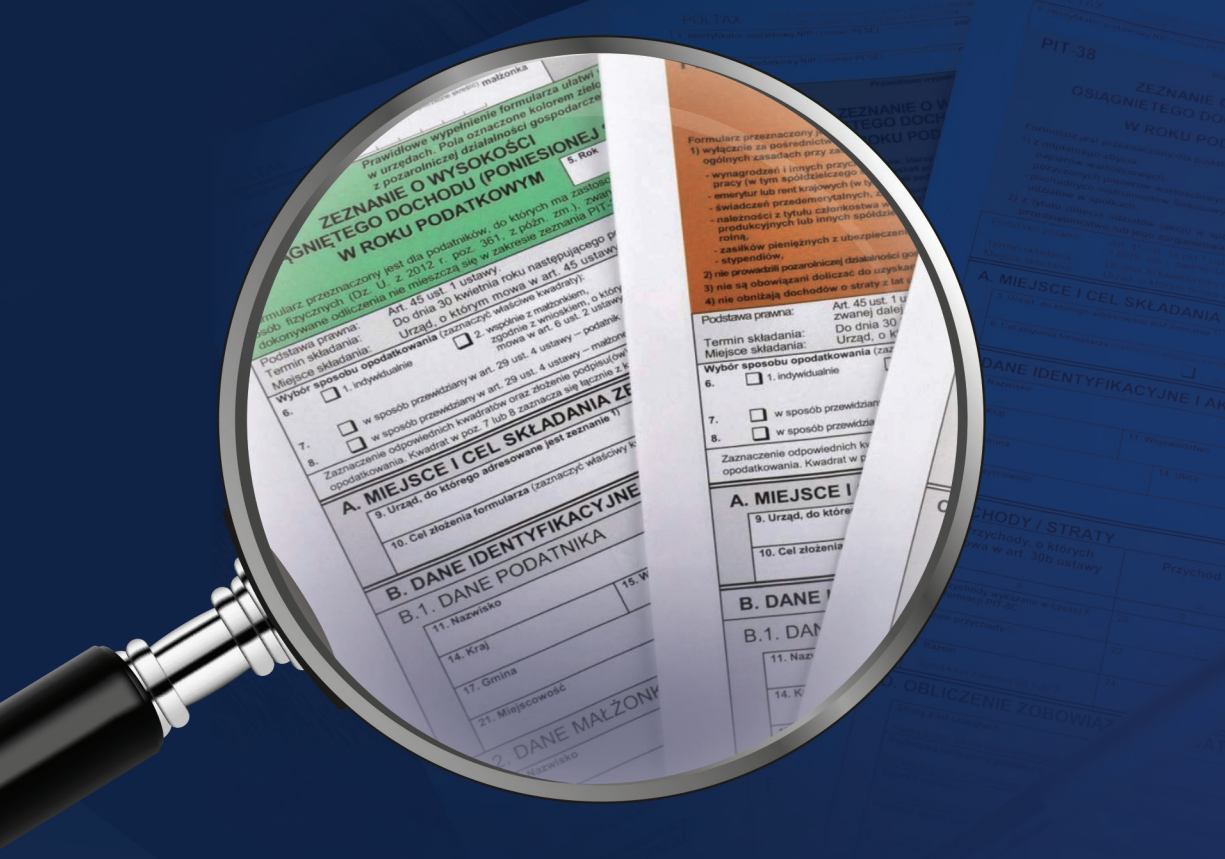


OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

30-lecie podatku od towarów i usług oraz akcyzy w Polsce

Konferencja Naukowa WPiA UW

WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

Skład publikacji
BPROG – www.bprog.pl

Warszawa 2023

SPIS TREŚCI

Prof. ucz. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch 9
Vat – wczoraj i dziś

Prof. dr hab. Witold Modzelewski 13
Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość

Dr hab. prof. SGH Paweł Felis 16
Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej: neutralność a finanse przedsiębiorstwa

Dr Artur Bartoszewicz 17
Podatek akcyzowy od napojów alkoholowych w Polsce w świetle opinii społecznej i wskaźników polityki alkoholowej

