmbH, która sprzedawała produkty ropopochodne austriackiej BIDI Ltd. Następnie po zapłacie zaliczki BP Marketing przekazała BIDI numery odbioru i dokumenty uprawniające do odbioru spornych produktów ropopochodnych, przy czym BIDI zobowiązała się wobec BP Marketing do zadbania o ich transport z Niemiec do Austrii. Bez uprzedniego poinformowania BP Marketing GmbH BIDI odsprzedała nabyte produkty spółce Kreuzmayr oraz przekazała jej numery odbioru i dokumenty odbioru otrzymane od BP Marketing, uzgadniając, że Kreuzmayr zleci lub zrealizuje transport produktów ropopochodnych z Niemiec do Austrii. Na skutek opisanych wyżej zdarzeń doszło do transakcji łańcuchowej pomiędzy BP Marketing GmbH, BIDI oraz Kreuzmayr, jednakże nie zastosowano właściwego takim transakcjom sposobu rozliczenia. Nieświadomy łańcuchowego

¹³¹ Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16 *Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz*, nieopubl.

charakteru transakcji niemiecki sprzedawca potraktował dostawę jako WDT. Pośrednik wystawił fakturę dokumentującą dokonaną przez siebie dostawę z wykazaną kwotą austriackiego podatku VAT, zaś finalny nabywca podatek ten w swojej austriackiej deklaracji VAT odliczył¹³².

Odnosząc się do powyższych okoliczności, TSUE wskazał, że „miejsca drugiej dostawy w łańcuchu transakcji takim jak sporny w postępowaniu głównym nie można ustalać bez wzięcia pod uwagę istotnych okoliczności obiektywnych, jakie znali podmiot pośredniczący i nabywca końcowy, i nie może ono zależeć wyłącznie od kwalifikacji przyjętej przez pierwszego dostawcę dla pierwszej dostawy na podstawie wyłącznie informacji, które zostały mu błędnie dostarczone przez podmiot pośredniczący”. Jednocześnie brak świadomości dostawcy w zakresie przekazania towaru na rzecz kolejnego podmiotu nie ma znaczenia z uwagi na fakt, że decydujący jest całokształt okoliczności.

Ponadto, odnosząc się do konsekwencji błędnego zakwalifikowania w VAT danej transakcji, TSUE podkreślił, że nabywca końcowy nie będzie miał prawa do odliczenia VAT z faktury ją dokumentującej. Trybunał wskazał bowiem, że skorzystanie z prawa do odliczenia nie obejmuje VAT, który jest należny wyłącznie z tego względu, iż został wykazany na fakturze. Jediną możliwością dla nabywcy jest wówczas domaganie się zwrotu podatku nienależnie zapłaconego podmiotowi gospodarczemu, który wystawił błędną fakturę, zgodnie z prawem krajowym¹³³.

W opisywanym wyroku TSUE wypowiedział się także co do wpływu, jaki na kwalifikację VAT transakcji dokonywanych w ramach dostawy łańcuchowej ma percepcja jej uczestników, w szczególności znajomość pełnego łańcucha dostaw, a pośrednio także należyta sta-

¹³² Łańcuchowy zawrót głowy, www.vatblog.mddp.pl, <http://www.vatblog.mddp.pl/lancuchowy-zawrot-glowy/> (dostęp 10.06.2018 r.).

¹³³ *Niekorzystny dla podatników wyrok TSUE w sprawie transakcji łańcuchowych*, www.bieluk.pl, <https://bieluk.pl/niekorzystny-dla-podatnikow-wyrok-tsue-w-sprawie-transakcji-lancuchowych/> (dostęp 10.05.2018 r.).

ranność. Można to zobrazować, stawiając się na miejscu pierwszego i ostatniego podmiotu w łańcuchu.

Niemiecki dostawca sprzedał towar kontrahentowi z Austrii. Nie miał przy tym żadnej wiedzy co do tego, że „jest jeszcze ktoś trzeci”, a więc dokonana dostawa będzie miała charakter łańcuchowy. Nie został o tym w żaden sposób poinformowany przez drugi podmiot w (jak się okazało) łańcuchu. Miał więc wszelkie podstawy by uznać, że transakcja powinna zostać potraktowana jako zwykłe WDT – zwłaszcza, że pośrednik posłużył się austriackim numerem VAT, zgodnym z krajem przeznaczenia wysyłki.

TSUE orzekł jednak, że brak świadomości dostawcy w tym zakresie nie ma znaczenia. Decydujący jest całokształt okoliczności, z których jednoznacznie (choć *post factum*) wynika, że dokonana przez niego dostawa miała charakter lokalny.

Finalny nabywca dokonał nabycia towarów i odliczył w Austrii podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury, co zostało zakwestionowane przez organ podatkowy. Zdaniem finalnego nabywcy dokonane odliczenie wynikało wyłącznie z nieprawidłowej kwalifikacji transakcji przez drugi podmiot w łańcuchu, na co nabywca nie miał przecież żadnego wpływu. Twierdził on przy tym, że kwestionowanie prawa do odliczenia VAT naruszałoby w tym zakresie tzw. zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, a także neutralność VAT.

Argumentację tę TSUE zakwestionował. Zdaniem Trybunału, nabywca końcowy nie ma prawa do odliczenia VAT z faktury dokumentującej transakcję błędnie zakwalifikowaną jako dostawę towarów (a będącą w istocie WDT lub WNT). Trybunał uznał bowiem, że skorzystanie z prawa do odliczenia nie obejmuje VAT, który jest należny wyłącznie z tego względu, iż został wykazany na fakturze. Jedyną drogą w tej sytuacji jest domaganie się od dostawcy zwrotu nienależnie uiszczonej kwoty podatku w cenie nabywanego towaru.

Oznacza to, że podatnicy, którzy dokonali błędnej klasyfikacji transakcji, mają ograniczone możliwości obrony swojej pozycji podatkowej w oparciu o argumenty wskazujące na neutralność podatku VAT czy też ochronę oczekiwań. Kwestią sporną może być tu wpływ dochowania należytej staranności – w tym przypadku wydaje się, że finalny nabywca nie dochował standardów w tym zakresie, obiektywnie rzecz biorąc mógł bowiem dojść do wniosku, że nie ma charakteru lokalnego dostawa towarów, które samodzielnie odebrał z innego kraju członkowskiego UE.

Nowy wykaz podatników VAT jako narzędzie walki z nierzetelnymi rozliczeniami podatkowymi

Ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych¹³⁴ ustawodawca podatkowy nałożył na Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) obowiązek prowadzenia w postaci elektronicznej wykazu/wykazów podmiotów, w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji zgodnie z art. 96 ust. 4a u.p.t.u. albo które zostały wykreślone przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru jako podatnicy VAT, a także których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. Legislator przewidział istotne zmiany w danych agregowanych i udostępnianych w ramach wykazu podatników VAT czynnych i zwolnionych. W uzasadnieniu do projektu zmian wskazano, że konieczne jest wprowadzenie nowego narzędzia dla podatników, udostępniającego nowe informacje podatników i ułatwiającego im szybką identyfikację ich kontrahentów, co pomogłoby zapobiegać występującemu w ostatnich latach zarówno w Polsce, jak i w innych krajach UE niepokojącemu zjawisku wykorzystywania mechanizmów konstrukcji podatku VAT do uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści powodujących uszczuplanie należności budżetu państwa poprzez wyłudzanie nienależnego zwrotu tego podatku lub nieodprowadzanie należności podat-

¹³⁴ Dz. U. z 2017 r., poz. 2491.

kowych z tytułu VAT. Projektodawca przekonuje, że nowy wykaz ma stanowić bardzo ważne narzędzie dla uczciwych podatników, którzy będą mieli możliwość weryfikacji informacji o swoich kontrahentach, a więc informacji przede wszystkim o aktualnym statusie rejestracji kontrahentów dla celów VAT. Możliwość dokonania takiej weryfikacji w sposób istotny ma ograniczyć ryzyko nieświadomego udziału w wyłudzeniach podatkowych. Zgodnie z omawianą nowelizacją Szef KAS na stronie Biuletynu Informacji Publicznej ministra właściwego ds. finansów publicznych będzie publikował wykaz podatników VAT czynnych zawierający informacje o podatnikach zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, wykreślonych i tych, którym odmówiono prawa rejestracji do VAT. Wykaz taki ma być aktualizowany w każdy dzień roboczy, raz na dobę. Na ministerialnych stronach internetowych funkcjonuje już podobna wyszukiwarka online, przy czym nowa nieodpłatna usługa ministerstwa przewidziana przez ustawodawcę ma umożliwić sprawdzenie statusu podmiotu dla celów rozliczeń VAT przy jednoczesnej weryfikacji większej ilości danych o statusie prawopodatkowym podatników.

Ustawodawca przewidział wprowadzenie nowej jednostki redakcyjnej, tj. art. 96b u.p.t.u., której przepisy stanowiąc będą podstawę prawną funkcjonowania rozbudowanego wykazu podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni. W wykazie organy podatkowe gromadzić i udostępniać będą dane obejmujące: numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku; imiona i nazwiska lub pełną nazwę podatników; adres miejsca prowadzenia działalności gospodarczej bądź adres głównego miejsca wykonywania działalności, jeżeli działalność gospodarcza jest prowadzona w kilku miejscach lub na terenie całego kraju – w przypadku podatnika będącego osobą fizyczną; adres siedziby – w przypadku podatnika niebędącego osobą fizyczną. Ponadto w wykazie znajdą się daty rejestracji podatnika jako podatnika VAT czynnego, wykreślenia podatnika z re-

jestru jako podatnika VAT czynnego, a także ewentualnego przywrócenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego – wraz z podaniem podstawy prawnej wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT czynnego, przywrócenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Ustawodawca wskazuje, że dane o podatnikach wykreślonych z rejestru jako podatników VAT czynnych będą przechowywane w wykazie przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym podatek został wykreślony z rejestru. Termin ten koresponduje z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającego z Ordynacji podatkowej, co ma zagwarantować podatnikom możliwość zweryfikowania wstecz transakcji z wybranymi kontrahentami.

Zakłada się, że propozycja zamieszczenia w tym wykazie daty rejestracji, wykreślenia oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT czynnego ułatwi sprawną identyfikację kontrahentów, którzy zostali wykreśleni z rejestru (spełniali przesłanki do ich wykreślenia), lecz wykazali, że faktycznie prowadzą działalność gospodarczą i zostali przywróceniu do rejestru. Podatnicy będą więc mieli możliwość prześledzenia całej historii rejestracji kontrahentów dla celów VAT, co umożliwi im weryfikację, jaki był w wybranym momencie status kontrahenta, co bezpośrednio przekłada się na prawo odliczenia podatku VAT wykazanego na fakturze wystawionej przez wykreślonego podatnika.

Ustawodawca wskazuje tym samym, że w zakresie gromadzonych i udostępnianych danych zawartych w nowym wykazie VAT nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej o zachowaniu tajemnicy skarbowej. W ramach nowego wykazu zespolone zostaną dane pochodzące z licznych dotychczasowych rejestrów prowadzonych elektronicznie przez organy administracji publicznej i sądy, np. w ramach Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) czy Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).

Interesującym rozwiązaniem prawnym jest jeszcze nieobowiązująca nowelizacja, która przewiduje agregowanie danych do omawianego wykazu o wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym numerach rachunków rozliczeniowych podatnika w rozumieniu art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2016 r., poz. 1988 ze zm.) oraz imiennych rachunków podatnika w SKOK, której jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą. Ważną zmianą w stosowaniu prawa podatkowego jest powiązanie tych rachunków z regulacją ustaw o podatkach dochodowych. Projektodawca wprowadza bowiem także zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którymi podatnicy (w przypadku osób fizycznych będą to podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą) nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub – w przypadku transakcji z podatnikiem zarejestrowanym na potrzeby PTU jako podatnik VAT czynny – na rachunek inny niż zawarty w wykazie.

Obowiązek dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku bankowego przez wszystkich podatników podatków dochodowych (również niebędących podatnikami VAT) został ograniczony co do skutków finansowych w podatkach dochodowych określonych w tych przepisach do transakcji, których wartość przekracza 15 000 zł zgodnie z ustawą z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (a przed jej wejściem w życie na gruncie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w brzmieniu od 2017 r.). Na podatnika został zatem przerzucony ciężar ekonomiczny (poprzez niezaliczenie do kosztów podatkowych) tych kosztów, których płatności miałyby odbyć się na rachunek bankowy określony przez wy-

stawcę na fakturze lub w umowie cywilnoprawnej, którego jednak nie będzie w wykazie prowadzonym przez Szefa KAS. Podstawą takiego braku będzie niedopełnienie obowiązku formalnoprawnego zgłoszenia otwarcia nowego rachunku firmowego przez kontrahenta.

Projekt wprowadza także istotne zmiany do ustawy – Ordynacja podatkowa polegające na wprowadzeniu regulacji umożliwiających zabezpieczenie na majątku podatnika, o którym mowa w projektowanym art. 117ba o.p. zobowiązania wynikającego z decyzji orzekającej o jego odpowiedzialności podatkowej. W dodawanym art. 117ba o.p. przewidziano odpowiedzialność solidarną wobec podatnika, na rzecz którego dokonano dostawy towaru lub świadczone usługę wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy lub świadczącym tę usługę za jego zaległości podatkowe w części podatku proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę lub tę usługę, w przypadku gdy zapłata należności zostanie przekazana na rachunek inny niż zawarty w projektowanym wykazie podatników VAT czynnych. Odpowiedzialność solidarna będzie dotyczyła zobowiązań podatkowych kontrahenta do wysokości kwoty podatku wynikającego z rozliczonej faktury, za którą płatność nie została dokonana na rachunek bankowy podatnika zawarty w wykazie podatników VAT czynnych (pod warunkiem, że wartość transakcji przekracza 15 000 zł). Zmiany te ustawodawca planuje zamieścić w rozdziale 15 ustawy – Ordynacja podatkowa, tj. w przepisach dotyczących odpowiedzialności prawnopodatkowej osób trzecich.

Omawiane zmiany wpisują się w tendencję ustawodawcy do uszczelniania poboru podatku VAT, nie wywołują jednak zmian o charakterze konstrukcyjnym lub rekonstrukcyjnym w mechanizmie podatku od wartości dodanej. Nowe instytucje prawne mają zagwarantować bezpieczeństwo środków publicznych oraz wprowadzenie metodologii dobrych praktyk w relacjach biznesowych.

Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych

Ministerstwo Finansów i KAS we współpracy ze stroną społeczną opracowali wskazówki dla urzędników skarbowych pomocne w ocenie dochowania należytej staranności w VAT przez przedsiębiorców. W związku z tym w dniu 25 kwietnia 2018 r. Ministerstwo Finansów zaprezentowało dokument pt. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. Prace nad stworzeniem tego dokumentu trwały od września 2017 r.¹³⁵ *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* jest narzędziem wykorzystywanym przy dokonaniu oceny ryzyka braku dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą PTU. Określa najważniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie PTU oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie PTU¹³⁶.

¹³⁵ Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2eba55c3-cba9-4f1d-aa36-684f76b2d561&groupId=764034 (dostęp 10.06.2018 r.).

¹³⁶ Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, „Gazeta Podatkowa” nr 37 (1494) z 7 maja 2018 r.

Zwalczanie oszustw i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹³⁷. W konsekwencji krajowe organy administracji i sądowe nie tylko mogą, ale powinny odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnikowi, jeżeli na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że korzystanie z tego prawa wiązałoby się z oszustwem lub nadużyciem¹³⁸.

Konsekwentnie odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna mieć miejsce w każdym przypadku, gdy sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie, jak i wtedy, gdy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie PTU¹³⁹.

W przypadku podatnika, który nie wiedział, że transakcja nabycia towaru została zorganizowana w związku z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik (przy zachowaniu należytej staranności) nie mógł wiedzieć, że transakcja służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie PTU¹⁴⁰.

¹³⁷ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1, ze zm.

¹³⁸ Wyrok TSUE w sprawie C-285/11 *Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnienieto”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite*, pkt 35, Zb. Orz. online – część ogólna, i w sprawie C-18/13 *Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i danychno-osiguritelna praktika” Sofija*, pkt 26, Zb. Orz. online – część ogólna.

¹³⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-277/14 *PPUH Stehcamp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi*, pkt 48, Zb. Orz. online – część ogólna.

¹⁴⁰ Wyroki TSUE w sprawach: C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, pkt 51, 52 i 55, Zb. Orz. 2006, s. I-00483; C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i Państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, pkt 44–46, Zb. Orz. 2006, s. I-06161; C-80/11 i C-142/11 *Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó – és*

Metodyka adresowana jest do KAS. Jest to zbiór wskazówek pomocnych urzędnikom skarbowym w ocenie dochowania należytej staranności w rozliczaniu VAT przez przedsiębiorców. Jest zatem narzędziem mającym ułatwić organom podatkowym ocenę dochowania należytej staranności przez podatników, nie ma natomiast statusu objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 14a § 1 pkt 2 o.p.

Ministerstwo Finansów wskazuje, że podstawowym celem Metodyki jest wprowadzenie wspólnych dla całej KAS wskazówek oceny dochowania należytej staranności oraz określenie rekomendacji dla KAS w zakresie tego, co należy badać w pierwszej kolejności, uwzględniając te działania, które w praktyce może realnie wykonać podatnik, aby rzetelnie zweryfikować swoich kontrahentów. Ponadto celem takim jest również zwiększenie pewności obrotu krajowego i przejrzystość działań KAS.

Jak wskazano w Metodyce, stanowi ona narzędzie wykorzystywane przy ocenie ryzyka braku dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych udokumentowanych fakturą z wykazaną kwotą podatku VAT. Określa najistotniejsze okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników, którzy sami nie dokonali oszustwa w zakresie PTU oraz nie wiedzieli, że transakcja, w wyniku której nabyli towar, służy oszustwu w zakresie PTU.

W związku z większym ryzykiem w przypadku transakcji z nowym kontrahentem Metodyka wprowadza rozróżnienie na przesłanki oceny na etapie rozpoczęcia współpracy z kontrahentem oraz w trakcie trwania współpracy. W obu przypadkach wskazano kryteria formalne oraz transakcyjne oceny dochowania należytej staranności, które powinny być stosowane z uwzględnieniem wartości transakcji.

Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó – és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), pkt 44, 45 i 47, ECLI:EU:C:2012:373.

W Metodyce wskazano również przesłanki oceny dochowania należytej staranności przez podatnika w razie płatności przy wykorzystaniu MPP¹⁴¹.