Dr Katarzyna Obłąkowska 18
Mentalność podatkowa Polaków i opinia publiczna na temat wysokości VAT i akcyzy w latach 2022-2023 – perspektywa ekonomii behawioralnej

Dr Krzysztof Radzikowski 19
Konsumpcja jako wiodące źródło dochodów podatkowych budżetu państwa. VAT jako wiodący model opodatkowania konsumpcji

Dr Maria Supera-Markowska 21
VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe

Dr Mateusz Tchórzewski 22
Automatyzacja stosowania prawa podatkowego na przykładzie VAT – zarys problemu

Dr Piotr Kobylski 23
Uproszczenie systemu podatkowego na przykładzie grupy VAT

Barbara Błaszczak 37
Należyta staranność i dobra wiara w podatku do towarów i usług

Dr hab. prof. UO Michalina Duda-Hyz 39
Zwolnienie z VAT działalności w zakresie gier hazardowych – dotychczasowe doświadczenia i możliwe kierunki zmian

Dr Jakub Chowaniec 41
Woreczki nikotynowe oraz woreczki CBD – czy i jak objąć nowe substytuty wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym?

dr Andrzej Dmowski 44
Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych

dr Paweł Szymanek 68
Krajowy System e-Faktur jako model Centralnego Rejestru Faktur

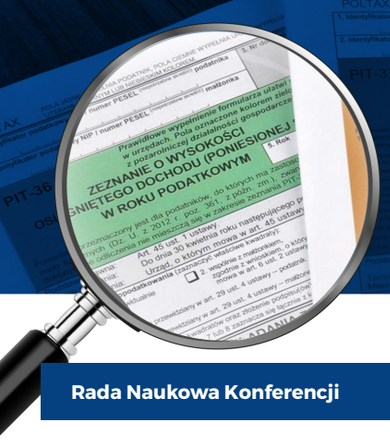
Bartosz Gryziak 86
Harmonizacja a różnorodność systemów podatkowych na przykładzie rozbieżności hybrydowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Szymon Parulski 95
(R)ewolucja systemu podatku akcyzowego w Polsce - od ustawy o VAT i akcyzie do obecnej nadregulacji

Maciej Flis 100
Czy podatek akcyzowy może i powinien zastąpić opłaty parapodatkowe?

Zofia Klimaszewska 104
Realizacja zadań publicznych a działalność gospodarcza i status podatnika VAT. Uwagi na postawie najnowszego orzecznictwa TSUE

Marcin Świderski 106
Benefity pracownicze w systemie podatku od towarów i usług



Ogólnopolska Konferencja Naukowa WPiA UW

30-lecie podatku od towarów i usług oraz akcyzy w Polsce

Sala Senatu UW, Pałac Kazimierzowski,
4 lipca 2023 r., forma zdalna - online

Rada Naukowa Konferencji

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW (przewodniczący)
Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW (koordynator)
Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Dr Andrzej Dmowski, adwokat
Przedstawiciel doktorantów WPiA UW: Bartosz Gryziak
Przedstawicielka studentów WPiA UW: Barbara Błaszczak

Program Konferencji

Godz. 9:45 - 10:00 — **Rejestracja Uczestników**

Godz. 10:00 - 10:15

Powitanie Uczestników przez prof. dra hab. Witolda Modzelewskiego, Kierownika Katedry Prawa Finansowego WPiA UW

Uroczyste otwarcie Konferencji przez Władze Dziekańskie WPiA UW

Słowo wstępne przedstawiciela studenckiego Koła Naukowego Prawa Podatkowego WPiA UW

Godz. 10:15 - 10:50

Wystąpienia Gości

Jan Rudowski, Wiceprezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prezes Izby Finansowej NSA

Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem VAT w latach 1993 - 2023 – wybrane zagadnienia

Andrzej Ladziński, Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych

Przerwa (10 minut)

Godz. 11:00 - 12:20

Sesja pierwsza: *społeczno-gospodarcze uwarunkowania podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*
Moderator: dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Prof. dr hab. Witold Modzelewski, Kierownik Katedry Prawa Finansowego WPiA UW
Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość

Dr hab. prof. SGH Paweł Felis, Instytut Finansów SGH
Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej: neutralność a finanse przedsiębiorstwa

Dr hab. prof. ALK Hanna Kuzińska, Zakład Finansów Publicznych ALK
Czy skuteczne wypełnianie przez VAT funkcji fiskalnej może zwalniać z wypełniania funkcji redystrybucyjnej i stabilizacyjnej?