Należy zaznaczyć, że zakres Metodyki ograniczony jest wyłącznie do transakcji krajowych, podczas gdy uczciwi podatnicy mogą być wpłątani w oszustwa podatkowe także przy dokonywaniu WDT, co może ich narażać na odebranie prawa do zastosowania stawki 0% VAT. Wydaje się jednak, że podatnicy w dalszym ciągu nie będą posiadać jakiegokolwiek formalnej ochrony przed posądzeniem ich o brak należytej staranności kupieckiej. Należy bowiem zauważyć, że Metodyka podaje jedynie otwarty zbiór najistotniejszych okoliczności, które powinny zwracać uwagę przedsiębiorców w ramach planowanych transakcji i przykładowy katalog czynności, jakie powinien wykonać staranny podatnik, sprawdzając kontrahenta. Oznacza to, że w toku prowadzenia działalności gospodarczej podatnicy nadal nie będą posiadali pewności, czy podejmowane przez nich działania weryfikacyjne zostaną uznane przez organy podatkowe za wystarczające dla zabezpieczenia rozliczeń podatników z tytułu PTU¹⁴².

Dokument rozróżnia przesłanki oceny dochowania należytej staranności przy rozpoczęciu współpracy z kontrahentem oraz w trakcie trwania współpracy biznesowej, dzieląc je na kryteria formalne i transakcyjne. Przy podjęciu współpracy wśród kryteriów formalnych znajduje się konieczność sprawdzenia przez przedsiębiorcę, czy kontrahent m.in. jest zarejestrowany w KRS lub CEIDG, jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i na moment transakcji nie został wykreślony

¹⁴¹ Metodyka oceny dochowania należytej staranności, <https://home.kpmg.pl,https://home.kpmg/pl/pl/home/insights/2018/04/tax-alert-metodyka-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezytej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.html> (dostęp 16.06.2018 r.).

¹⁴² W. Moczydłowska, *Krajowa Rada Doradców Podatkowych*, Stanowisko doradców podatkowych w sprawie metodyki dochowania należytej staranności, <http://www.doradcy.krdp.pl/aktualnosci.php/1016>, www.ksiegowosc.infor.pl (dostęp 17.06.2018 r.).

oraz czy posiada wymagane koncesje i zezwolenia (podatnik powinien ich zażądać). Wśród kryteriów transakcyjnych wymienia się m.in. następujące:

1. Transakcja nie powinna być przeprowadzona bez ryzyka gospodarczego.
2. Podatnik nie powinien płacić gotówką, gdy wartość transakcji jest wyższa niż 15 000 zł.
3. Podatnik nie powinien płacić przelewem na dwa odrębne rachunki bankowe, rachunek podmiotu trzeciego lub konto zagraniczne.
4. Cena towaru nie powinna odbiegać od rynkowej w sytuacji braku ku temu uzasadnienia ekonomicznego.
5. Kontrahent nie powinien sprzedawać towarów nie ze swojej branży, w sytuacji gdy zmiana profilu nie ma uzasadnienia ekonomicznego.
6. Kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą powinien być odpowiedni dla okoliczności danej transakcji.
7. Kontrahent nie powinien posiadać siedziby lub miejsca prowadzenia działalności pod adresem, pod którym brak oznak prowadzenia firmy.
8. Kontrahent nie powinien wymagać od podatnika krótszego terminu płatności niż termin oferowany przez innych dostawców w tej samej branży bez ekonomicznego uzasadnienia.
9. Kontrahent nie powinien dostarczać towarów niezgodnych z wymaganiami jakościowymi określonymi w przepisach prawa.
10. Kontrahent będący spółką kapitałową nie powinien dysponować kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji.
11. Kontrahent powinien posiadać zaplecze organizacyjno-techniczne odpowiednie do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej.

12. Kontrahent powinien dysponować stroną internetową z informacjami odpowiednimi do skali prowadzonej działalności.

Ministerstwo Finansów podkreśla, że nie jest to katalog zamknięty.

Przy kontynuacji współpracy wśród kryteriów formalnych oceny dochowania należytej staranności należy wymienić m.in. konieczność regularnego weryfikowania przez podatnika, czy kontrahent m.in. jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, czy nie utracił wymaganych zezwoleń i koncesji, jak również czy osoby reprezentujące kontrahenta posiadają aktualne umocowania do działania w imieniu kontrahenta. Wśród kryteriów transakcyjnych wymienia się natomiast kryteria kompatybilne do tych wymienionych w przypadku podjęcia współpracy, które na etapie współpracy powinny być stale weryfikowane.

Metodyka zawiera aż dwanaście stron wytycznych, jednakże mając na uwadze zawarty w Metodyce otwarty katalog czynności, jakie staranny podatnik powinien wykonać, sprawdzając kontrahenta i okoliczności danej transakcji, należy mieć nadzieję, że organy podatkowe nie będą nadużywać koncepcji należytej staranności poprzez oczekiwanie od podatników niczym nieograniczonej weryfikacji swoich partnerów biznesowych. Wydaje się, iż konieczne jest bowiem zachowanie równowagi pomiędzy nałożeniem na podatnika obowiązków, które skutecznie zahamują proceder wyłudzeń VAT, i niewykraczaniem ponad to, co jest uzasadnionym oczekiwaniem wobec podatników. Przykładowo, trudno w sposób generalny wymagać, by podatnik kontrolował zdolność kontrahenta do dostarczenia danego towaru lub posiadanie przez niego miejsca do jego składowania (lub innego zaplecza organizacyjnego)¹⁴³.

¹⁴³ Stanowisko Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/podatnik-vat/783769,Metodyka-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezYTEj-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych-stanowisko-KRDP.html> (dostęp 10.06.2018 r.).

Opublikowana przez Ministerstwo Finansów Metodyka, choć nie ma charakteru objaśnień podatkowych, stanowi „drogowskaz” dla przedsiębiorców wskazujący, czym w ocenie należytej staranności będą kierować się urzędnicy.

Wydaje się, że stosowanie się do wytycznych Metodyki nie da żadnej pewności, zwiększy jednak istotnie prawdopodobieństwo należytej staranności. Podatnik będzie mógł liczyć na większą ochronę niż dziś, zwłaszcza jeśli wprowadzi weryfikację podmiotów i okoliczności transakcji, a także gdy zastosuje MPP. Stosowanie się do wytycznych z Metodyki będzie zatem dodatkowym argumentem w sporach z organami podatkowymi.

Metodyka ma walor wewnętrzny i ma określać sposób badania należytej staranności. Należy mieć nadzieję, że wprowadzi ona pewien standard w działaniach organów i tym samym staranność podatników będzie oceniania według jednolitych zasad we wszystkich organach.

Wymiana informacji – SCAC

Ostatnio coraz szybciej rośnie liczba kontroli polskich organów podatkowych dotyczących udziału podatników w procederach wyłudzenia PTU. Często represje nałożone przez urzędy dotyczą jednak uczciwych podatników, którzy nie byli świadomi, że są częścią oszukańczego procederu. Uzasadniane jest to brakiem dochowania przez nich należytej staranności¹⁴⁴ w kontaktach m.in. ze swoimi zagranicznymi kontrahentami. Jednym z koronnych dowodów zbieranych przez organy podatkowe są informacje uzyskiwane od zagranicznych administracji podatkowych (właściwych dla kontrahentów podatnika) w ramach procedury SCAC (SCAC – Standing Committee on Administrative Cooperation, tj. Stały Komitet Współpracy Administracyjnej). Przede wszystkim wykorzystywane są one przy kontrolowaniu transakcji wewnątrzwspólnotowych, w których uczestniczył polski przedsiębiorca. Wątpliwości nasuwa jednak sama procedura SCAC i rzetelność uzyskiwanych w ten sposób informacji.

Podstawowym aktem prawnym Unii Europejskiej regulującym zagadnienie wymiany informacji o VAT pomiędzy państwami członkowskimi pozostaje nadal dyrektywa Rady 2011/16/UE¹⁴⁵. Zgodnie z tą dyrektywą wniosek o udzielenie informacji o VAT oraz odpowiedź

¹⁴⁴ *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=2eba55c3-cba9-4f1d-aa36-684f76b2d561&groupId=764034 (dostęp 10.05.2018 r.).

¹⁴⁵ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, EUR-Lex 32011L0016.

na taki wniosek są przesyłane przy użyciu standardowego formularza wymiany informacji SCAC. Do standardowych formularzy można załączać wszelkie inne dokumenty, ich uwierzytelnione kopie lub wyciągi z nich, np. faktury VAT, dokumenty potwierdzające zapłatę za towar czy międzynarodowe listy przewozowe CMR.

Wypada wspomnieć, że rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹⁴⁶ określa warunki współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów ustawowych dotyczących VAT oraz współpracy tych organów z Komisją Europejską w celu zapewnienia przestrzegania tych przepisów. W tym celu niniejsze rozporządzenie określa zasady i procedury umożliwiające właściwym organom państw członkowskich współpracę oraz wymianę między sobą wszelkich informacji, które mogą pomóc w dokonaniu właściwego wymiaru VAT, w kontrolowaniu prawidłowego stosowania VAT, w szczególności w odniesieniu do transakcji wewnątrzspółnotowych, oraz w zwalczaniu oszustw w dziedzinie VAT. W szczególności określa ono zasady i procedury umożliwiające państwu członkowskiemu gromadzenie i wymianę takich informacji drogą elektroniczną (art. 1 ust. 1 zdanie pierwsze i drugie rozporządzenia nr 904/2010). Na mocy art. 7 ust. 1 rozporządzenia nr 904/2010 na wniosek organu występującego z wnioskiem organ wezwany przekazuje informacje, o których mowa w art. 1, wraz ze wszelkimi informacjami dotyczącymi konkretnego przypadku lub przypadków. Zgodnie zaś z art. 16 zdanie pierwsze rozporządzenia nr 904/2010 w przypadku, gdy właściwy organ przekazuje informacje na mocy art. 7 lub 15, może

¹⁴⁶ Rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona; Dz. Urz. UE L 268 z 12 października 2010 r., s. 1; dalej jako: rozporządzenie nr 904/2010).

zwrócić się do właściwego organu, który otrzymał informacje, o przesłanie informacji zwrotnych na ich temat. Powyższych informacji można używać do celów ustalenia podstawy wymiaru podatku lub poboru podatku, lub też kontroli administracyjnej podatku do celów ustalenia podstawy wymiaru podatku (art. 55 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia nr 904/2010). A zatem uzyskanie informacji od innego państwa członkowskiego w sposób ściśle sformalizowany (dokument SCAC) należy traktować jako dowód w rozumieniu art. 180 § 1 o.p., który podlega ocenie przez organ podatkowy wraz z innymi dowodami zebranymi w sprawie. Polskie organy podatkowe powinny wykazać się rozważą w przedmiocie analizy przekazywanych przez administracje podatkowe państw członkowskich informacji podatkowych. Wynika to z faktu, że forma przekazania tych informacji ma charakter lakoniczny, co może powodować uzasadnione wątpliwości co do ich prawdziwości. Nie można całkowicie wykluczyć zaistnienia błędu po stronie obcej administracji. Błędne ustalenia nie powinny wówczas automatycznie wywoływać negatywnych konsekwencji dla polskiego podatnika. Stworzony przez rozporządzenie nr 904/2010 system jest systemem współpracy na poziomie operacyjnym – ułatwia on zbieranie określonego rodzaju informacji mających znaczenie dla sprawy podatkowej. Nie zwalnia to jednak organów podatkowych z obowiązku wyjaśnienia nasuwających się wątpliwości co do przekazanych przez obcą administrację faktów czy od oceny danej okoliczności jako udowodnionej na podstawie całokształtu zebranego materiału dowodowego, stosownie do treści art. 187 § 1 op. i art. 191 o.p.¹⁴⁷ Administracja podatkowa innego państwa nie może też wyręczać polskiej administracji w przeprowadzeniu postępowania podatkowego wobec polskiego podatnika według zasad obowiązujących na terytorium Polski, jak też nakazywać jej, w jaki sposób takie postępowanie ma być zakończone. Analizując przepisy prawne,

¹⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2016 r., I FSK 1351/14, CBOSA.

należy zwrócić uwagę, iż procedura wymiany informacji w sprawach podatkowych jest z natury rzeczy dla polskich podatników powolna i uciążliwa. Miesiącami czekają oni na udzielenie odpowiedzi przez organy podatkowe państwa członkowskiego. Problemem jest także mała wiarygodność przekazywanych danych. Dotyczy to przede wszystkim rozbieżności w informacjach statystycznych czy zmian z mocą wsteczną w systemie VIES (VAT Information Exchange System)¹⁴⁸ (często okazuje się, że kontrahent na dzień zawarcia transakcji był aktywny w systemie VIES, natomiast z informacji SCAC otrzymujemy informację, że już aktywny nie jest). Należy podkreślić, iż Komisja Europejska nie ponosi odpowiedzialności za prawdziwość informacji uzyskanych za pośrednictwem internetowego narzędzia VIES ze względu na to, że informacje pochodzą z krajowych baz danych, nad którymi Komisja nie ma kontroli. Tym samym informacje uzyskane od państwa członkowskiego na formularzu wymiany SCAC często różnią się od danych, którymi dysponował przedsiębiorca w momencie zawierania transakcji. Nowe przepisy unijne nie stanowią dużego udogodnienia dla podatników i w praktyce nie zmieniają czasu oczekiwania podatnika na odpowiedź od organu podatkowego innego państwa członkowskiego. Organ współpracujący ma na nią sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku o udzielenie informacji, a w przypadku, gdy nie jest w stanie odpowiedzieć na wniosek w tym terminie, może on być wydłużony. Jak wykazują sprawozdania Komisji Europejskiej, prawie połowa wnioskodawców otrzymuje odpowiedzi z opóźnieniem, a więc zazwyczaj nie jest dotrzymywany sześciomiesięczny termin udzielenia odpowiedzi. Ponadto stwierdzono, że pewna liczba wniosków pozostaje bez odpowiedzi od roku lub dłużej. Powoduje to, iż kontrole podatkowe czy postę-

¹⁴⁸ VIES (system wymiany informacji o VAT) to **wyszukiwarka** (a nie baza danych) Komisji Europejskiej. Informacje są pozyskiwane z krajowych baz danych VAT, gdy wyszukiwanie jest prowadzone za pomocą narzędzia VIES. Wyniki wyszukiwania wyświetlają się na dwa sposoby: informacja o VAT UE istnieje (**numer aktywny**) lub nie istnieje (**numer nieaktywny**).

powania podatkowe prowadzone przez organy podatkowe są rażąco przewlekłe oraz znacząco przekraczają terminy, o których mowa w ordynacji podatkowej. Tym samym termin zwrotu podatku VAT podlegającego weryfikacji w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ulega wydłużeniu. Należy również wskazać, iż uzyskane przez organ podatkowy informacje od innego państwa członkowskiego często stanowią informacje, którymi organ wnioskujący już dysponował lub ograniczają się do informacji, iż nie ma kontaktu z kontrahentem podatnika. W wielu przypadkach odpowiedzi organów są wzajemnie sprzeczne lub powołują się na sprzeczne ze sobą wyniki „rozmów” z pracownikami kontrahenta, zaś w większości przypadków, nawet w razie stwierdzonych u kontrahenta podatnika nieprawidłowości, przekazywane informacje nie są wystarczająco szczegółowe. Nieterminowe udzielenie odpowiedzi przez administrację podatkową państwa członkowskiego może być podstawą stwierdzenia przewlekłości postępowania podatkowego (w takiej sytuacji należy zweryfikować aspekt niezbędności w stosunku do kontroli przeprowadzanej u podatnika), natomiast niekompletne bądź sprzeczne informacje mogą stanowić podstawę do zakwestionowania ich mocy dowodowej przed polskimi organami podatkowymi lub sądami administracyjnymi¹⁴⁹.

¹⁴⁹ *Prawo w firmie. VAT*, „Rzeczpospolita” z 17 sierpnia 2017 r., www.rp.pl (dostęp 10.06.2018 r.).

XIII

Mechanizm Podzielonej Płatności – *Split payment*

W dniu 10 stycznia 2018 r. ogłoszona została ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62).

Przepisy te, obejmujące zmiany w u.p.t.u. wchodzące w życie z dniem 1 lipca 2018 r., mają na celu zapewnienie większej stabilności wpływów z tytułu PTU, jak również zapobieganie unikaniu płacenia PTU oraz przeciwdziałanie nadużyciom i oszustwom podatkowym.

Zmiany te zostały ujęte w art. 2 pkt 37, art. 87 ust. 6a i 6b, art. 103a oraz art. 108a–108d u.p.t.u. i obejmują m.in.:

- wprowadzenie terminu „rachunek VAT”, o którym mowa w ustawie Prawo bankowe oraz w ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych,
- wprowadzenie dla podatnika otrzymującego fakturę z wykazaną kwotą podatku możliwości dokonywania płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury według MPP. Zmiany w tym zakresie dotyczą:
 - sposobu dokonywania płatności kwot należności wynikającej z faktury z wykazaną kwotą podatku przy zastosowaniu przez podatnika tego mechanizmu,
 - możliwości zwrotu całości lub części zapłaty przy użyciu komunikatu przelewu, o którym mowa w art. 108a ust. 3, w przypadkach określonych w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14,

- wystąpienia (oraz przypadków wyłączenia) odpowiedzialności solidarnej wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą podatnika innego niż dostawca towarów lub usługodawca wskazany na fakturze, o której mowa w art. 108a ust. 3 pkt 3 za nierozliczony przez dostawcę towarów lub usługodawcę podatek wynikający z tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług – w przypadku dokonania płatności w sposób określony w art. 108a ust. 2 na rzecz podatnika innego niż wykazany na fakturze, o której mowa w art. 108a ust. 3 pkt 3¹⁵⁰.

Nowelizacja wprowadza do polskiego prawa MPP. Jego istotą jest podzielenie płatności za towar lub usługę na kwotę netto, którą sprzedający będzie otrzymywał na swój rachunek bankowy, oraz część odpowiadającą kwocie PTU (VAT), która będzie wpłacana na jego specjalne konto.