Dr hab. Michał Bitner, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Znaczenie wpływów z podatku od towarów i usług dla polskiego systemu fiskalnego
Dr Artur Bartoszewicz, Instytut Rozwoju Gospodarczego KAE SGH
Podatek akcyzowy od napojów alkoholowych w Polsce w świetle opinii społecznej i wskaźników polityki alkoholowej

Dr Katarzyna Obłąkowska, Szkoła Główna Mikołaja Kopernika, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Zarządzania w Warszawie; Instytut Finansów przy Ministerstwie Finansów
Mentalność podatkowa Polaków i opinia publiczna na temat wysokości VAT i akcyzy w latach 2022-2023 – perspektywa ekonomii behawioralnej

Przerwa (10 minut)

Godz. 12:30 - 13:50

Sesja druga: *węzłowe problemy konstrukcji podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*
Moderator: dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic, WPiA UŚ
Czy akcyza to podatek od luksusu?

Dr hab. prof. SGH Aleksander Werner, Kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego SGH
Podatek od towarów i usług a tax compliance

Dr Krzysztof Radzikowski, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Konsumpcja jako wiodące źródło dochodów podatkowych budżetu państwa. VAT jako wiodący model opodatkowania konsumpcji

Dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe

Dr Mateusz Tchórzewski, Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW
Automatyzacja stosowania prawa podatkowego na przykładzie VAT – zarys problemu

Dr Piotr Kobylski, Katedra Prawa Publicznego WPiA UTH w Radomiu
Uproszczenie systemu podatkowego na przykładzie grupy VAT

Barbara Błaszczak, absolwentka WPiA UW
Należyta staranność i dobra wiara w podatku do towarów i usług

Przerwa (10 minut)

Organizator: KNPP Koło Naukowe Prawa Podatkowego
Patronat medialny: Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych

Organizator: KNPP Koło Naukowe Prawa Podatkowego
Patronat medialny: Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych

Ogólnopolska Konferencja Naukowa WPiA UW

30-lecie podatku od towarów i usług oraz akcyzy w Polsce

Sala Senatu UW, Pałac Kazimierzowski,
4 lipca 2023 r., forma zdalna - online

Godz. 14:00 - 15:30

Sesja trzecia: *szczegółowe zagadnienia konstrukcji podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*
Moderator: dr Maria Supera-Markowska, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Dr hab. prof. UO Michalina Duda-Hyz, Instytut Nauk Prawnych UO
Zwolnienie z VAT działalności w zakresie gier hazardowych – dotychczasowe doświadczenia i możliwe kierunki zmian

Dr Jakub Chowaniec, Katedra Prawa Finansowego WPiA UW
Woreczki nikotynowe oraz woreczki CBD – czy i jak objąć nowe substytuty wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym?

Dr Andrzej Dmowski, adwokat
Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych

Dr Paweł Szymanek, radca prawny
Krajowy System e-Faktur jako model Centralnego Rejestru Faktur

Bartosz Gryziak, doktorant w Katedrze Prawa Finansowego WPiA UW
Harmonizacja a różnorodność systemów podatkowych na przykładzie rozbieżności hybrydowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

Szymon Parulski, doradca podatkowy
(R)ewolucja systemu podatku akcyzowego w Polsce - od ustawy o VAT i akcyzie do obecnej nadregulacji

Maciej Flis, doktorant WPiA UW
Czy podatek akcyzowy może i powinien zastąpić opłaty parapodatkowe?

Zofia Klimaszewska, studentka WPiA UW
Realizacja zadań publicznych a działalność gospodarcza i status podatnika VAT. Uwagi na postawie najnowszego orzecznictwa TSUE

Marcin Świderski, student WPiA UW
Benefity pracownicze w systemie podatku od towarów i usług

Godz. 15:30 - 16:00

Wystąpienia Gości:
Prof. dr hab. Jerzy Żyżyński, Katedra Gospodarki Narodowej, WZ UW
wykład podsumowujący: Fałsze podatkowe a miejsce podatków pośrednich w strukturze opodatkowania

Godz. 16:00

Podsumowanie i zamknięcie Konferencji

Organizator: KNPP Koło Naukowe Prawa Podatkowego

Patronat medialny: Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych

prof. ucz. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji UW

Vat – wczoraj i dziś

30 lecie obowiązywania VAT w Polsce to długi okres, w ciągu którego podatek ten, jak i cały system podatkowy ulegał systematycznym przeobrażeniom. Jest on coraz bardziej złożony, specjalistyczny, zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i państw członkowskich. Wskazać można dziś wiele, nieustannie dokonywanych zmian prawnych, ale można też skupić się na przełomowych wydarzeniach i te chciałabym przedstawić. Tak się składa, że podobnie jak profesor Modzelewski uczestniczyłam w nich, choć moja rola nie była tak doniosła jak pana Profesora – ojca i konstruktora tego podatku w Polsce. Wskażę więc na historyczne ważne fakty, a następnie skupię się na współczesnych dylematach i wyzwaniach. Przede wszystkim jednak można wyodrębnić wstępne wspólne cechy charakteryzujące system VAT z okresu wczoraj, dziś, a może i jutro:

1. Brak stabilizacji normatywnej, przy częstotliwości zmian, wynikającej również z braku spójności koncepcyjnej w systemie UE.
2. Nieczytelne często treści i decyzje urzędowych interpretacji dotyczących funkcjonowania podatku VAT, co wynikało często z braku rozumienia istoty rozstrzyganego problemu; w rezultacie chaos interpretacyjny obniżał efektywność fiskalną podatku i powodował straty w budżecie państwa w wyniku następnego etapu - orzeczeń sądowych.
3. Niespójność orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych, zwłaszcza w wyniku rozbieżności w sądownictwie administracyjnym i karnym.
4. Ważna rola funkcji fiskalnej podatku, więc i waga uszczelniania systemu podatkowego poprzez wprowadzanie nowych rozwiązań prawnych, które jednak równocześnie powinny uwzględniać potencjalny konflikt chronionych wartości, zwłaszcza swobodny przepływ towarów i usług.
5. Postępujące procesy cyfryzacji, wymagające wprowadzania regulacji dostosowujących zasady rozliczeń zobowiązań podatkowych do nowych technologii, w tym do przejścia na sprawozdawczość cyfrową w czasie rzeczywistym opartą na e-fakturowaniu.
6. Zmiany poglądów doktryny, kształtu proponowanych reform oraz ocen organów podatkowych nie sprzyjają ponadto stabilności systemu VAT.

1. Wczoraj

Bez stworzenia od podstaw nowego systemu podatkowego, zwłaszcza VAT nie udałoby się przeprowadzić polskiej gospodarki od centralnie sterowanej do rynkowej, a wejście do UE, nawet po 11 latach, byłoby niemożliwe. Reformowanie systemu podatkowego tego okresu wpłynęło nie tylko na relację państwo-przedsiębiorca, ale na kondycję polskiej gospodarki. Rozpoczętej w 1989 r. reformie polskiego systemu podatkowego przyświecał zwłaszcza cel fiskalny; było nim stworzenie sprawnego modelu realizacji funkcji fiskalnej, której znaczenie w warunkach polskiej transformacji ustrojowo-gospodarczej było priorytetowe i rosło.