Model podzielonej płatności (MPP, tj. *split payment*) jest jednym ze sposobów gromadzenia należności podatkowych, a jednocześnie jednym z rozwiązań, które ma na celu eliminację oszustw i nadużyć oraz poprawę ściągальności podatku VAT (co przekłada się na zmniejszenie luki w tym podatku). Głównym założeniem tego mechanizmu jest podzielenie płatności za dostarczone towary lub świadczone usługi na kwotę netto, która wpłacana jest przez nabywcę na konto

¹⁵⁰ Zmiana w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług – wprowadzenie zasad stosowania mechanizmu podzielonej płatności, http://www.kis.gov.pl/wiadomosci/komunikaty/-asset_publisher/W24v/content/zmiana-w-przepisach-ustawy-o-podatku-od-towarow-i-uslug-wprowadzenie-zasad-stosowania-mechanizmu-podzielonej-platnosci-split-payment?redirect=http%3A%2F%2Fwww.kis.gov.pl%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_W24v%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_W24v_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_W24v_keywords%3D%26_101_INSTANCE_W24v_delta%3D8%26_101_INSTANCE_W24v_cur%3D5%26_101_INSTANCE_W24v_andOperator%3Dtrue (dostęp 12.07.2018 r.).

dostawcy lub usługodawcy oraz kwotę podatku VAT, która trafia bezpośrednio na odrębne konto bankowe pozostające pod „nadzorem” organu podatkowego. Model ten umożliwi organom podatkowym monitorowanie i blokowanie środków na rachunkach bankowych VAT, eliminując ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym podatkiem¹⁵¹.

Obrazowo rzecz ujmując, MPP tworzy pomiędzy rachunkami VAT poszczególnych podatników VAT (bo tylko ich dotyczy ta regulacja) swoisty zamknięty obieg płatności środków finansowych odpowiadających wartości VAT. Środki te mogą opuścić ten obieg zasadniczo tylko jako płatność do budżetu państwa, a jedynie wyjątkowo (na wyraźny wniosek podatnika) i wyłącznie pod ścisłą kontrolą organów podatkowych mogą zostać przekazane także na standardowy rachunek rozliczeniowy podatnika. Jak wielokrotnie podkreślali autorzy regulacji wprowadzających MPP, jej celem jest zapewnienie prawidłowości rozliczenia kwoty VAT, a w szczególności zabezpieczenie jego wpłaty do budżetu państwa w należnej wysokości i przeciwdziałanie nadużyciom prawa podatkowego oraz oszustwom podatkowym¹⁵².

Mechanizm podzielonej płatności znajdzie zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz innych podatników, czyli do transakcji między przedsiębiorcami (tzw. B2B). Rozwiązanie to nie będzie również obligatoryjne. Zgodnie bowiem z dodawanym w projekcie art. 108a ust. 1 u.p.t.u. to od nabywcy będzie zależało, czy skorzysta z tzw. dedykowanego komunikatu przele-

¹⁵¹ Pismo z dnia 17 lutego 2017 r., Ministerstwo Finansów PT1.054.5.2017. NWQ.93, Stanowisko MF w sprawie nowych rozwiązań dotyczących sposobu płatności podatku VAT.

¹⁵² K. Kasprzyk, *Mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 10–20; podobnie M. Unisk, *Podzielona płatność VAT od lipca 2018 cz. 1, Podstawowe założenia i cechy systemu*, „Doradca Podatkowy” 2018, nr 5, s. 42–43; A.R. Nawrot, *Funkcje i dysfunkcje mechanizmu płatności podzielonej (tzw. split payment) w systemie podatku od towarów i usług*, „Doradca Podatkowy” 2018, nr 5, s. 13–17.

wu. Korzystanie z tzw. rachunków VAT będzie wiązało się z możliwością uzyskania np. przyspieszonego zwrotu VAT w terminie 25 dni niezależnie od tego, z jakich czynności (i czy opłaconych za pomocą rachunku VAT) wynika ten zwrot. Warunkiem takiego przyspieszonego zwrotu jest zgłoszenie w deklaracji VAT żądania zwrotu na specjalny rachunek VAT (nowy formularz deklaracji VAT uwzględnia żądanie zwrotu na rachunek VAT). Inne preferencje, jakie wiązać się będą z korzystania z rachunków VAT przez podatników, to przede wszystkim brak możliwości zastosowania sankcji VAT, rezygnacja (w pewnych sytuacjach) z podwyższonych odsetek od zaległości podatkowych w VAT czy brak odpowiedzialności solidarnej za towary tzw. wrażliwe. Z opublikowanej maju 2018 r. na stronie internetowej Ministerstwa Finansów „Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”¹⁵³ wynika, że korzystanie z mechanizmu podzielonej płatności stanowi jedną z przesłanek dochowania należytej staranności. Co więcej, banki nie będą uprawnione do pobierania opłat i prowizji za prowadzenie rachunku VAT, z wyjątkiem opłat za przelewy z tych rachunków¹⁵⁴.

W odpowiedzi z dnia 29 maja 2017 r. na interpelację poselską nr 12100, VIII kadencja, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów wskazał, że „zgodnie z projektem przewiduje się, że wobec podatników dokonujących płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności nie będą stosowane przepisy w zakresie odpowiedzialności solidarnej (w odniesieniu do transakcji rozliczonych w tym mechanizmie). Co więcej, zapłata w podzielonej płatności będzie uwalniała podatnika od ryzyka dodatkowej sankcji VAT oraz podwyższonych odsetek od zaległości. Dodatkowo należy wskazać, że w pro-

¹⁵³ *Metodyka w zakresie dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uid=2eba55c3-cba9-4f1d-aa36-684f76b2d561&groupId=764034 (dostęp 01.07.2018 r.).

¹⁵⁴ J. Markiewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018 r. (dostęp 01.07.2018 r.).

jekcie zaproponowano regulację, zgodnie z którą za wcześniejsze uregulowanie zobowiązania w VAT podatnik otrzyma możliwość uiszczenia tego zobowiązania w niższej wysokości, co będzie miało pozytywny wpływ na poprawę płynności podatników. Należy więc uznać, że projekt ten uwzględnia zarówno interesy budżetu państwa, jak i interesy podatników PTU i zmierza do zabezpieczenia ich przed działaniami innych, nieuczciwych podatników, o ile oczywiście dany podatnik zdecyduje się skorzystać z projektowanego mechanizmu podzielonej płatności”.

Kolejnym rozwiązaniem ułatwiającym walkę z przestępczością podatkową miał być centralny rejestr faktur. Zarówno MPP, jak i centralny rejestr faktur – współgrające z jednolitym plikiem kontrolnym (JPK) – stworzą profesjonalne narzędzia, których bez wątpienia – na co wskazują statystyki związane m.in. z niską ściągalsnością VAT z tzw. pustych faktur – brakowało polskim skarbowcom. Rozważano też propozycję wprowadzenia regulacji przewidujących przekazywanie codziennie wyciągów z rachunków bankowych przez banki, co miałoby ułatwić organom wcześniejsze wykrywanie przestępstw gospodarczych (projekt z dnia 23 maja 2017 r. dostępny jest na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji)¹⁵⁵.

Banki utworzyły specjalne rachunki VAT do kont firmowych, jakie przedsiębiorcy prowadzą w tych bankach. Korzystanie z MPP nie dotyczy kont osobistych. Jeżeli osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą wykorzystuje do płatności firmowych konto osobiste, to do tego konta nie jest przypisany rachunek VAT. W konsekwencji, ani płatności od klientów, ani płatności do klientów nie będą objęte *split payment*. O fakcie, że takie rachunki istnieją, przedsiębiorcy byli informowani listownie w formie tradycyjnej lub w formie elektronicznej jeszcze przed 1 lipca 2018 r. Generalnie przed-

¹⁵⁵ J. Markiewicz, *op. cit.*, LEX/el. 2018 (dostęp 01.07.2018 r.).

siębiorkcy mają obowiązek poinformować administrację skarbową o otwarciu i zamknięciu każdego rachunku bankowego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Zgodnie z art. 5 ust. 2b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹⁵⁶ zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do KRS zawiera dane uzupełniające: skróconą nazwę (firmy), wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz dane kontaktowe. Jednocześnie, na mocy art. 9 ust. 1 zdanie drugie u.e.p.i.p., podatnicy VAT wpisani do KRS dokonują zgłoszenia aktualizacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających wskazanych w art. 5 ust. 2b pkt 2 u.e.p.i.p., a więc także w zakresie wykazu rachunków bankowych. Podmioty podlegające wpisowi do KRS informują o swoich rachunkach bankowych poprzez zgłoszenie na formularzu NIP-8. Składa się je urzędowi skarbowemu właściwemu w sprawach NIP (co do zasady według siedziby podatnika). Rachunek VAT jest jednak automatycznie tworzony przez bank, niezależnie od woli podatnika. Zgodnie z art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe¹⁵⁷ w brzmieniu od 1 lipca 2018 r. dla rachunku rozliczeniowego bank prowadzi rachunek VAT. Zgodnie natomiast z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62 ze zm., dalej jako: Nowela Dot. *Split Payment*) wprowadzającej *split payment*, w przypadku rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3, otwartego przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy bank jest obowiązany do otwarcia do dnia 30 czerwca 2018 r. rachunku VAT, w zakresie określonym w art. 62a ust. 1–4 ustawy zmienianej w art. 3. Otwarcie

¹⁵⁶ Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji podatników i płatników, Dz. U. z 2017 r., poz. 869 ze zm., dalej jako: u.e.p.i.p.

¹⁵⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia Prawo bankowe, Dz. U. z 2017 r., poz. 1876 ze zm.

rachunku VAT nie wymaga zawarcia odrębnej umowy (art. 7 ust. 3 Noweli Dot. *Split Payment*). Z przepisów tych wynika, że rachunek VAT nie jest odrębnym rachunkiem rozliczeniowym przedsiębiorcy, lecz rachunkiem technicznym przypisanym do rachunku rozliczeniowego. Jego funkcjonalność jest ograniczona do określonych uznań i obciążeń i nie pozwala na nieograniczone wykorzystanie, np. regulowanie całych zobowiązań wobec kontrahentów¹⁵⁸.

Podzielona płatność jest zlecana przez podatnika w ramach jednego zlecenia płatniczego. Narzędziem (instrumentem) jej dokonania jest „komunikat przelewu”. Można określić go jako specjalną formatkę przelewu czy też druk przelewu, w ramach którego zlecający przelew będzie wskazywał dodatkowe dane (informacje) dotyczące czy to wystawcy faktury, czy to samej faktury, które umożliwią bankowi (SKOK) podzielenie płatności na dwa strumienie pieniędzy i obciążenie oraz odpowiednio uznanie właściwymi kwotami rachunku rozliczeniowego oraz rachunku VAT.

Stosownie do postanowień art. 108a ust. 3 u.p.t.u. w komunikacie przelewu dotyczącym zapłaty w formie podzielonej płatności za faktury obok danych pozwalających na identyfikację odbiorcy należy wskazać jeszcze następujące dane:

- 1) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności – należy tutaj zauważyć, że podatnik samodzielnie oznacza kwotę podatku, jaka ma zostać wpłacona na rachunek VAT; bank nie jest zobowiązany do kontroli prawidłowości określenia tej kwoty przez podatnika; podatnik może określić w komunikacie przelewu tylko część kwoty podatku, którą chce zapłacić w formie podzielonej płatności;

¹⁵⁸ A. Pokojka, *Split Payment: Rachunku VAT nie trzeba będzie zgłaszać fiskusowi*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 17 maja 2017 r.

- 2) kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto – wydaje się, że powinna być tutaj podana cała kwota należności brutto z danej faktury; może się ona różnić od kwoty przelewu (stanowiącej sumę kwoty oznaczonej jako VAT oraz kwoty netto płaconej daną podzieloną płatnością);
- 3) numer faktury, w związku z którą jest dokonywana płatność – należy uznać, iż nie ma przeszkód, aby kupujący wskazać kilka numerów faktur, jeśli chciałby za pomocą jednej podzielonej płatności dokonać zapłaty za kilka faktur wystawionych przez jednego sprzedawcę;
- 4) numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku – należy tutaj wskazać NIP danego sprzedawcy widniejący na fakturze.

Zgodnie z art. 108a ust. 5 u.p.t.u., w przypadku gdy płatność zostanie dokonana z zastosowaniem przedmiotowego mechanizmu na rzecz podatnika innego niż wskazany na fakturze, podatnik, na rzecz którego dokonano tej płatności, odpowiada solidarnie wraz z dostawcą tych towarów lub usługodawcą za nierozliczony przez dostawcę towarów lub usługodawcę podatek wynikający z tej dostawy towarów lub tego świadczenia usług do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT¹⁵⁹. Należy uznać, że dotyczy to sytuacji, w której rzeczywisty podatnik nie wykazał podatku należnego od tej czynności w deklaracji podatkowej, względnie w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej za okres, w którym dana czynność została wykonana. Wydaje się natomiast, iż nie ma możliwości obciążenia podatnika, o którym mowa, odpowiedzialnością solidarną w przypadku, gdy rzeczywisty sprzedawca zadeklarował (we właściwej kwocie) podatek należny od danej

¹⁵⁹ Zob. również: Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 czerwca 2018 r., 0114-KDIP1-1.4012.332.2018.1.KBR, LEX nr 472747.

dostawy, lecz nie uregulował zobowiązania podatkowego wynikającego z deklaracji za ten okres, w którym tę czynność wykazał¹⁶⁰.

Stosownie natomiast do art. 108a ust. 6 u.p.t.u. odpowiedzialność solidarna podatnika jest wyłączona w przypadku dokonania przez tego podatnika płatności na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy wskazanego na fakturze albo zwrotu otrzymanej płatności na rachunek VAT podatnika, od którego otrzymano tę płatność, niezwłocznie po powzięciu informacji o jej otrzymaniu i w kwocie otrzymanej na rachunek VAT.

Głównym zatem założeniem tego mechanizmu jest podzielenie płatności za dostarczone towary lub świadczone usługi na kwotę netto, która wpłacana jest przez nabywcę na konto dostawcy lub usługodawcy oraz kwotę podatku VAT, która trafia bezpośrednio na odrębne konto VAT. Z tego odrębnego konta VAT podatnik mógłby płacić VAT naliczony wynikający z faktur, które otrzymuje od swoich dostawców, oraz mógłby opłacać swoje zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT do urzędu skarbowego. Mechanizm ten jest uznawany za jedno z rozwiązań służących przeciwdziałaniu nadużyciom i oszustwom podatkowym, gdyż eliminuje ryzyko znikania podatników wraz z zapłaconym im przez kontrahentów, a nieodprowadzonym jeszcze podatkiem VAT. Model ten z założenia powinien utrudniać lub wręcz uniemożliwiać powstawanie nadużyć już na etapie samej transakcji. Jednocześnie zapewnia on większą transparentność rozliczeń VAT i przy okazji utrudnia wyprowadzanie pieniędzy za granicę. *Split payment* ma pozwolić na zapobieganie powstawaniu zaległości podatkowych, ponieważ kwota zobowiązania podatkowego VAT będzie co do zasady zabezpieczona na koncie VAT. Będzie to niejako odwrócenie obecnego systemu, nastawionego raczej na próby odzyskiwania już powstałych zaległości przez budżet państwa.

¹⁶⁰ A. Bartosiewicz, *Komentarz VAT*, wyd. XII, LEX/el. (dostęp 10.07.2018 r.).

Podatnik będzie mógł regulować z rachunku VAT kwotę zobowiązania podatkowego w VAT wobec urzędu skarbowego oraz będzie mógł swobodnie płacić kwotę VAT swoim dostawcom w ramach MPP, ewentualnie będzie mógł wnioskować o uwolnienie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy lub rachunek prowadzony w SKOK. Środki pieniężne z rachunku VAT będą mogły być obracane między podatnikami wielokrotnie, bez żadnych ograniczeń czasowych ani kwotowych. Jedynym warunkiem jest, by były to przepływy pomiędzy rachunkami VAT. Przykładowo: podatnik, który otrzyma od swojego nabywcy kwotę podatku na rachunek VAT, będzie mógł natychmiast z tych środków wpłacić kwotę VAT na rachunek VAT swojego dostawcy. Takie rozwiązanie zapewnia minimalizację negatywnego wpływu wprowadzonego rozwiązania na płynność finansową podatników¹⁶¹.

Pamiętać należy również o tym, że MPP będzie oddziaływał na płynność finansową podatników w różnym stopniu i w różny sposób. Istnieje grupa podatników, których MPP płynność finansową w pewnym zakresie pogorszy, ale istnieje również grupa podatników, dla których rozwiązanie to pozostanie bez wpływu na płynność finansową, a niektórym podatnikom wręcz ją poprawi – z uwagi na możliwość uzyskania zwrotu nadwyżki VAT naliczonego na rachunek VAT w terminie 25 dni, co jest ważnym aspektem wpływającym na poprawę płynności finansowej (chodzi o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wykazywanej w deklaracji VAT-7 lub VAT-7K). Dodatkowo istotne jest, że termin ten nie może być przedłużony przez naczelnika urzędu skarbowego. Przedstawiona możliwość stanowi istotną różnicę wobec podstawowego 60-dniowego terminu zwrotu na rachunek rozliczeniowy, gdyż podatnik otrzymujący zwrot różnicy podatku na rachunek VAT w terminie 25 dni ma możliwość szybszego

¹⁶¹ Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 21 lutego 2018 r., PT8.054.12.2018.TXZ.83E, Sytuacja małych firm wobec podzielonej płatności.

dysponowania środkami na cele przewidziane w ww. ustawie, np. natchmiastowej zapłaty VAT swoim dostawcom za pomocą MPP.

Sposób, w jaki MPP będzie oddziaływał na płynność finansową, jest bardzo złożonym zagadnieniem o indywidualnym charakterze i zależy od wielu czynników, w tym od struktury dokonywanych transakcji, stawek VAT przy zakupach oraz sprzedaży, struktury płatności, sposobów dokonywania płatności, rodzajów kontrahentów, czy wreszcie stosowania zwolnienia z VAT, np. z uwagi na poziom obrotów¹⁶².

Ustawa o podatku od towarów i usług w art. 108b przewiduje również, że podatnik postanawiający o przeniesieniu środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy składa do naczelnika urzędu skarbowego wnioski, w którym określi wysokość środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana i – co bardzo istotne – nie oznacza to blokady tych środków na rachunku VAT. Podatnik cały czas ma prawo obracać pełnym saldem środków zgromadzonych na rachunku VAT na określone w ww. ustawie cele. Naczelnik urzędu skarbowego wyda w takim przypadku w terminie 60 dni od dnia otrzymania wniosku, w drodze postanowienia, zgodę na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w SKOK – i w takim przypadku kwota przekazanych środków może być ograniczona do wysokości salda na rachunku VAT, jeżeli podatnik zdecyduje się wydatkować część środków zgromadzoną na rachunku VAT na zapłatę VAT swoim dostawcom, oczywiście z wykorzystaniem MPP. Pozostawienie takiej swobody dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT będzie mieć również pozytywny wpływ na płynność finansową podatnika.

Ponadto, zgodnie z art. 108d u.p.t.u., przewidziano tzw. rabat za wcześniejszą zapłatę zobowiązania podatkowego według ustalonego

¹⁶² *Ibidem*.

w tej ustawie wzoru. Oznacza to, że podatnik regulujący zobowiązanie podatkowe za pomocą MPP może zastosować skonto za wcześniejszą zapłatę tego zobowiązania.

Aktualnie w przepisach prawa w różnych krajach funkcjonują dwa ściśle określone modele mechanizmu *split payment*¹⁶³: zautomatyzowany i manualny.

W przypadku zastosowania modelu zautomatyzowanego do podziału kwoty płatności brutto dochodzi podczas dokonywania płatności za dany towar lub usługę przez nabywcę. Nabywca wystawia wówczas jedno polecenie przelewu lub dokonuje jednorazowej płatności kartą płatniczą, następnie zaś strumień pieniężny dzielony jest na kwotę netto, trafiającą do sprzedawcy, oraz kwotę podatku VAT, przekazywaną na konto VAT. Dyspozycja dokonania przelewu lub płatności kartą zawiera dodatkowe informacje, wskazujące na kwotę podatku naliczonego, która powinna zostać wydzielona. Za rozdzielenie płatności odpowiada automatyczny system rozrachunkowy wykorzystywany do danego rodzaju płatności lub bank.

Manualny *split payment* wymaga natomiast od nabywcy samodzielnego rozdzielenia płatności poprzez dokonanie dwóch odrębnych poleceń przelewu – przelewu na wartość płatności netto skierowanego do sprzedawcy oraz osobnego przelewu na wartość samego podatku VAT, który powinien zostać zapłacony na konto VAT.

Niezależnie od zastosowanego wariantu podzielonej płatności przez ustawodawcę, podmiotem odpowiedzialnym za prawidłowe wystawienie faktury oraz określenie kwoty VAT naliczonego pozostaje sprzedawca.

Zbliżony do omawianego model opodatkowania VAT został wprowadzony w styczniu 2015 r. we Włoszech. Mechanizm dotyczy zamówień publicznych, tj. obowiązuje w relacjach prywatnych firm

¹⁶³ *Split payment mechanism*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/vat-study_en.pdf (dostęp 10.05.2018 r.).

z urzędami publicznymi. Według zapewnień, rozwiązanie uszczelnia lukę w PTU, a wartość odprowadzonego VAT systematycznie rośnie. Właściciele firm wskazują jednak na kłopoty z płynnością oraz na powszechne w rozliczeniach z państwowymi instytucjami opóźnienia w zwrotach należnych kwot.

Ustawodawca czeski również zdecydował się na wprowadzenie dobrowolnego manualnego modelu *split payment*, przy czym jest to jednocześnie system alternatywny w stosunku do odpowiedzialności solidarnej nabywcy za podatek VAT niezapłacony przez jego dostawcę od transakcji, w ramach których organ podatkowy stwierdzi, że nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, że podatek VAT należny z tytułu danej transakcji nie zostanie przez sprzedawcę zapłacony. W modelu czeskim wraz z dokonaniem płatności nabywca przekazuje organowi podatkowemu informacje identyfikujące transakcję, tj. dane własne oraz dane sprzedawcy, wartość należnego podatku VAT oraz datę sprzedaży lub datę otrzymania zapłaty przez sprzedawcę. Zapłaty podatku VAT nabywca dokonuje bezpośrednio na rachunek bankowy organu podatkowego właściwego dla siedziby sprzedawcy.

Wśród zalet mechanizmu *split payment* wymieniany jest m.in. brak konieczności weryfikowania wiarygodności dostawców przez przedsiębiorców. Wystarczy upewnić się, że pieniądze zgromadzone na specjalnym koncie mają odzwierciedlenie w fakturach. Zdaniem ekspertów *split payment* może być skutecznym narzędziem w przeciwdziałaniu nadużyciom podatkowym, choć niesie ze sobą także zagrożenia dla uczciwych przedsiębiorców. Wprowadzenie tego rozwiązania wpłynie bowiem na system płatności i deklarowania VAT, mogąc prowadzić do konieczności dostosowania się polskich podatników do nowych warunków. Pojawia się jednak niebezpieczeństwo, że koszty związane z wprowadzeniem *split payment* ponoszone przez uczciwych przedsiębiorców mogą okazać się wyższe od zysków państwa. Ponadto istnieje wysokie ryzyko, że MPP zaburzy zasadę neutralności podatku od wartości dodanej.

System teleinformatyczny – STIR

Działania uszczelniające ściągalność PTU są prowadzone na różnych poziomach i w różnych obszarach. Z jednej strony oznacza to utworzenie KAS¹⁶⁴, z drugiej strony – konkretne działania legislacyjne. Są też koncepcje bardziej rozbudowane, do których należy tzw. STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej). Był on już testowany w innych krajach, gdzie przyniósł budżetom tych państw miliardy euro poprzez eliminację różnych patologii podatkowych. Ministerstwo Finansów chciało wykorzystać te doświadczenia, by zbudować mechanizmy zabezpieczające przed wyłudzeniami w sposób najbardziej przyjazny dla przedsiębiorców, wprowadzając ustawę o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora skarbowego dla wyłudzeń skarbowych¹⁶⁵.

STIR jest jednym z najsurowszych środków przewidzianych w ramach ustawy – określany jest w niej jako system teleinformatyczny izby rozliczeniowej do celów oceny ryzyka wyłudzeń PTU. Jest to rozwiązanie mające prowadzić do uszczelnienia systemu poboru PTU. Czerpiąc z doświadczeń w analizie rachunków, przepływów, wypłat, wpłat i transferów w sektorze bankowym, Ministerstwo Finansów wdrożyło nowatorski projekt, poprzez który, wzmacniając się niejako siłą informatyczną całego sektora bankowego, ale również SKOK

¹⁶⁴ Ustawa z dnia 16 listopada 2018 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2018 r., poz. 508, dalej jako: ustawa o KAS.

¹⁶⁵ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r., o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora skarbowego dla wyłudzeń skarbowych, Dz. U. z 2017 r., poz. 2491.

i banków spółdzielczych, zostaną wdrożone narzędzia informatyczne na styku Krajowej Izby Rozliczeniowej (KIR), szeroko rozumianego sektora finansowego, Ministerstwa Finansów, KAS i Głównego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF). Do tej pory nie było takiego obiegu informacji pod stałym nadzorem administracji skarbowej.

Przez STIR należy rozumieć system teleinformatyczny KIR spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne¹⁶⁶, służący do: odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka, przekazywania danych i informacji o wskaźniku ryzyka wykorzystywania działalności banków i SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i SKOK oraz pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem KAS a bankami oraz SKOK (art. 119zg pkt 6 o.p.). STIR będzie służył do ustalania wskaźnika ryzyka wykorzystywanego przez Szefa KAS do dokonywania analizy ryzyka. Będzie też wykorzystywany jako kanał przekazywania informacji, danych i żądań zarówno do szefa KAS, jak i w kierunku odwrotnym (np. informacji o wskaźniku ryzyka do Szefa KAS, banków i SKOK czy żądań Szefa KAS dotyczących blokad rachunku podmiotu kwalifikowanego). STIR będzie zaopatrzony w niezbędny poziom zabezpieczeń, kontroli dostępu i autoryzacji oraz separację kanałów wymiany informacji.

Głównym celem ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych była walka z wyłudzaniem PTU¹⁶⁷. Za lata 2015–2016

¹⁶⁶ Ustawa z dnia 17 lutego 2007 r., o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne, Dz. U. z 2017 r., poz. 570.

¹⁶⁷ Niniejsza ustawa zmieniała następujące ustawy: ustawę z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo

kontrola skarbową stwierdziła zmniejszenie wpływów budżetowych na ok. 19,8 mld zł w wyniku wyłudzeń VAT. Ponadto zwrócono uwagę na wzrost znaczenia transakcji dokonywanych drogą elektroniczną. Znalazły się one również w obszarze zainteresowań grup przestępczych, zwłaszcza o charakterze zorganizowanym. Powoduje to, że będzie rosła rola i znaczenie analizy przepływów finansowych, a jej przygotowywanie stanie się jedną z podstawowych procedur wykonywanych w identyfikacji zagrożeń dla systemu bankowego. Transakcje elektroniczne stwarzają także zagrożenia dla sektora publicznego przez wykorzystywanie systemów bankowych do uwiarygodniania działalności, która faktycznie ma na celu wyłudzenie PTU.

Dodany do Ordynacji podatkowej¹⁶⁸ art. 119zn przewiduje, że Szef KAS będzie analizował ryzyko wykorzystywania działalności banków lub SKOK do popełniania przestępstw oraz przestępstw skarbowych. Dotyczy to przestępstw związanych z wyłudzeniami PTU, w tym także polegających np. na wystawianiu pustych faktur. Analiza ryzyka ma być dokonywana przy uwzględnieniu wskaźnika ryzyka ustalanego przez KIR w jej systemie teleinformatycznym, zwanym STIR.

Ordynacja podatkowa przewiduje w art. 119zn automatyczne ustalanie w STIR wskaźnika ryzyka wykorzystywania banków i SKOK do popełniania wyłudzeń skarbowych. STIR będzie analizował dane z banków i SKOK oraz dane publicznie dostępne przekazane z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP). Na banki i SKOK zostanie nałożony obowiązek przekazywania do STIR niektórych danych – w tym stanowiących tajemnicę bankową lub tajemnicę zawodową SKOK – w celu ustalenia wskaźnika ryzyka.

bankowe, ustawę z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawę z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o KAS.

¹⁶⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2018 r., poz. 800.

Krajowa Izba Rozliczeniowa będzie przekazywać informacje o wskaźniku ryzyka Szefowi KAS oraz bankom i SKOK.

Według art. 119zg pkt 8 o.p. **wskaźnik ryzyka** to wskaźnik wykorzystywania działalności banków i SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Wskaźnik ryzyka jest ustalany przez KIR w odniesieniu do podmiotu kwalifikowanego automatycznie w STIR na podstawie opracowanych przez KIR algorytmów uwzględniających najlepsze praktyki sektora bankowego i SKOK w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu ich działalności do popełniania przestępstw oraz przestępstw skarbowych, a także odpowiednie kryteria, jak:

- 1) kryteria ekonomiczne – polegające na ocenie dokonywanej przez podmiot kwalifikowany transakcji przy pomocy rachunku w otoczeniu gospodarczym, w szczególności pod względem celu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej lub dokonywaniu transakcji nieuzasadnionych charakterem prowadzonej działalności;
- 2) kryteria geograficzne – polegające na dokonywaniu transakcji z podmiotami z państw, w których występuje wysokie zagrożenie wyłudzeń skarbowych;
- 3) kryteria przedmiotowe – polegające na prowadzeniu przez podmiot kwalifikowany działalności gospodarczej wysokiego ryzyka z punktu widzenia podatności na wyłudzenia skarbowe;
- 4) kryteria behawioralne – polegające na nietypowym w danej sytuacji zachowaniu podmiotu kwalifikowanego;
- 5) kryteria powiązań – polegające na istnieniu powiązań podmiotu kwalifikowanego z podmiotami, co do których występuje ryzyko, że uczestniczą lub organizują działania mające związek z wyłudzeniami skarbowymi (art. 119zn § 2 i 3 o.p.).

Powyższe kryteria, z wyjątkiem kryteriów powiązań, stosowane są przy dokonywaniu analizy ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu (art. 10a ust. 3 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy

oraz finansowaniu terroryzmu¹⁶⁹). Kryteria te są adekwatne także przy ustalaniu wskaźnika ryzyka wykorzystywania działalności banków i SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Potwierdza to dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r., w sprawie zapobiegania wykorzystywania systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (dalej jako: dyrektywa 2015/849). Dyrektywa 2015/849 będzie implementowana do prawa polskiego¹⁷⁰. Czynniki dotyczące sytuacji o potencjalnie wyższym ryzyku, określone w załączniku III do dyrektywy 2015/849 jako niewyczerpujące, choć są skatalogowane według odmiennych reguł niż kryteria służące do ustalania wskaźnika ryzyka, w istocie odpowiadają kryteriom wymienionym w niniejszym projekcie. Co istotne, z dyrektywy 2015/849 wynika, że „przestępstwa podatkowe” dotyczące podatków bezpośrednich i pośrednich objęte są zakresem szerokiej definicji „działalności przestępczej” określonej w dyrektywie 2015/849¹⁷¹.

Dodane dodatkowe kryterium powiązań wynika z faktu, że organizatorzy przestępczego procederu organizują sieć podmiotów o zmiennej strukturze i transferują przez rachunki tych podmiotów środki finansowe w celu pozorowania przeprowadzania legalnych transakcji. Przedsięwzięcia tego typu ze swej natury wymagają współdziałania większej grupy osób – nawet jeśli zawarły one porozumienie do dokonania jednego tylko przestępstwa (czyli działali „wspólnie i w porozumieniu”) – i poprzez to tworzą łańcuchy (często skomplikowanych) powiązań¹⁷².

¹⁶⁹ Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2018 r., poz. 723.

¹⁷⁰ Termin implementacji – 26 czerwca 2017 r. (art. 67 ust. 1 dyrektywy 2015/849).

¹⁷¹ Teza 11 preambuły i art. 3 pkt 4 lit. f) dyrektywy 2015/849.

¹⁷² W. Mądrzejowski, *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, Warszawa 2008, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, s. 48–49.

W celu opracowania analiz ryzyka KIR otrzymuje dane z ewidencji państwowych oraz banków. Dane przekazywane przez banki mają obejmować dane identyfikacyjne przedsiębiorcy oraz osób upoważnionych do reprezentacji, a ponadto numery rachunków, których posiadaczem jest przedsiębiorca oraz dane o beneficjencie rzeczywistym w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁷³, jeżeli są w ich posiadaniu.

Ponadto KIR na potrzeby dokonywania ocen ryzyka przetwarza dane uzyskane na potrzeby wymiany zleceń płatniczych oraz ustalania wzajemnych wierzytelności wynikających z tych zleceń, w tym dane stanowiące tajemnicę bankową. Banki w ciągu 24 godzin od otworzenia rachunku lub jego zamknięcia będą zobligowane do przekazania do KIR danych identyfikujących przedsiębiorców oraz danych o numerach rachunków beneficjentów rzeczywistych. Szczegółowy zakres danych ma być określony w rozporządzeniu.

Przedmiotem analizy ryzyka dokonywanej przez Szefa KAS jest potencjalne wystąpienie możliwości wykorzystywania działalności banków i SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Wskazana wyżej analiza ryzyka polega przede wszystkim na przetwarzaniu przez Szefa KAS danych w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych (CRDP) prowadzonych w systemie teleinformatycznym, których jest on administratorem (art. 35 ust. 2 ustawy o KAS).

Zgodnie z art. 119zo o.p. KIR przekazuje informacje o wskaźniku ryzyka niezwłocznie po jego ustaleniu, nie rzadziej niż raz dziennie, wyłącznie Szefowi KAS oraz bankom i SKOK – w zakresie rachunków podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez te banki i SKOK. Ponadto w przypadku otwierania rachunku podmiotu kwalifikowanego bank lub SKOK występuje do KIR o przekazanie informacji

¹⁷³ Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r., o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2016 r., poz. 299, 615 i 1948.

o wskaźniku ryzyka w zakresie rachunków podmiotu kwalifikowanego prowadzonych przez inne banki i SKOK, z wyłączeniem wskazania istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu, w zakresie rachunków podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez inne banki i SKOK (art. 119zo o.p.).

Za ustalenie wskaźnika ryzyka bank i SKOK ponoszą roczną opłatę na rzecz KIR ustalaną ryczałtowo w odniesieniu do liczby rachunków podmiotu kwalifikowanego prowadzonych przez ten bank lub SKOK. W przypadku gdy wskaźnik ryzyka ustalany jest za okres krótszy niż rok kalendarzowy, opłata ustalana jest w wysokości proporcjonalnej do liczby miesięcy, w których wskaźnik ryzyka jest ustalany¹⁷⁴.

Stosownie natomiast do art. 119zp banki oraz SKOK przekazują KIR informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, dzienne zestawienie transakcji dotyczących tych rachunków, jak również informacje o rachunkach oszczędnościowych i oszczędnościowo-rozliczeniowych prowadzonych dla osób fizycznych.

Ponadto Szef KAS uwzględnia również informacje i zestawienia enumeratywnie wymienione w art. 119zq oraz art. 119zs o.p., tj. przekazywane mu nie rzadziej niż raz dziennie przez KIR, jak też przez banki oraz SKOK na jego żądanie w celu weryfikacji i uzupełnienia posiadanych już informacji. Wynik przeprowadzonej analizy stanowi podstawę do podjęcia czynności wobec nieuczciwych podmiotów kwalifikowanych przez Szefa KAS lub podległe mu organy.

Artykuł 119zv o.p. daje organom podatkowym prawo do zablokowania podejrzanego rachunku bankowego (rachunku firmowego) na 72 godziny, o czym informuje naczelnika urzędu skarbowego i urzędu celno-skarbowego, któremu podlega kontrolowany przedsiębiorca.

¹⁷⁴ § 2 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2018 r., w sprawie opłaty za ustalanie wskaźnika ryzyka, Dz. U. z 2018 r., poz. 282, dalej jako: rozporządzenie ws. opłaty.

Blokada konta – mająca formę swoistego „aresztu” – może zostać wydłużona do trzech miesięcy w drodze postanowienia Szefa KAS w sytuacji, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie. Należy zwrócić uwagę na brak precyzji przywołanej regulacji. Nie wiadomo bowiem, czy pod pojęciem „istniejące zobowiązania podatkowe” należy rozumieć również zaległości podmiotu kwalifikowanego. Kolejna wątpliwość dotyczy „mających powstać zobowiązań podatkowych”. Nasuwa się zasadnicze pytanie: o jakie bliżej nieokreślone przyszłe zobowiązania tu chodzi? Niemniej jednak z uwagi na kwotowe ograniczenie stosowania przedłużenia blokady Szef KAS przed wydaniem postanowienia o przedłużeniu blokady powinien każdorazowo poddać analizie wysokość istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego. Przedłużenie blokady rachunku nie jest dopuszczalne w sytuacji stwierdzenia przez Szefa KAS, że istniejące lub mające powstać zobowiązanie podatkowe lub zobowiązanie z tytułu odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie przekracza (albo nie będzie przekraczać) 10 000 euro¹⁷⁵.