Reforma podatkowa trwająca kilka lat zakończyła się w 1993r. sukcesem fiskalnym, ekonomicznym i politycznym. Nastąpiła gruntowna przebudowa oddziedziczonych po poprzednim ustroju społeczno-ekonomicznym rozwiązań podatkowych i dostosowanie kształtu nowych regulacji do wymogów gospodarki rynkowej i w kolejnym dziesięcioleciu realizacja procesu akcesji naszego kraju do Unii Europejskiej.

Stabilizacja finansowa i polityczna w Polsce w okresie lat 1993-2004 była właśnie efektem wprowadzenie podatku od towarów i usług i akcyzy; przyniosło to ogromne efekty przeżywającemu uprzednio poważny kryzys finansowy budżetowi państwa. Doprowadziła bowiem nie tylko do wprowadzenia rozwiązań podatkowych funkcjonujących od dawna w demokratycznych krajach o tradycjach funkcjonowania gospodarki rynkowej, ale przede wszystkim poprawiła bieżącą, trudną sytuację finansową budżetu państwa. Co więcej, wprowadzeniu nowych podatków nie towarzyszył spodziewany wzrost cen towarów i usług. Wówczas, w 1994r., jako podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów odpowiedzialna za budżet państwa korzystałam z wydajnych, właściwie wówczas nieograniczonych dochodów budżetowych, finansujących przy realizacji budżetu na 1994r. i planowaniu 1995r. zwiększone wydatki. Taka sytuacja miała miejsce w kolejnych latach, wzmacniając pozycję polityczną ówczesnego rządu.

W końcu lat dziewięćdziesiątych władze, w następstwie kosztownych reform samorządowych, polegających na rozbudowaniu administracji samorządowej o dwa nowe szczeble samorządowe oraz w obliczu zmniejszających się wpływów finansowych z kończącej się prywatyzacji stanęły jednak w obliczu kolejnego kryzysu budżetowego. Towarzyszył temu również wzrost publicznych potrzeb finansowych związanych z realizacją wymagań integracji Polski z Unią Europejską. Podstawową tego procesu było dostosowanie polskiego ustawodawstwa do wymogów prawa unijnego (co w szczególności dotyczyło zmian reguł funkcjonowania podatku VAT). Podatek bowiem podlegał w ramach Wspólnoty Europejskiej harmonizacji w celu urzeczywistnienia idei stworzenia wspólnego rynku i zagwarantowania w jej ramach swobodnego przepływu towarów i usług w warunkach uczciwej

konkurencji, a także zapewnienia Unii i jej państwom członkowskim odpowiedniego poziomu dochodów budżetowych – część VAT tworzy bowiem składkę do budżetu UE. Wersja wspólnotowa podatków pośrednich jest bardziej skomplikowana niż były ich krajowe, niezharmonizowane warianty. Stąd też kolejne liczne wersje polskiej ustawy. Same zaś dyrektywy wspólnotowe ze swojej istoty nie chronią interesu fiskalnego państw członkowskich, które w praktyce same muszą się zabiegać o wielkość dochodów budżetowych i efektywność fiskalną podatków krajowych. Z fiskalnego punktu widzenia oba te cele były ze sobą związane, gdyż konsekwencją wypełnienia zobowiązań wynikających z zamknięcia procesu negocjacyjnego z Unią Europejską w obszarze „Podatki" był wzrost stawek podatku VAT w około dwadziestu grupach towarów i usług. W negocjacjach z organami unijnymi wynegocjowano „okres przejściowy" (do końca 2007 r.). Wraz z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej oraz zgodnie z postanowieniami Traktatu Akcesyjnego (przyjętego 16 kwietnia 2003 r.) 11 marca 2004 r. doszło do uchwalenia ustawy o podatku od towarów i usług. Jej przepisy zostały poświęcone tylko uregulowaniu funkcjonowania VAT, a efektem podjęcia działań dostosowawczych było również wejście w życie 1 maja 2004 r. przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym. Wejście w życie nowej regulacji prawnej oznaczać miało kolejny przełom - rozpoczęcie okresu obowiązywania w naszym kraju nowej, wspólnotowej koncepcji podatków pośrednich. W istocie rzeczy na gruncie nowej ustawy o podatku VAT doszło jednak do swoistej „fuzji" obowiązujących wcześniej unormowań (dotyczących opodatkowania importu oraz obrotu krajowego) z rozwiązaniami prawa unijnego. Zasadniczym trzonem obu ustaw regulujących funkcjonowanie sfery podatków pośrednich w Polsce pozostały poprzednie przepisy, zawarte w obowiązującej ustawie z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Stało się tak pomimo dokonania szerokich zmian w ramach prawie wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług. Dotyczą one przede wszystkim przedmiotu opodatkowania, definicji towarów i usług, określenia podatnika, momentu powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, zakresu opodatkowania poszczególnych towarów i usług odpowiednimi stawkami podatkowymi, zwolnień przedmiotowych czy też korekt podatku. Fakt dodania do nowych ustaw dużej części dawnych rozwiązań prawnych okazał się w praktyce korzystny dla stanu wpływów budżetowych. Uwidoczniło się to przede wszystkim w tym, że po okresie widocznego ich załamania (w drugiej połowie 2004 r.) w pierwszych 3 latach obowiązywania nowego ustawodawstwa, VAT i akcyza miały wysoką efektywność fiskalną. Udział dochodów z tego tytułu w budżecie państwa zachował tendencję wzrostową (która utrzymana została do 2008 r.).