Wszystkie transakcje we wszystkich systemach płatniczych będą zatem podlegały codziennemu raportowaniu ze strony banków. Przetworzenie danych polega na wykorzystaniu odpowiedniego algorytmu, którego sposób tworzenia był ściśle przemyślany i doprecyzowany (i – jak dotychczas – nieujawniony). Ministerstwo Finansów zapewnia, że narzędzie, które podlega kalibracji, będzie działać niezwykle precyzyjnie i wykrywać wyłącznie podatników kradną-

¹⁷⁵ L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018 r., komentarz do art. 119 zo i 119 zv.

cych VAT i tylko takim podatnikom będą blokowane konta. Pozostaje mieć wiarę w nieomyślność stworzonego systemu. W niektórych rodzajach działalności blokada konta przedsiębiorcy na 72 godziny może mieć istotny wpływ na firmę i poważnie zakłócić czy wręcz uniemożliwić dalsze prowadzenie działalności.

Analiza ryzyka dotyczyć będzie podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 4 o.p. Przepis ten określa **podmiot kwalifikowany** jako: osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, osobę fizyczną prowadzącą działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu wymienionej ustawy, osobę prawną oraz jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną.

Dotychczas – mimo tego, że większość dokonywanych blokad rachunków była związana z podejrzeniem prania pieniędzy z korzyści pochodzących z przestępstw skarbowych, w szczególności w zakresie PTU – w ramach prowadzonych postępowań analitycznych GIIF nie ma możliwości potwierdzenia, czy faktycznie przestępstwo bazowe dla prania pieniędzy zostało popełnione. Podejmując decyzję o blokadzie rachunku lub wstrzymaniu transakcji, GIIF bazować musi na informacjach od organów skarbowych, które w większości przypadków na tym etapie nie wszczęły jeszcze procedury podatkowej¹⁷⁶.

Przestępstwa skarbowe wciąż są najczęściej identyfikowanymi przestępstwami bazowymi do prania pieniędzy. Z zawiadomień przesyłanych do GIIF w 2015 r. wynika, że największe zagrożenie stanowi działalność zorganizowanych grup przestępczych przeprowadzających transakcje karuzelowe i wykorzystujących mechanizm podatku VAT w celu wyłudzenia zwrotu i niezapłacenia należnego podatku.

¹⁷⁶ Sprawozdanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z działalności za rok 2015, s. 2 i 18, www.mf.gov.pl.https://www.mf.gov.pl/documents/764034/1223641/Sprawozdanie+2017 (dostęp 10.06.2018 r.).

Dane przedsiębiorców będą przechowywane w systemie STIR przez 5 lat. Krytycznie jednak należy ocenić fakt, że dane przedsiębiorcy są przechowywane w systemie nawet wówczas, gdy system już je sprawdzi i stwierdzi, że dana firma nie stanowi zagrożenia dla uszczuplenia wpływów budżetowych i nie narusza regulacji prawnych. Przy ogromie zgromadzonych danych istnieje bowiem ryzyko ich „wycieku” i użycia w celach niezwiązanych z rozliczeniami podatkowymi.

W ustawie brak jest wyraźnego określenia, jakie zachowania przedsiębiorcy mogą spowodować sankcję w postaci zablokowania konta przez KAS. Przydatne byłyby w tym zakresie dodatkowe wyjaśnienia Ministerstwa Finansów. Jak się wydaje, problem ten wynika z ogólnej filozofii tego projektu, według której wszystkich przedsiębiorców uznaje się za podejrzanych. Ponadto z wyjaśnień przedstawicieli Ministerstwa Finansów wynika, że wszystkie przesłanki zawarte będą w algorytmie, który będzie stanowił podstawę podjęcia decyzji o blokowaniu konta podatnika.

Jak wynika z raportów OECD, w niektórych państwach ingerencja organów podatkowych w konta podatników jest znacznie większa niż ta zaproponowana w Polsce. Wydaje się, że Ministerstwo Finansów, wdrażając przedmiotowy projekt, poszukuje kompromisu między prawami przedsiębiorców a koniecznością walki z olbrzymią skalą wyłudzeń VAT. Zgodnie z art. 119zv o.p. blokada rachunku podatnika ma być ostatecznym etapem analizy, jaką przeprowadza STIR, i ma przede wszystkim, zgodnie z oświadczeniami Ministerstwa Finansów, oddziaływać na świadomość podatników. Należy podkreślić, że spełnienie przesłanki blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zgodnie z treścią art. 119zv § 1 i art. 119zv § 1 o.p. nastąpi, jeśli z informacji posiadanych przez Szefa KAS wynika już sama możliwość wykorzystania przez podmiot kwalifikowany działalności banków lub SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego. Należy zauważyć, że w art.

119zv jest mowa o „wyłudzeniu skarbowym”, ale brak jest jego definicji, co poważnie zwiększa niepewność podatników. Należy mieć zatem nadzieję, że definicja ta zostanie określona i podatnik nie będzie musiał opierać się wyłącznie na wykładni celowościowej. Uzasadnione wątpliwości może budzić również możliwość blokady rachunku w kontekście przesłanki „uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego”, zawartej w art. 33 § 1 o.p. Należy jednak podkreślić, iż przesłanka ta była już przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego¹⁷⁷.

Omawiana ustawa wprowadziła również zmiany w u.p.t.u. Na podstawie nowych przepisów naczelnik urzędu skarbowego może odmówić rejestracji podmiotu jako podatnika, jeżeli z posiadanych informacji wynika, że podmiot ten jako podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków lub SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu wskazanych powyżej przepisów działu IIIB o.p. (zob. dodany art. 96 ust. 4a pkt 5 u.p.t.u.).

Ze względu na posiadanie takich informacji naczelnicy urzędów skarbowych mogą również wykreślić podatników z rejestru podatników VAT (zob. dodany art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.). W takich przypadkach możliwe jest przywrócenie rejestracji podatnika jako podatnika VAT czynnego bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, jeżeli podatnik udowodni, że prowadzone przez niego działania nie są realizowane z zamiarem wykorzystania działalności banków lub SKOK do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi albo wyjdą na jaw inne okoliczności lub dowody, z których wynikał brak tego zamiaru (zob. dodany art. 96 ust. 9j u.p.t.u.).

Stosownie do zapisów art. 119zzb o.p. wprowadzono rozwiązania proceduralne dotyczące weryfikacji postanowień wydawanych przez Szefa KAS na podstawie przepisów działu III B o.p. Weryfikacja ta jest

¹⁷⁷ Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK–A 2013, nr 7, poz. 97.

możliwa albo w trybie autokontroli (przez ten sam organ), albo przez sądy administracyjne. Podkreślić jednak wypada, że dnia 7 czerwca 2018 Rada Ministrów przedłożyła do sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁷⁸. Jak czytamy w uzasadnieniu, zgodnie z propozycją projektu w art. 119zzb w § 1 i 5 o.p. proponuje się skreślenie odesłań do art. 119zv § 1 i 7 tej ustawy, znosząc tym samym możliwość zaskarżenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres do 72 godzin oraz zaskarżenia ograniczenia zakresu tej blokady. Projektowana zmiana jest zasadna, ponieważ na tym etapie sprawy kontrola sądowa dokonana w trybie administracyjnym, nawet skróconym, nie może być przeprowadzona przed upływem terminu 72 godzin, a co za tym idzie nie może spowodować niezwłocznego uchylenia tej blokady. Zmianę proponuje się także ze względu na prewencyjny charakter blokady, konieczność zachowania poufności systemu działań operacyjnych namierzających przestępstwa oraz krótki czas trwania blokady. Termin 72 godzin byłby zbyt krótki na rzetelne rozpatrzenie takiego środka, zaś postanowienie o przedłużeniu terminu blokady na okres do 3 miesięcy będzie zaskarżalne. Blokada jest nakładana w interesie publicznym w celu zapobieżenia transferowi nieopodatkowanych środków¹⁷⁹. Zdaniem Rady Ministrów proponowane rozwiązanie zmierza do uzyskania spójności systemowej w zakresie blokad na krótki okres. Polski system prawny nie przewiduje bowiem (poza zmienianymi tą nowelizacją przepisami

¹⁷⁸ Niniejsza ustawa miałaby zmieniać następujące ustawy: ustawę z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, ustawę z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawę z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo – kredytowych, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

¹⁷⁹ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przedłożonej do Sejmu 7 czerwca 2018 r., druk nr 2626, www.sejm.gov.pl (dostęp 25.06.2018 r.).

art. 119zzb § 1 o.p.) zaskarżalności blokad na krótkie okresy (48 lub 72 godz.), jeśli blokada nie jest dokonywana na żądanie prokuratora. Takie rozwiązanie przyjęto we wszystkich ustawach regulujących instytucję blokady środków na rachunku. Można tu wymienić następujące ustawy:

- 1) ustawę z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – blokada rachunku na żądanie GIIF,
- 2) ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym – blokada rachunku na żądanie Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego (KNF),
- 3) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – samodzielna blokada rachunku przez bank.

Zaskarżalności blokady rachunku na krótki okres czasu (do 96 godz.) dokonywanej na żądanie GIIF nie przewiduje także nowa ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu ani ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu umowy między rządem Rzeczypospolitej Polskiej a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (samodzielna blokada rachunku przez raportującą polską instytucję finansową). Ustawa FATCA nie przewiduje środka zaskarżenia blokady, niezależnie od czasu trwania blokady.

Blokady dokonywane przez banki, SKOK i GIIF na okres 96 godzin nie podlegają kontroli prokuratorskiej. Co więcej, przepisy ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu nie wskazują na możliwość zaskarżenia w administracyjnym toku instancji czynności (blokady na 96 godzin) dokonywanej przez GIIF. W związku z tym brak zaskarżenia blokady na 72 godziny w przypadku Szefa KAS nie stanowi, zdaniem Rady Ministrów, wyjątku od ogólnej zasady nieweryfikowalności pierw-

szych blokad dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów. Ponadto w uzasadnieniu do projektu podnosi się również pozostawienie instytucji zaskarżalności blokady, co skutkować będzie koniecznością uzasadnienia przesłanek blokady na okres do 72 godzin w toku postępowania administracyjnego i sądowego, co z kolei rodzi ryzyko ujawnienia algorytmów stosowanych przez Szefa KAS w ramach systemu analizy ryzyka¹⁸⁰.

Przedstawiciele Rady Ministrów twierdzą ponadto, że okres 72 godzin, w którym podmiot kwalifikowany nie może korzystać ze środków finansowych, jest dostatecznie krótki, żeby przyjąć, że nie może wywołać istotnych niekorzystnych skutków finansowych po jego stronie. Pozostaje zadać pytanie, co ze spółkami inwestującymi na giełdzie, dla których nawet kilkuminutowa blokada rachunku może mieć kolosalnie istotne znaczenie.

Zachowano jedynie możliwość zaskarżenia przez podmiot kwalifikowany postanowienia o przedłużeniu blokady (na czas oznaczony i nie dłuższy niż 3 miesiące), co wynika z niezmienionego w tym zakresie art. 119zzb § 1 o.p.

Należy w tym miejscu zwrócić jednak uwagę, że możliwość dochodzenia przez podatnika (przedsiębiorcę) odpowiedzialności za szkodę istnieje niezależnie od wprowadzenia takiej regulacji do projektowanej ustawy. Wydaje się jednak, że zastosowanie ogólnych reguł odpowiedzialności cywilnej nie jest wystarczającym środkiem zabezpieczającym poszanowanie praw i wolności w sytuacji, gdy do ograniczenia własności i swobody przedsiębiorczości dochodzi na podstawie niesprecyzowanych ustawowo przesłanek. Dążeniem projektodawcy powinno być poddanie każdego takiego działania odpowiedniej i efek-

¹⁸⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przedłożonej do Sejmu 7 czerwca 2018 r.

tywnej kontroli zewnętrznej, z uwzględnieniem szczegółowych praw wywodzonych z treści art. 45 Konstytucji¹⁸¹.

Implementacja STIR wpisuje się w intensywną kampanię walki Ministerstwa Finansów z tzw. „wyłudzeniami skarbowymi” (choć nie znamy definicji tego pojęcia). Razem z wdrożonym przez ministerstwo tzw. JPK, *split payment* czy też bazy podatników sprzężonej z numerami ich kont bankowych STIR ma odnieść sukces w walce z istotnymi uszczupleniami wpływów podatkowych spowodowanymi np. wyłudzeniami czy pustymi fakturami. Jednocześnie jednak wprowadzone rozwiązania dotyczące STIR wraz z propozycjami zmiany Ordynacji podatkowej zaproponowanymi w projekcie z dnia 7 czerwca 2018 r. zwiększają istotnie obszar niepewności (ryzyka) w działalności gospodarczej związany z dużym stopniem arbitralnego wykorzystywania wprowadzonych instrumentów i narzędzi działania aparatu skarbowego. Na ostateczną ocenę jest jeszcze za wcześnie, gdyż jak każdy projekt, tak i ten musi zostać wdrożony, by móc ostatecznie dokonać jego oceny.

¹⁸¹ Podobnie: opinia z dnia 10 maja 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego dla wyłudzeń skarbowych przygotowana przez: E. Kornberger-Sokołowska, M. Bojarski, A. Hanusz, A. Krzywoń, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-10-maja-2017-r-o-projekcie-ustawy-o-zmianie-niektorych-ustaw-w-celu> (dostęp 03.04.2018 r.).

Jednolity Plik Kontrolny (JPK)

Przepisy dotyczące JPK zostały wprowadzone do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸² w rozdziale 11 dotyczącym środków dowodowych, w dziale IV traktującym o postępowaniu podatkowym (art. 193a OP). Jednolity Plik Kontrolny jako dopuszczalne źródło pozyskania materiału dowodowego pojawia się również w art. 274c § 1 pkt 2 o.p. w toku czynności sprawdzających u kontrahenta podmiotu objętego postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową (tzw. „kontrola krzyżowa”). Odniesienie do JPK znajduje się też w rozdziale dotyczącym kontroli podatkowej, a także poza o.p. w ramach uprawnień organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową w zakresie pozyskiwania dowodów w ustawie o KAS z dnia 16 listopada 2016 r.¹⁸³ Umieszczenie przepisów o JPK wskazuje na jego silny związek z postępowaniem podatkowym. Postępowanie podatkowe, będące ciągiem czynności procesowych, ma na celu realizację prawa materialnego – w tym przypadku norm prawa podatkowego. Korzenie JPK sięgają prac podjętych na forum OECD nad zbudowaniem standardów dla oprogramowania podatkowego, które zminimalizowałyby koszty *compliance* zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników.

Pojęcie *compliance* oznacza wewnętrzny system nadzoru zgodności z prawem mający na celu dobrowolne dostosowanie działalności

¹⁸² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.

¹⁸³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r., o KAS, Dz. U. z 2018 r., poz. 508.

do ram wyznaczanych przez regulacje prawne, w tym nie tylko akty ustanawiane przez ustawodawcę, ale też np. normy branżowe, dobre praktyki, zasady etyczne itp.¹⁸⁴ W 2005 roku FTACS¹⁸⁵ opracowała „Poradnik w zakresie Compliance Podatkowego dla Biznesu i Oprogramowania Księgowego” (tłum. aut., ang. *Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software*)¹⁸⁶.

W poradniku proponowana jest też forma raportowania takich informacji w postaci Standardowego Pliku Audytowego (tłum. aut., ang. *Standard Audit File for Tax*, dalej jako: SAF-T).

SAF-T jest definiowany jako plik zawierający wiarygodne dane księgowe wyeksportowane ze źródłowego systemu księgowego za wskazany okres. Jest on łatwy do odczytu dzięki ustandaryzowanemu formatowi i strukturze, które są elastyczne i dostosowane do potrzeb¹⁸⁷. Głównym celem implementacji pliku SAF-T jest wspomaganie procesu kontroli. Nie powinien być on traktowany jako substytut danych wymaganych przez organy podatkowe w systemach księgowych.

Koncepcja elektronicznego formatu raportowania danych dla potrzeb podatkowych spotkała się w Polsce z zainteresowaniem. Jednym z istotnych czynników wpływających na taki stan rzeczy była skala oszustw podatkowych. W raporcie Naczelnej Izby Kontroli (NIK) z 31 marca 2014 r. sporządzonym na podstawie kontroli przeprowadzonej w 2013 r. w kilkunastu urzędach skarbowych zauważono, że w zakresie szczególnie istotnego dla stanu budżetu państwa

¹⁸⁴ Komunikat Komisji Europejskiej dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT z dnia 6 grudnia 2011 r. (Dz. U. UE C 102/34 z 5.04.2014 r., KOM (2011) 851).

¹⁸⁵ Podgrupa ds. Compliance Forum Administracji Podatkowej (tłum. aut., ang. Forum on Tax Administration Compliance Subgroup).

¹⁸⁶ Centre for Tax Policy and Administration OECD, Forum on Tax Administration Guidance Note: Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software, 2005, <http://www.oecd.org/tax/administration/34910263.pdf> (dostęp 10.06.2018 r.).

¹⁸⁷ *Ibidem*.

PTU w latach 2012–2013 nastąpił spadek dochodów. W 2013 r. dochody były niższe niż w 2011 r. o 6,5%, tj. o 7,4 mld zł. Wpływ na to miał m.in. wzrost ubytków w dochodach spowodowany nasileniem się oszustw podatkowych¹⁸⁸.

Inny raport NIK¹⁸⁹ – „Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne” – zawiera podsumowanie kontroli przeprowadzonej w 2015 r. Wnioski płynące z tego raportu są podobne. Mimo rosnącej wykrywalności oszustw podatkowych, w tym wypadku z fikcyjnych faktur, ściągalność tych należności w okresie od początku 2013 r. do końca pierwszego półrocza 2015 r. wyniosła 1,3% kwot wskazanych w decyzjach wymiarowych organów kontroli skarbowej. W związku z powyższymi statystykami w pierwszym z ww. raportów wskazano na konieczność podjęcia działań mających na celu uszczelnienie polskiego systemu podatkowego. Jedną z propozycji NIK było przyspieszenie prac nad wprowadzeniem w Polsce modelu hurtowni danych VAT opartych na Jednolitym Pliku Audytowym¹⁹⁰.

JPK został wprowadzony do polskiego porządku prawnego ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i innych ustaw z dnia 10 września 2015 r.¹⁹¹ Instytucja JPK została wprowadzona w art. 193a o.p. znajdującym się w rozdziale 11 „Dowody”. W art. 180 § 1 o.p. ustawodawca wskazuje, że „jako dowód należy dopuścić wszystko, co może

¹⁸⁸ Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, *Informacja o wynikach kontroli. Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług*, KBF-4101-07-00/2013, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,6385,vp,8152.pdf> (dostęp 06.06.2018 r.), s. 11.

¹⁸⁹ Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, KBF.410.007.00.2015, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,10427,vp,12756.pdf> (dostęp 06.06.2018 r.), s. 9.

¹⁹⁰ Najwyższa Izba Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, *Informacja o wynikach kontroli. Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług...*, s. 11.

¹⁹¹ Ustawa z dnia 10 września 2015 r., o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 1649.

przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”. Środki dowodowe mogą być klasyfikowane na podstawie różnych kryteriów. Najbardziej rozpowszechniony jest podział na nazwane i nienazwane środki dowodowe. Nazwanymi środkami dowodowymi są takie, które wprost wymienione są w o.p., nienazwane zaś to pozostałe dowody, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie są sprzeczne z prawem¹⁹².

W art. 181 o.p. znajduje się przykładowy katalog dowodów w postępowaniu podatkowym, wśród których wymienione są m.in. księga podatkowa i informacje podatkowe. Wymienione w tym artykule dowody są kategoryzowane jako dowody nazwane. Dowodami nienazwanymi są np. dokumenty prywatne.

Obecnie obowiązuje siedem struktur logicznych w postaci schematu xml – JPK_VAT (Ewidencja Zakupów i Sprzedaży VAT), JPK_FA (Faktury), JPK_KR (Księgi Rachunkowe), JPK_WB (Wyciągi Bankowe), JPK_MAG (Magazyn), JPK_PKPiR (Podatkowa Księgowa Przychodów i Rozchodów) i JPK_EWP (Ewidencja Przychodów).

Plik JPK_VAT jest na chwilę obecną najczęściej raportowanym za pomocą JPK. Wynika to z częstotliwości jego przekazywania. Może on być przekazywany na dwa sposoby. Po pierwsze, w oparciu o przepis art. 82 § 1b o.p. wprowadzone nowelizacją JPK_VAT jako informacja podatkowa bez wezwania w okresach miesięcznych. Po drugie, na wezwanie organu podatkowego w ramach postępowania dowodowego na podstawie art. 193a o.p.

W pierwszym przypadku przekazanie pliku może nastąpić wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Plik powinien zostać przekazany bezpośrednio na serwer Ministerstwa Finansów. Należy go przekazać do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, który stanowi okres, dla którego raportowane są informacje w pliku

¹⁹² P. Pietrasz, *Dział IV. Postępowanie podatkowe* [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja Podatkowa*, Warszawa 2013, s. 1088.

JPK_VAT. Raportowanie pliku wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wymaga szczególnej uwagi przy tworzeniu pliku xml. Narzędzie służące do przyjmowania przesyłanych plików po stronie Ministerstwa automatycznie sprawdza m.in. techniczną poprawność pliku JPK. Plik zawierający jakiekolwiek błędy zostanie odrzucony, nawet jeśli zawierał informacje zgodne z obowiązującymi przepisami prawa w zakresie prowadzenia ewidencji VAT oraz sposobu wytwarzania i przechowywania dowodów księgowych.

Możliwe jest też złożenie pliku JPK_VAT tak jak innych plików JPK na zadanie organu w ramach postępowania podatkowego. Wówczas organ może zażądać dostarczenia pliku na nośniku danych lub przesłania go na bramkę Ministerstwa Finansów. W praktyce jednak takie zadania nie zdarzają się¹⁹³.

Organ podatkowy ma dostęp do wszystkich plików JPK_VAT składanych w okresach miesięcznych przez zobowiązanych do tego podatników. Informacja podatkowa jest jednym z dowodów nazwanych wymienionych w art. 181 o.p. W związku z tym nie wydaje się celowe zadanie od podatnika informacji, do których organ i tak ma już dostęp.

Plik JPK_VAT stanowi podstawę stałej kontroli przedsiębiorców odbywającej się na bieżąco, poprzez specjalne mechanizmy analizy danych i ma na celu dostęp do informacji wyrażonych w art. 109 ust. 3 u.p.t.u.

Kolejnym plikiem jest JPK_FA, służący do raportowania faktur. W opisie sekcji „Faktura” tego pliku wskazane jest, że zakres dokumentów wykazywanych w JPK_FA wskazują artykuły 106a do 106q u.p.t.u. W pliku tym, zgodnie z intencją Ministerstwa Finansów, początkowo miały być raportowane zarówno faktury VAT zakupowe, jak

¹⁹³ Odpowiedź na interpelację nr 12445 z dnia 8 maja 2017 r. nr SP5.054.11. 2017, 8 czerwca 2017 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47EF/%24FILE/i12445-o1.pdf> (dostęp 10.06.2018 r.), s. 1.

i sprzedażowe¹⁹⁴. Obecnie raportowanie faktur zakupowych w JPK_FA nie jest wymagane, zaś kontrola faktur zakupowych ma być realizowana przy pomocy pliku JPK_VAT¹⁹⁵.

JPK_MAG jest JPK związanym z gospodarką magazynową, czy też dokładniej – z ewidencją magazynową. Ta istotna dziedzina, zwłaszcza z perspektywy przedsiębiorstw produkcyjnych, ma dość ubogie oparcie w regulacjach prawnych. Konieczność prowadzenia ewidencji magazynowej wynika pośrednio z przepisów ustawy o rachunkowości¹⁹⁶. W art. 17 ust. 2 u.rach. jako jeden z typów kont księgowych wskazane są konta ksiąg pomocniczych prowadzone na potrzeby ewidencji poszczególnych grup rzeczowych składników obrotowych rzeczowych.

Ministerstwo Finansów wskazało, że „struktura JPK_WB jest strukturą dotyczącą wyciągu bankowego – dowodu księgowego, który wywarza bank. Obowiązek dostarczenia [...] spoczywa na podatniku, jednakże będzie on realizowany przez podatnika we współpracy z bankiem. W praktyce organ podatkowy będzie mógł zwrócić się do banku za zgodą podatnika o wydanie wyciągów bankowych w formie JPK, wskazując podstawę żądania, nr rachunku bankowego i okres, którego wyciąg będzie dotyczył”¹⁹⁷.

Podatkowa księga przychodów i rozchodów (wspominana dalej w tym opracowaniu jako p.k.p.i.r.) jest alternatywą wobec ksiąg rachunkowych.

¹⁹⁴ Ministerstwo Finansów, *Ewidencja dla podatku od towarów i usług JPK_VAT. Broszura informacyjna dot. struktury JPK_VAT(2)*, 28 października 2016 r., http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Broszura-JPK_VAT%282%29.pdf (dostęp 10.06.2018 r.), s. 13.

¹⁹⁵ Ministerstwo Finansów, *Odpowiedzi na pytania dot. JPK*, 9 marca 2016 r., <http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5134536/Odpowiedzi+na+pytania+dot.+JPK.pdf> (dostęp 10.06.2018 r.), s. 15.

¹⁹⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2018 r., poz. 395, dalej jako: u.rach.

¹⁹⁷ Ministerstwo Finansów, *Odpowiedzi na pytania dot. JPK* cz. 3..., s. 2.

Art. 23a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁹⁸ wskazuje, że co do zasady osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą są obowiązane prowadzić p.k.p.i.r. albo księgę rachunkową. Oznacza to, że niektóre spółki osobowe lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, które nie są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, mogą wybrać uproszczony sposób prowadzenia księgowości w postaci p.k.p.i.r. Sposób jej prowadzenia określa rozp. PKPiR¹⁹⁹. Rozporządzenie zawiera dwa wzory, według których należy prowadzić p.k.p.i.r. Jeden dotyczy wyłącznie rolników prowadzących gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujących działalność gospodarczą osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym. Drugi dotyczy pozostałych podatników.

Ostatnim omawianym JPK jest JPK_EWP, służący do raportowania ewidencji przychodów. Zobowiązani do jej prowadzenia są podatnicy, którzy opłacają podatek dochodowy od osób fizycznych w formach zryczałtowanych.

Wprowadzenie JPK w Polsce było wzorowane na doświadczeniach rozwiązań skutecznie wprowadzonych do systemów prawnych wielu państw UE (m.in. Austrii, Belgii, Danii, Holandii, Litwy, Luksemburga, Niemiec, Słowenii, Szwecji, Portugalii i Wielkiej Brytanii).

Przekazywanie elektronicznej postaci ksiąg podatkowych i dowodów księgowych na żądanie organów podatkowych i organów kon-

¹⁹⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm.

¹⁹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. z 2018 r., poz. 1779, dalej rozp. PKPiR.

troli skarbowej odbywa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, z uwzględnieniem potrzeby zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach.

Jak wynika z interpretacji Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r.²⁰⁰, informację, o której mowa w art. 82 § 1b o.p., składa się za miesiące, które przypadają od dnia 1 lipca 2016 r., z uwzględnieniem przepisów przejściowych.

Zgodnie z przepisem przejściowym art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²⁰¹ mikroprzedsiębiorcy, „mali i średni przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w okresie od dnia 1 lipca 2016 r. do dnia 30 czerwca 2018 r. (termin obowiązywania uzależniony jest od rozmiarów przedsiębiorcy z podziałem na mikroprzedsiębiorstwa, małe, średnie oraz duże) mogą przekazywać dane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na żądanie skierowane na podstawie art. 193a, art. 274c § 1 pkt 2 i art. 287 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 287 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w związku z art. 31 ust. 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, a także art. 13b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą”.

Jednolity Plik Kontrolny obejmuje zestaw informacji o operacjach gospodarczych przedsiębiorcy za dany okres. Przesyła się go wyłącznie w wersji elektronicznej. Dane są pobierane bezpośrednio z systemów finansowo-księgowych przedsiębiorstwa. Jednolity Plik

²⁰⁰ Interpretacja Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r, nr PK4.8012.55.2016.

²⁰¹ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r., poz. 1649 ze zm.

Kontrolny posiada określony układ i format (schemat xml), który ułatwia jego przetwarzanie. Jednolite Pliki Kontrolne obejmują: księgi rachunkowe (JKP-KR), wyciąg bankowy (JPK – WB), magazyn (JPK-MAG), podatkową księgę przychodów i rozchodów (JPK-PKPiR) oraz ewidencję przychodów (JPK – EWP).

Korzyścią dla organów podatkowych z tytułu wprowadzenia JPK będzie automatyzacja weryfikacji danych podatkowych. Administracja podatkowa zyska narzędzie umożliwiające szybkie przeprowadzenie czynności sprawdzających i kontroli. Dodatkowo organy podatkowe będą miały możliwość ujednolicenia procedur sprawdzających i kontrolnych, co powinno przełożyć się na efektywniejsze zarządzanie zespołami realizującymi czynności kontrolne.

Celem JPK jest usunięcie bariery w przekazywaniu danych elektronicznych. Efektem tego jest skrócenie czasu kontroli, zmniejszenie jej uciążliwości oraz obniżenie kosztów. Wdrożenie JPK umożliwia szybkie przeprowadzenie czynności sprawdzających i kontroli. Dostęp do uporządkowanych danych pozwala na szybkie ustalanie nieprawidłowości oraz przyspiesza potwierdzanie prawidłowości rozliczeń. Z kolei szybkie ustalenie nieprawidłowości pozwala skuteczniej przeciwdziałać takim zjawiskom, jak wyłudzenia VAT czy unikanie opodatkowania.

„Uszczelnianie” prawa podatkowego przez ustawy niepodatkowe na przykładzie zmiany ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych

W świetle wyroku NSA z dnia 17 lutego 2016 r.²⁰² zapewnienie szczelności systemu podatkowego leży w gestii samego ustawodawcy, a nie organów administracji publicznej. Ustawodawca, dążąc do możliwie pełnej wydajności systemu podatkowego, korzysta z władzy legislacyjnej z zamiarem poprawy egzekwowania realizacji zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że w ostatnim czasie taka tendencja objawia się w stosowaniu przez ustawodawcę techniki równoległej realizacji zmian ustaw podatkowych (tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających)²⁰³. Dostrzec należy, iż reagując wielokierunkowo na podatkowo relewantne zdarzenia zaistniałe w obrocie gospodarczym, ustawodawca buduje model „uszczelności” w sposób systemowy. Jest to bowiem pewien stan abstrakcyjny i idealny. Koncepcja „uszczelnego” systemu podatkowego wyraża zatem pewien stan postulowany. Budując go, ustawodawca dość często sięga do ustaw niepodatkowych, by niejako „kuchennymi drzwiami”, tj. nie w sensie jure, wprowadzać zmiany w zakresie przepisów podatkowych. Tymczasem należy wskazać, iż funkcjonowanie systemu podatkowego w Polsce

²⁰² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, CBOSA.

²⁰³ Uzasadnienie do projektu z dnia 28 października 2016 r., ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, RPU VIII, poz. 965.

związane jest z koniecznością przestrzegania zasad prawa podatkowego – przede wszystkim zasad znajdujących swoje oparcie w normach konstytucyjnych. Zasady te determinują sposób tworzenia prawa podatkowego, a oprócz tego stanowią wsparcie w przypadku konieczności dokonania wyboru najwłaściwszego spośród kilku rezultatów wykładni. Zasady podatkowe mają tę cechę wspólną, że wszystkie stanowią przejaw obowiązywania zasady demokratycznego państwa prawa wyrażonej w przepisie art. 2 Konstytucji, a w rozwinięciu większości z nich podstawową rolę odegrało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego²⁰⁴.

Jedną z rudymenarnych zasad systemu podatkowego w Polsce jest zasada wyłączności oraz zupełności ustawy w zakresie kształtowania elementów konstrukcji prawnej podatku. Wyłączność ustawy w prawie podatkowym ma bowiem duże znaczenie nie tylko dla stanowienia i stosowania prawa, ale też dla ochrony jednostki przed dowolnością czy uznaniowością w określaniu ciężących na niej obowiązków podatkowych. Zasada wyłączności oraz zupełności ustawy wynika z treści przepisu art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Norma ta nie oznacza oczywiście, że nie można w ogóle ustanawiać przepisów podstawowych o charakterze podatkowym, niemniej obowiązek regulacji w ustawie dotyczy podstawowych elementów konstrukcyjnych podat-

²⁰⁴ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 32 i n.; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Warszawa 2001; Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy WSSE w Gdańsku” 2007, nr 6; a także szerzej J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 67 i n.

ku wymienionych w treści przepisu art. 217 Konstytucji i kształtujących zręby obowiązku podatkowego²⁰⁵. W zakresie nieobjętym nakazem regulacji ustawowej (dotyczącym elementów wymienionych w art. 217 Konstytucji) ustawa może upoważniać do stanowienia aktów wykonawczych, ale z zachowaniem warunków przewidzianych w przepisie art. 92 Konstytucji.

Pojęcie „ustawa podatkowa” nie ma znaczenia przy konstruowaniu materialnej konstytucyjnej definicji podatku. Na gruncie Konstytucji bowiem ustawa jest zawsze konieczna dla regulowania sytuacji prawnej jednostek, a z zasady wyłączności i zupełności ustawowej w sprawach danin publicznych (art. 217) wynika, że wszystkie istotne elementy daniny publicznej muszą być ujęte w konkretnej ustawie podatkowej. Przepis art. 217 Konstytucji jest bowiem ujęty w formę jednego zdania, w którym poszczególne człony są oddzielane przecinkami. Prawodawca wyraża więc zasadę ustawowego wymogu wprowadzania obowiązku podatkowego i określania jego elementów łącznie, nie zaś rozłącznie. Ponadto prawodawca odwołuje się wprost do pojęcia ustawy podatkowej, w ramach której wprowadzany (nakładany) jest dany podatek. Trudno byłoby sobie wyobrazić respektowanie zasady wyłączności i zupełności ustawy dla stanowienia (wprowadzania) obowiązku podatkowego tylko poprzez określenie nazwy podatku i określenie niektórych tylko jego elementów²⁰⁶.

W konsekwencji należy przyjąć, iż w polskim systemie podatkowym, uwzględniając rozwiązania natury konstytucyjnej, przyjęto zasadę, że wprowadzenie podatku wymaga nie tylko formy ustawowej, ale także uregulowania w sposób zamknięty wszystkich elementów konstrukcji podatku w tejże ustawie. Mając z kolei to na względzie, nie sposób przyjąć, iż zasada wyłączności i zupełności ustawy podatkowej

²⁰⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 23 i n.

²⁰⁶ C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Głosa” 1999, nr 7, s. 12 i n.

odnosi się tylko do etapu nałożenia nowego podatku. Nie ma wątpliwości, iż także późniejsze zmiany w ramach elementów konstrukcji danego podatku muszą być dokonywane w ramach ustawy podatkowej. W przeciwnym razie można by przyjąć, iż konstytucyjna zasada wyłączności i zupełności ustawy podatkowej jest poniekąd „martwa”, gdyż po wprowadzeniu nowego podatku zawsze można by dokonywać dowolnych w nim zmian, nie respektując zasady wyłączności i zupełności ustawy podatkowej.

Uwzględnivszy powyższe, zwłaszcza znaczenie i treść zasady wyłączności i zupełności ustawowej podatkowej, należy wskazać, iż wszelkie zmiany w zakresie elementów konstrukcji danego podatku, w tym odnoszące się do tak istotnego elementu jego konstrukcji, jakim jest stawka podatkowa, muszą być dokonywane w ramach ustawy podatkowej – i to tej samej, która wprowadza do systemu podatkowego dany podatek. Dokonanie faktycznej zmiany stawki podatkowej w ramach innej ustawy podatkowej (zwłaszcza ustawy spoza gałęzi prawa podatkowego) naruszałoby wprost treść art. 217 Konstytucji, a w konsekwencji zasadę wyłączności i zupełności ustawy podatkowej. Niejako na marginesie można wspomnieć, iż taka „technika” legislacyjna prowadzić musiałaby również do zidentyfikowania naruszenia innej jeszcze konstytucyjnej zasady, a mianowicie zasady zaufania do państwa i prawa. Poszanowanie zasady zaufania oznacza w szczególności obowiązek kształtowania prawa w sposób nieograniczający praw obywateli w ramach jasnego, spójnego, stabilnego i zrozumiałego dla obywateli systemu prawa. Prawo powinno być stanowione tak, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny. W prawie podatkowym, ze względu na wysoki sto-

pień jego ingerencji w sferę wolności i własności obywatela, zasada ta nabiera szczególnego znaczenia i nie była kwestionowana jeszcze przed wejściem w życie obecnie obowiązującej Konstytucji²⁰⁷.

W świetle powyższych ustaleń za niedopuszczalną ingerencję prawną w sferę konstrukcji prawnej PTU należałoby uznać zaproponowaną w ustawie o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw²⁰⁸ propozycję dodania przepisu art. 11a w brzmieniu: „Zabrania się wytwórcom wykorzystywania biomasy będącej produktem działów przemysłu powiązanych z rolnictwem, przy dostawie której została zastosowana stawka PTU wyższa niż 5%, do wytwarzania estrów”. Rozumiejąc i zgadzając się oczywiście z dążeniem organów władzy publicznej do uszczelniania systemu podatkowego i tym samym rozumiejąc intencję związaną z propozycją wprowadzenia zacytowanego przepisu, należy jednak odnieść się do tego rozwiązania niezwykle krytycznie. Prowadzi ono bowiem *de facto* (choć nie wprost, tj. nie w sensie jurystycznym, a niejako „kuchennymi drzwiami”) do zmiany stawki podatkowej w zakresie opodatkowania dostawy biomasy służącej do wytwarzania estrów. Oczywiście biorąc pod uwagę proponowaną treść przepisu art. 11a nie można twierdzić wprost, iż ustawodawca wprowadza tym przepisem zmianę stawki podatkowej poprzez obniżenie stawki w PTU na towary, które do tej pory były opodatkowane stawką podstawową. Niemniej jednak uwzględniając realia rynkowe obowiązujące w branży obrotu biopali-

²⁰⁷ Ł. Karczyński, *op. cit.* oraz orzeczenie TK z dnia 8 listopada 1989 r. (K 7/89); orzeczenie TK z dnia 2 marca 1992 r. (K 9/92), orzeczenie TK z dnia 14 grudnia 1993 r. (K 8/93); orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r. (K 1/94), ale i nie jest kwestionowana po wejściu w życie obowiązującej Konstytucji (por. np. wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r. (K 36/98); wyrok TK z dnia 10 kwietnia 2006 r. (SK 30/04). Internetowy System Aktów Prawnych, <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20030440390> (dostęp 10.06.2018 r.).

²⁰⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r., poz. 1356.

wami, zakaz zawarty w propozycji przepisu art. 11a przesądza o tym, iż albo:

- 1) ten sam towar w rozumieniu u.p.t.u., bez zmiany właściwości fizykalno-chemicznych, będzie traktowany jako towar opodatkowany stawką preferencyjną, choć biorąc pod uwagę rozwiązania konstrukcyjne w u.p.t.u. (a także, o czym poniżej, w dyrektywie 2006/112/WE), ze względu na to, iż nie może być przeznaczony do celów spożywczych powinien być opodatkowany stawką podstawową;
- 2) podatnicy z branży obrotu biopaliwami będą musieli wykorzystywać do produkcji estrów wyłącznie olej *stricte* jadalny, tj. taki który w istocie do tej pory (ze względu na spożywcze przeznaczenie) był opodatkowany stawką 5%.

Nie kryją tego zresztą autorzy projektu ustawy, stwierdzając w uzasadnieniu projektu: „W praktyce funkcjonowania przedsiębiorców i z uwagi na obowiązujące przepisy ustawy o podatku od towarów i usług do wytwarzania biokomponentów (estrów) w oparciu o biomasę będącą produktami działów powiązanych z rolnictwem będzie można w tej kategorii surowców stosować jedynie te, o których jest mowa w art. 41 ust. 2a w związku z pozycją 20 załącznika nr 10 do tej ustawy (a więc jedynie sklasyfikowane według PKWiU w grupowaniu 10.4 oleje i tłuszcze roślinne – wyłącznie jadalne, podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki w wysokości 5%)” – s. 16 uzasadnienia do projektu ustawy o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych ustaw. Wejście zatem w życie proponowanej zmiany doprowadzi do pewnych paradoksów. Przede wszystkim od 1 stycznia 2018 r. podatnicy stanęli przed dylematem:

- czy do produkcji estrów używać tych samych rodzajowo olejów (które wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu projektu nie posiadają cechy jadalności, gdyż bez „obróbki” technicznej wymagającej poniesienia istotnych kosztów nie

- nadają się do konsumpcji – olej jadalny bowiem to olej nadający się do spożycia, a olej aktualnie używany do produkcji estrów do spożycia z pewnością się nie nadaje), które do tej pory były wykorzystywane i których dostawa opodatkowana była stawką 23% – z tym, że od 1 stycznia 2018 r., pomimo braku zmiany stawki w ustawie podatkowej, stosować stawkę 5%;
- czy też używać olejów, które są olejami jadalnymi, tj. posiadają taką cechę bez potrzeby dodatkowej „obróbki” technicznej, przy czym należy zwrócić uwagę, iż jest wysoce nieprawdopodobne, aby na polskim rynku występował olej jadalny w ilości potrzebnej do zaspokojenia potrzeb produkcyjnych (a w konsekwencji również potrzeb konsumpcyjnych).

W obu opisanych przypadkach zachowanie podatnika będzie wiązało się z podjęciem ryzyka. W przypadku zastosowania stawki 5%, bez zmiany w ustawie podatkowej na towar, który nie zmienił właściwości fizykochemicznych, podatnik może narazić się na zarzut stosowania niewłaściwej, zawyżonej stawki (23%) na dostawy oleju przed dniem 1 stycznia 2018 r. (przy czym, o czym poniżej, w ocenie sporządzającego niniejszą opinię taki zarzut byłby bezpodstawny). Niezastosowanie zaś stawki 5%, czyli stosowanie zgodnie z przepisami o VAT stawki 23% na olej, który *de facto* nie jest jadalny (zgodnie z poz. 20 załącznika nr 10 do u.p.t.u. stawka obniżona ma zastosowanie tylko do oleju jadalnego), eliminuje wprawdzie ryzyko ewentualnych zarzutów ze strony organów podatkowych o stosowaniu niewłaściwej stawki w latach poprzedzających rok 2018, niemniej jednak nie pozwoli podatnikom na zaliczenie takich dostaw do NCW²⁰⁹, a w na-

²⁰⁹ Narodowy Cel Wskaźnikowy – minimalny udział biokomponentów i innych paliw odnawialnych w ogólnej ilości paliw ciekłych i biopaliw ciekłych zużywanych w ciągu roku kalendarzowego w transporcie, liczony według wartości opałowej. Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych, art. 2.1 pkt 24, Dz. U. z 2018 r., poz. 1344 ze zm.

stępsztwie narazi ich na konsekwencje wynikające z przepisów ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych.

Wprowadzenie do systemu prawa przepisu art. 11a w brzmieniu zaproponowanym w ustawie o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych ustaw może zatem doprowadzić do pewnego chaosu związanego z brakiem spójności pomiędzy przepisami u.p.t.u., z których w ocenie sporządzającego niniejszą opinię wynika obowiązek stosowania stawki podstawowej (23%) przy dostawie biomasy wykorzystywanej do produkcji estrów (tj. biomasy nie nadającej się bez zastosowania procesu technologicznego do spożycia), a przepisami ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych. Podatnik VAT może zostać postawiony w sytuacji całkowitego braku pewności co do swojej sytuacji prawnopodatkowej.

Rozumiejąc, iż wprowadzone rozwiązanie ma na celu wyeliminowanie sytuacji, w której nieuczciwe podmioty działające na rynku pośrednictwa obrotu olejami roślinnymi w sposób sztuczny kreują rynek olejów technicznych, tj. olejów roślinnych, dla których zastosowano stawkę VAT 23%, należy jednak wskazać, iż ten sposób regulacji będzie prowadził *de facto* do naruszenia zasady wyłączności i zupełności ustawy podatkowej, a także zasady zaufania do państwa i prawa. Ustawodawca wprawdzie nie wprowadza wprost zmiany stawki podatkowej poprzez jej obniżenie, ale wprowadza rozwiązanie, które w rzeczywistości ma wymusić na podatnikach stosowanie stawki obniżonej (a więc w sensie pozajurystycznym nastąpi faktyczna zmiana stawki). Wydaje się, że nie sposób zrozumieć, dlaczego racjonalny ustawodawca w ramach realizacji celu w postaci uszczelniania systemu podatkowego nie zamierza dokonać stosownych zmian wprost w u.p.t.u., np. poprzez wprowadzenie stosownej stawki podatkowej. Przyjęcie takiego rozwiązania (zgodnego z zasadami konstytucyjnymi) prowadziłoby jednak do możliwości sformułowania zarzutu naruszenia przepisów dyrektywy 2006/112/WE, o czym poniżej.

Zasadą obowiązującą w systemie opodatkowania VAT jest zasada opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usługi stawką podstawową. Stosowanie stawki podstawowej ma charakter reguły ogólnej. W razie jakichkolwiek wątpliwości co do wysokości opodatkowania podatnik powinien stosować tę stawkę. Reguła ta obowiązuje nie tylko pod reżimem obecnie obowiązującej ustawy, ale stanowiła podstawę opodatkowania VAT również w poprzedniej ustawie. Aktualny pozostaje pogląd wyrażony m.in. w wyroku NSA z 9 czerwca 2000 r.²¹⁰ (I SA/Ka 2367/98), w którym stwierdzono, że „treść art. 18 ust. 1 (obecnie art. 41 ust. 1), jak i brzmienie niektórych innych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że ustawodawca jako regułę określił sytuację, w ramach której stawka tego podatku wynosi 22% (obecnie 23%). Skoro zaś tak, to winno być poza sporem, że wyjątki od tej reguły nie powinny być interpretowane rozszerzająco. Jeśli więc w stosunku do danego rodzaju towarów i usług nie zostało wyraźnie określone w przepisach szczególnych, iż ma do niego zastosowanie niższa stawka podatkowa, to tego rodzaju towar lub usługa podlegają opodatkowaniu 22% stawką podatku”. Ogólne reguły konstrukcyjne podatku, a także brzmienie przepisów ustawy oraz stosownych regulacji dyrektywy potwierdzają, że stawka 23% ma charakter podstawowy i zasadniczy. Wynika to zresztą z samej jej nazwy – „stawka podstawowa” (ang. *standard rate*). Zasadne jest zatem przyjęcie, że w związku z charakterem stawki podstawowej stawki obniżone (preferencyjne) mają charakter wyjątkowy. Stąd też za słuszny należy uznać pogląd, zgodnie z którym ciężar dowodu co do możliwości objęcia danej czynności stawką obniżoną ciąży na podatniku dokonującym tej czynności²¹¹. Ustawodawca zaś powinien powstrzymać się od wprowadzania do systemu prawa przepisów mogących prowadzić do sytuacji, w których podatnik będzie miał poważne

²¹⁰ Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2000 r., I SA/Ka 2367/98, CBOSA.

²¹¹ Wyrok NSA z dnia 6 maja 1998 r., III SA 381/97, CBOSA.

i uzasadnione wątpliwości co do tego, jaki rodzaj stawki zastosować przy danej dostawie.

Wysokość polskiej stawki podstawowej została ustalona w zasadzie na poziomie 22% (przy czym w przedłużającym się okresie przejściowym zastosowanie ma ciągle stawka podstawowa wynosząca 23%). Co do zasady jest to zgodne z regułami wynikającymi z dyrektywy 2006/112/WE, według których stawka podstawowa podatku nie powinna być niższa niż 15%.

Stawka podstawowa ma zastosowanie wówczas, gdy ustawa podatkowa bezpośrednio (bądź przez rozporządzenia) oraz w sposób wyraźny nie przewiduje zastosowania do danej czynności innej (niższej) stawki podatku. W prawie unijnym przyjęto metodologię przyporządkowywania poszczególnych towarów i usług do stawek podatkowych. Prawo unijne, określając zakres stosowania stawek obniżonych (oraz zwolnień podatkowych), posługuje się bardziej elastycznymi określeniami, nierzadko wiążąc stawkę obniżoną (bądź zwolnienie podatkowe) z celem danej czynności. W określonych przypadkach powoduje to, że prawo polskie okazuje się niezgodne z prawem unijnym, gdyż bazując na „sztywnym” odwołaniu do klasyfikacji statystycznych, zakres stosowania stawki obniżonej określa zbyt szeroko bądź zbyt wąsko w porównaniu z prawem unijnym. W orzecnictwie słusznie zauważa się, że w żadnym razie o prawie do zwolnienia podatkowego czy zastosowania obniżonej stawki podatkowej nie może przesądzać zakwalifikowanie określonej usługi do odpowiedniego grupowania statystycznego. Przepisy unijne nie odwołują się do klasyfikacji statystycznej przy definiowaniu zakresu zwolnienia podatkowego²¹².

W granicach określonych u.p.t.u. (ale nie innych ustaw) minister właściwy do spraw finansów publicznych może, na podstawie przepisu

²¹² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2008 r., I SA/Bd 668/08, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 4, s. 43; a także wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 października 2009 r., I SA/Wr 1014/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp 10.06.2018 r.).

art. 41 ust. 16, w drodze rozporządzenia obniżać stawki podatku dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług, jak również określać warunki stosowania obniżonych stawek, uwzględniając specyfikę obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług, przebieg realizacji budżetu państwa oraz przepisy Unii Europejskiej. Należy przy tym zauważyć, że organ wydający rozporządzenie zobligowany jest przede wszystkim do uwzględnienia przepisów Unii Europejskiej. Zakres przedmiotowy stosowania stawki obniżonej oraz zwolnienia z prawem do odliczenia (czyli stawki 0%) musi być bowiem zgodny z zakresem wskazanym w regulacjach dyrektywy. Bez uwzględnienia tychże regulacji aktem wykonawczym można co najwyżej doprecyzować zakres stosowania stawek obniżonych czy też stawki 0% (zwolnienie z prawem do odliczenia), a nie rozszerzać zakres ich stosowania.

W myśl wyroku NSA z dnia 19 października 2012 r.²¹³ „przewidziane w prawie krajowym warunki zastosowania stawki obniżonej muszą być zgodne z zasadą neutralności podatkowej – nie mogą powodować odmiennego traktowania pod względem podatkowym podobnych towarów (usług)”. Opodatkowanie towarów podobnych różnymi stawkami VAT jako potencjalne naruszenie zasady neutralności podatkowej było przedmiotem rozważań TSUE²¹⁴, który uznał, iż państwo członkowskie może skorzystać z przewidzianej przepisami unijnymi możliwości stosowania obniżonej stawki VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii wskazanych w załączniku III do dyrektywy 2006/112/WE, przy czym musi to być dokonane z poszanowaniem zasady neutral-

²¹³ Wyrok NSA z dnia 19 października 2012 r. I FSK 1125/12, CBOSA.

²¹⁴ Np. w wyrokach wydanych w sprawie C-94/09 *Komisja Europejska przeciwko Francji*, Zb. Orz. 2010, s. I-04261, oraz w sprawie C-442/05 *Finanzamt Oschatz przeciwko Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Zb. Orz. 2008, s. I-01817.

ności VAT. Także w innych wyrokach²¹⁵ TSUE stwierdził jednoznacznie, że „nie można wykluczyć selektywnego stosowania obniżonej stawki, pod warunkiem, że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji”. Mając na uwadze fakt, iż ewentualne wprowadzenie zmiany poprzez dodanie do ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych przepisu art. 11a będzie prowadziło do całkowitego zróżnicowania stawek na te same towary, można wyrazić pogląd, iż zmiana ta może być potraktowana jako niosąca z sobą ryzyko zakłócenia konkurencji. Przechodząc bezpośrednio do rozwiązań przyjętych w dyrektywie 2006/112/WE, należy zwrócić uwagę, iż stosownie do treści przepisu art. 98 ust. 2 stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III. Natomiast w samym załączniku nr III przewidziano w pkt 1, iż stawką obniżoną mogą być objęte m.in. środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta. Tym samym unijny legislator wyraźnie wskazał, iż obniżona stawka może dotyczyć wyłącznie tych środków, które są przeznaczone do spożycia. W konsekwencji kluczowym kryterium dla możliwości wprowadzenia stawki obniżonej jest spożywcze przeznaczenie towaru, a obniżenie stawki ma na celu ułatwienie konsumentom zakupu środków spożywczych poprzez obniżenie ceny towaru. Tymczasem wprowadzenie wielokrotnie przywoływanego przepisu art. 11a do ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych spowoduje faktyczne obniżenie stawki podatkowej (poprzez ustawowy obowiązek jej stosowania) dla towarów, których przeznaczenie bynajmniej nie będzie miało charakteru spożywczego, gdyż biomasa używana do wytworzenia estrów będzie używana wyłącznie do celów technicznych. Za niedopuszczalne zatem i sprzeczne z przepisami dyrektywy 2006/112/WE należy uznać rozwią-

²¹⁵ Wyroki TSUE w sprawach C-48/98 (*Firma Söhl & Söhlke przeciwko Hauptzollamt Bremen*, Zb. Orz. 1999, s. I-07877) i C-384/01 (*Komisja przeciwko Francji*, Zb. Orz. 2003, s. I-04395) oraz C-109/02 (*Komisja przeciwko Niemcom*, Zb. Orz. 2003, s. I-12691).

zanie, w ramach którego ustawodawca obniżyłby stawkę na towary, które nie spełniają wymogów dla opodatkowania stawką preferencyjną. Dostawa tzw. olejów technicznych służących do produkcji estrów musiałaby być dalej opodatkowana stawką podstawową. Wydaje się, iż mając to wszystko na względzie, ustawodawca, zdając sobie sprawę z nie-
możności wprowadzenia do u.p.t.u. stawki obniżonej na dostawę biomasy wykorzystywanej do produkcji estrów, próbuje posunąć się do rozwiązań, które w sensie prawnym nie stanowią wprost wprowadzenia obniżonej stawki na kolejną grupę towarów.

Bibliografia

Orzecznictwo

Orzeczenia TSUE

Orzeczenia TSUE z dnia 19 stycznia 1985 r. w sprawie 8/81 *Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECLI:EU:C:1982:7

Orzeczenie TSUE z dnia 8 października 1987 r. sprawie 80/86 *Arrondissementsrecht-bank Arnhem przeciwko Kolpinghuis Nijmegen BV*, ECLI:EU:C:1987:431

Orzeczenie TSUE z dnia 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów*, Zb. Orz. online – część ogólna

Wyroki TSUE

Wyrok TSUE z dnia 4 grudnia 1974 r. w sprawie C-41/74 *Yvonne Van Duyn przeciwko Home Office*, EU:C:1974:133, pkt 12

Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie C-5/84 *Direct Cosmetics Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise*, Zb. Orz. 1985, s. 617

Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 *Genius Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 1989, s. 04227

Wyrok TSUE z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 *R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, Zb. Orz. 1994, s. I-00743

Wyrok TSUE z dnia 18 grudnia 1997 r. w połączonych sprawach C-286/94, C-401/95 i C-47/96 *Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgii*, Zb. Orz. 1997, s. I-7281

Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 *Państwo belgijskie przeciwko Ghent Coal Terminal NV*, Zb. Orz. 1998, s. I-00001

- Wyrok TSUE z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 *Card Protection Plan Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 1999, s. I-00973, ECLI:EU:C:1999:93
- Wyrok TSUE z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National plc przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2001, s. I-01361, EU:C:2001:110, pkt 24
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2001 r. C-235/00 *Commissioners of Customs & Excise przeciwko CSC Financial Services Ltd*, Zb. Orz. 2001, s. I-10237, EU:C:2001:696
- Wyrok TSUE z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 *Krennemer Golf & Country Club v Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2002, s. I-03293
- Wyrok TSUE z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-8/01 *Assurandør-Societetet przeciwko Skatteministeriet*, pkt 43, Zb. Orz. 2003, s. I-13711
- Wyrok TSUE z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2005:649
- Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r. w połączonych sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-00483
- Wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r. C-169/04 *Abbey National plc and Inscape Investment Fund v Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I-04027, EU:C:2006:289
- Wyroki TSUE z dnia 6 lipca 2006 r., w połączonych sprawach C-439/04 i C-440/04 *Axel Kittel przeciwko państwu belgijskiemu (C-439/04) i Państwo belgijskie przeciwko Recolta Recycling SPRL (C-440/04)*, pkt 44–46, Zb. Orz. 2006, s. I-06161
- Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2007 r., w sprawie C-442/05 *Finanzamt Oschatz przeciwko Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, Zb. Orz. 2008, s. I-01817
- Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën*, Zb. Orz. 2007, s. I-01315, EU:C:2007:87, pkt 22
- Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2007 r., w sprawie C-2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC) przeciwko Skatteministeriet*, Zb. Orz. 1997, s. I-03017, EU:C:1997:278
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2007 r. s C-408/06 *Landesanstalt für Landwirtschaft przeciwko Franzowi Götzowi*, Zb. Orz. 2007, s. I-11295, LEX nr 4866415
- Wyrok TSUE z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG przeciwko Finanzamt Göttingen*, ECLI:EU:C:2008:166

- Wyrok TSUE z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs przeciwko Isle of Wight Council i in.*, Zb. Orz. 2008, s. I-07203, LEX nr 436047
- Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-501/07 *S.A.B.A.R. SpA przeciwko Commission of the European Communities*, Zb. Orz. 2008, s. I-00163
- Wyrok TSUE z dnia 6 maja 2009 r. w sprawie C-48/98 *Firma Söhl & Söhlke przeciwko Hauptzollamt Bremen*, Zb. Orz. 1999, s. I-07877
- Wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07 *RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, Zb. Orz. 2009, s. I-04983, ECLI:EU:C:2009:365
- Wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark A/Sprzeciwko Skatteministeriet*, Zb. Orz. 2009, s. I-10567, EU:C:2009:669, pkt 27
- Wyrok TSUE z dnia 6 maja 2010 r., w sprawie C-94/09 *Komisja Europejska przeciwko Francji*, Zb. Orz. 2010, s. I-04261
- Wyrok TSUE z dnia 28 lipca 2011 r. C-350/10 *Nordea Pankki Suomi Oyj*, Zb. Orz. 2011, s. I-07359, EU:C:2011:532
- Wyroki TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach C-80/11 i C-142/11 *Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó – és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó – és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)*, pkt 44, 45 i 47, ECLI:EU:C:2012:373.
- Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2012:597
- Wyrok TSUE z dnia 8 listopada 2012 r. (wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof – Niemcy) *Finanzamt Hildesheim przeciwko BLC Baumarkt GmbH & Co. KG*, C-511/10, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2012:689
- Wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 *Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpylnienieto”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite*, pkt 35, Zb. Orz. online – część ogólna
- Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 2014 r. w sprawie C-18/13 *Maks Pen EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i danyčno-osiguritelna praktika” Sofia*, pkt 26, Zb. Orz. online – część ogólna

Wyrok TSUE z dnia 22 października 2015 r. w sprawie C-277/14 PPUH *Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi*, pkt 48, Zb. Orz. online – część ogólna

Wyrok TSUE z dnia 17 marca 2016 r. w sprawie C-40/15 *Minister Finansów przeciwko Aspiro SA*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2016:172

Wyrok TSUE z dnia 12 kwietnia 2016 r. w sprawie C-384/01 *Komisja przeciwko Francji*, Zb. Orz. 2003, s. I-04395

Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-37/16 *Minister Finansów przeciwko Stowarzyszeniu Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych (SAWP)*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2017:22

Wyrok TSUE z dnia 26 lipca 2017 r. C-386/16 *Toridas UAB przeciwko Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*; Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2017:599

Wyrok TSUE z dnia 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/16 *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, Zb. Orz. online – część ogólna, ECLI:EU:C:2017:869

Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2018 r. w sprawie C-628/16 *Kreuzmayr GmbH przeciwko Finanzamt Linz*, nieopubl., ECLI:EU:C:2018:84

Orzeczenia TK

Orzeczenie TK z dnia 8 listopada 1989 r. (K 7/89), Internetowy system aktów prawnych

Orzeczenie TK z dnia 2 marca 1992 r. (K 9/92), Internetowy system aktów prawnych

Orzeczenie TK z dnia 14 grudnia 1993 r. (K 8/93), Internetowy system aktów prawnych

Orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r. (K 1/94), Internetowy system aktów prawnych

Orzeczenie TK z dnia 2 maja 2002 r. (K 6/02), Internetowy system aktów prawnych

Wyroki TK

Wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r. (K 36/98), Internetowy system aktów prawnych

Wyrok TK z dnia 10 kwietnia 2006 r. (SK 30/04), Internetowy system aktów prawnych

Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK–A 2013, nr 7, poz. 97

Uchwały SN

Uchwała SN z dnia 25 kwietnia 1996 r., III C 34/96, OSNCP 1996, nr 8–9

Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Uchwały NSA

Uchwała NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10, LEX nr 603396

Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 2013 r., I FPS 1/13, CBOSA

Uchwała NSA z dnia 26 października 2015 r., I FPS 4/15, CBOSA

Wyroki NSA

Wyrok NSA z dnia 6 maja 1998 r., III SA 381/97, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2000 r., I SA/Ka 2367/98, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 24 października 2003 r., I SA 3170/01, LEX nr 159223

Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05

Wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2008 r., I FSK 116/07, „Monitor Podatkowy” 2008 nr 9, s. 32, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2008 r., I FSK 972/07, Legalis nr 114923

Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2008, I FSK 1148/07, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2009 r., I FSK1906/07, LEX nr 518694

Wyrok NSA z dnia 13 marca 2009 r., I FSK 1955/07, Legalis nr 116924

Wyrok NSA z dnia 23 marca 2009 r., I FPS 6/08, „Orzeczenia Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2009, nr 4/61, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 23 marca 2010 r., I FSK 273/09, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2011 r., I FSK 1085/10, LEX nr 989831

Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2011 r., I FSK 1369/10, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2012 r., I FSK 1594/11, LEX nr 1216476, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 19 października 2012 r., I FSK 1125/12, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 4 marca 2013 r., I FSK 91/13, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r., I FSK 746/13, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., I FSK 218/13, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 21 maja 2014 r., I FSK 824/13, CBOSA

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2015 r., I FSK 2239/15, LEX nr 2429415, CBOSA

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2016 r., I FSK 1351/14, CBOSA

Wyrok NSA z dnia 5 października 2016 r., I FSK 87 8/16 i I FSK 7 97/16), CBOSA

Wyrok NSA z dnia 5 października 2016 r., FSK 797/16, CBOSA

Postanowienia WSA

Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 15 lutego 2006 r., I SA/Łd 1089/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, t. 2, nr 43, s. 32

Wyroki WSA

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2004 r. I SA 2372/02, CBOSA

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 czerwca 2005 r., I SA/Łd 404/05, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 55

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 listopada 2005 r., I SA/Bd 473/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, t. 3, nr 47, s. 12 i n.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2006 r., I SA/Wa 2240/05, LEX nr 219419

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lipca 2006 r., III SA/Wa 3646/06, niepubl.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r. III SA/Wa 4312/06, CBOSA

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 kwietnia 2007 r., I SA/OI 21/07, CBOSA

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 maja 2007 r., III SA/Wa 324/07, LEX nr 339509

Wyrok WSA w Opolu z dnia 11 lipca 2008 r., I SA/Op 275/08, CBOSA

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 grudnia 2008 r., I SA/Bd 668/08, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 4, s. 43

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 października 2009 r., I SA/Wr 1014/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 marca 2012 r., I SAB/Lu 10/11, LEX nr 1137467

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 223/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 3 sierpnia 2016 r., I SA/Sz 174/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 listopada 2017 r., I SA/Kr 994/17, CBOSA

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 września 2017 r., I SA/Kr 709/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 listopada 2017 r., I SA/Gd 1265/17, LEX nr 2408069

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 grudnia 2017 r., I SA/Kr 1036/17, CBOSA

Interpretacje

Interpretacja Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r., nr PK4.8012.55.2016, <http://sip.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Szefa KAS z dnia 14 czerwca 2017 r., 0114-KDIP4.4012.153.2017.1.AS, <http://sip.gov.pl>

Interpretacja indywidualna Szefa KAS z dnia 18 października 2017 r., 0115-KDIT1-3.4012.492.2017.1.BJ, [https:// sip.mf.gov.pl](https://sip.mf.gov.pl)

Pozostałe

Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 26 czerwca 2018 r., 0114-KDIP1-1.4012.332.2018.1.KBR, LEX nr 472747

Pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 21 lutego 2018 r., PT8.054.12.2018.TXZ.83E, Sytuacja małych firm wobec podzielonej płatności

Odpowiedź na interpelację poselską nr 8831 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 26 stycznia 2017 r., nr PT1.054.2.2017

Wyjaśnienia Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 7 lutego 2017 r. nr PT10.054.1.2017.TXZ.67E w odpowiedzi na interpelację poselską (nr 9331)

Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, „Gazeta Podatkowa” nr 37 (1494) z 7 maja 2018 r.

Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przedłożonej do Sejmu 7 czerwca 2018 r., druk nr 2626, www.sejm.gov.pl

Opinia z dnia 10 maja 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego dla wyłudzeń skarbowych przygotowana przez: E. Kornberger-Sokołowska, M. Bojarski, A. Hanusz, A. Krzywoń, <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-10-maja-2017-r-o-projekcie-ustawy-o-zmianie-niektorych-ustaw-w-celu> (dostęp 03.04.2018)

Komunikat Komisji Europejskiej dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT z dnia 6 grudnia 2011 r. (Dz. Urz. UE C 102/34 z 5.04.2014 r., KOM (2011) 851)

Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. L 347 z 11.12.2006, s. 1

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, EUR-Lex 32011L0016

Rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010 r., s. 1

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) NR 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 77/1 z 23.03.2011 r. ze zm.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2018 r., poz. 395

Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji podatników i płatników, Dz. U. z 2017 r., poz. 869 ze zm.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2015 r., poz. 782 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2018 r., poz. 800

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Prawo bankowe, Dz. U. z 2017 r., poz. 1876 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r., o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2016 r., poz. 299, 615 i 1948

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2015 r., poz. 513 ze zm.

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807, zastąpiona przez ustawę z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2018 r., poz. 646
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych, Dz. U. 2018, poz. 1344 ze zm.
- Ustawa z dnia 17 lutego 2007 r., o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne, Dz. U. z 2017 r., poz. 570
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz. 332
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o transporcie drogowym, Dz. U. Nr 134, poz. 780
- Ustawa z dnia 26 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r., poz. 1027
- Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2015 r., poz. 605
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r., o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa i innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 1649
- Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2016 r., poz. 2024
- Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r., o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora skarbowego dla wyłudzeń skarbowych, Dz. U. z 2017 r., poz. 2491
- Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz. U. z 2018 r., poz. 723
- Ustawa z dnia 6 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2018 r., poz. 1356
- Ustawa z dnia 16 listopada 2018 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2018 r., poz. 508
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. z 2018 r., poz. 1779

Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2018 r. w sprawie opłaty za ustalanie wskaźnika ryzyka, Dz. U. z 2018 r., poz. 282

Literatura

Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2017, WKP 2017, LEX/el. 2017

Bończak-Kucharczyk E., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, LEX 2014, nr 451144, komentarz do art. 43

Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2000

Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015

Dann W., *Stellungen*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis” 1999, No. 5

Dorożik L., Stanielewicz J., Walczak B., *System podatkowy Polski*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Szczecin 2008

Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018, komentarz do art. 119 zo i 119 zv

Feret E., *Samorządowy Zakład Budżetowy*, [w:] *Studia z prawa administracyjnego i nauki o administracji. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. zw. dr hab. Janowi Szreniawskiemu*, Komitet Redakcyjny: prof. dr hab. Zbigniew Czarnik, prof. zw. dr hab. Zygmunt Niewiadomski, prof. dr hab. Jerzy Poślusznny, prof. dr hab. Jerzy Stelmasiak, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji, Przemyśl-Rzeszów 2011

Gajl N., *Formy budżetowania*, „Finanse” 1964, nr 8

Genscher P., Jachtenfuchs M., *Multilevel, not Federal. The EU, Taxation, and the State*, Paper for Presentation at the Offene Sektionstagung der DVPW, Darmstadt, 13–14.07.2007

Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003

Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001

Karczyński Ł., *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, „Przegląd Naukowy WSSE w Gdańsku” 2007, nr 6

- Gorgol A., *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2006
- Kańtor K., Wróblewska K., Powrót sankcji VAT, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 1
- Kasprzyk K., Mechanizm podzielonej płatności, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8
- Kosikowski C., *Formy prawne budżetowania*, [w:] M. Werałski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL: Instytucje budżetowe*, t. 2, Ossolineum, Wrocław 1982
- Kosikowski C., *Struktura organizacyjna budżetu i formy organizacji gospodarki budżetowej*, [w:] C. Kosikowski, Ruśkowski E. (red.), *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1994
- Kosikowski C., Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji, „Glosa” 1999, nr 7
- Kostro R., *W stronę doktryny integracyjnej*, [w:] J. Czaputowicz (red.), *Integracja europejska. Implikacje dla Polski*, Wydawnictwo WAM, Kraków 1999
- Kubot Z., *Ustanie bytu prawnego komunalnego zakładu budżetowego w następstwie przekształcenia w spółkę gminy*, „Rejent” 1998, nr 5
- Kuzińska H., *Historia polskich podatków Ten system nam się nie udał*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 18 stycznia 2013 r.
- Lasiński-Sulecki K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 23 listopada 2005 r. I SA/Bd 473/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2006, z. 3
- Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX 2011, nr 97478, komentarz do art. 15
- Łazowski A., *Proeuropejska wykładnia prawa przez polskie sądy i organy administracji jako mechanizm dostosowania systemu prawnego do acquis communautaire*, [w:] E. Piontek (red. nauk.), *Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej*, Liber, Warszawa 2003
- Mackiewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018, komentarz do art. 99
- Majczyna M., *Ocena regulacji*, [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017
- Makarewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018, komentarz do art. 99, 100 i 101

- Markiewicz J., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2018
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1995
- Mastalski R., *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8
- Matarewicz J., Piątkowska-Chmiel A., *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017
- Mądrzejowski W., *Przestępczość zorganizowana. System zwalczania*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2008
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 13, C.H. Beck, Warszawa 2017, komentarz do art. 112 b, Legalis
- Michna E., *Wymiar VAT w trybie art. 108 u.p.t.u. – problemy z ustalaniem podatku należnego i odliczaniem podatku naliczonego*, [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015
- Mierzwa P. [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2014
- Nawrot A.R., *Funkcje i dysfunkcje mechanizmu płatności podzielonej (tzw. split payment) w systemie podatku od towarów i usług*, „Doradca Podatkowy” 2018, nr 5
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010
- Olesińska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 sierpnia, I FSK 972/07*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2009, nr 2
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo KiK Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2001
- Ożóg I. (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017
- Pastuszka J., *Dysfunkcyjność podatku od towarów i usług*, „Państwo i Społeczeństwo” 2014, nr 4
- Perzanowska-Kuśnierek J., Namysłowski R. [w:] R. Namysłowski, D. Prokop (red. nauk.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012
- Pęczek-Czerwińska J., *Prewspółczynnik odliczenia VAT naliczonego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016
- Pietrasz P., *Dział IV. Postępowanie podatkowe*, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja Podatkowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013

- Pokojska A., *Split Payment: Rachunku VAT nie trzeba będzie zgłaszać fiskusowi*, „Dziennik Gazeta Prawna” z 17 maja 2017 r.
- Samelek A. (red.), *Samorządowy zakład budżetowy. Funkcjonowanie i przekształcanie w spółkę prawa handlowego*, C.H. Beck, Warszawa 2012
- Selera P., *Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014
- Selera P., *Transakcje wewnątrzwspólnotowe w VAT. Analiza praktyczna*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013
- Skwirczyńska E., *Optymalny sposób wyliczenia prewspółczynnika dla samorządowego zakładu budżetowego – publikacja*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 4
- Skwirczyńska E., *Preproporcjonalne i proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego od 2016 r. jako racjonalizacja mechanizmu podatku od towarów i usług*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 2016, Vol. 1, Sectio H
- Skwirczyńska E., *Prewspółczynnik w systemie korekt VAT*, „Prawo Finansów Publicznych” 2015, nr 12
- Sokołowska-Strug E., *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego*, C.H. Beck, Warszawa 2016
- Szulc M., Dudek P., *Znika zwolnienie z VAT, spory zostaną*, „Gazeta Prawna (Podatki)” z 20 czerwca 2017 r.
- Unisk M., *Podzielona płatność VAT od lipca 2018 cz. 1. Podstawowe założenia i cechy systemu*, „Doradca Podatkowy” 2018, nr 5

Internet

- Moczydłowska W., *Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Stanowisko doradców podatkowych w sprawie metodyki dochowania należytej staranności*, <http://www.doradcy.krdp.pl/aktualnosci.php/1016>

Treść opracowania obejmuje szereg szczegółowych zagadnień mających niezwykle ważne odniesienie praktyczne. Konstrukcja omówionych w pracy instytucji jest nierzadko skomplikowana i stanowi efekt nowatorskich działań organów państwa zmierzających do uszczelnienia systemu VAT poprzez walkę z wyłudzeniami i innymi oszustwami generującymi lukę podatkową. Niebagatelne znaczenie ma także ta część rozwiązań, które znajdują swoją genezę w dorobku orzecznictwa, tak sądów krajowych, jak i Trybunału Sprawiedliwości UE. Autorki w sposób rzetelny wskazują na przyczynę poszczególnych instytucji omówionych w pracy, dążąc do szczegółowego nakreślenia zarówno samej ich konstrukcji, jak i podejmując próbę oceny ich skutków.

z recenzji wydawniczej dr hab. Beaty Kuci-Guściory

ISBN 978-83-66066-45-8 (druk)
ISBN 978-83-66066-46-5 (online)