Dochody z podatku od towarów i usług oraz wartość PKB w latach 2004-2013 – mld zł

Rok	PKB	Podatek od towarów i usług
2004	885,3	62,3
2005	980,9	75,4
2006	1057,9	84,4
2007	1167,8	96,4
2008	1271,7	101,8
2009	1343,6	99,5
2010	1415,4	107,9
2011	1528,0	120,8
2012	1595,0	120,0
2013	1635,74	113,31

Do 2008 r. dochody budżetu państwa z tytułu poboru podatku od towarów i usług wzrastały – nominalnie i także w stosunku do PKB. Odbywało się to w różnym tempie, jednakże w żadnym roku nie zanotowano ich spadku w porównaniu z rokiem poprzednim. Charakterystyczne było także to, że dynamika ta niemalże we wszystkich latach wyprzedzała wzrost wpływów ogólnych wpływów budżetowych, jak i ogólnych dochodów podatkowych. Po 2009 r. nastąpił przełom - wpływy z VAT uległy załamaniu, czemu towarzyszył niższy ich udział w Produkcie Krajowym Brutto.

prof. dr hab. Witold Modzelewski,
Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytet Warszawski

Stan legislacji dotyczącej podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z perspektywy minionego trzydziestolecia – próba oceny i wnioski na przyszłość

1. Dorobek legislacyjny trzydziestolecia dwóch najważniejszych podatków w strukturze dochodów budżetu państwa naszego kraju jest na tyle bogaty i różnorodny, że powinien być przedmiotem pogłębionych badań naukowych z zakresu nauk prawnych i finansowych. Powinien on być głównym przedmiotem zainteresowania, mimo prób „poprawiania" prawa poprzez działalność interpretacyjną władzy wykonawczej i judykaturę, a zwłaszcza przez TSUE (wcześniej ETS). Mimo że dorobek interpretacyjny wręcz przeraża swym rozmiarem, zwłaszcza w części dotyczącej podatku od towarów i usług w wersji obowiązującej od 2004 roku, w zasadniczej części jest i będzie on zapomniany; jeśli coś pozostaje w historii, to co najwyżej treść przepisów prawa, które mogą być inspiracją dla potomnych. Bezspornie możemy już mówić również o wyczerpaniu się koncepcji tych podatków, przede wszystkim szybko postępującym spadku ich efektywności fiskalnej, co może zapowiadać potrzebę zasadniczych zmian.

2. Ewolucję tych podatków można podzielić na trzy okresy:

1) lata 1993-2004 gdy obowiązywały przedunijne wersje podatku od towarów i usług oraz akcyzy. Okres ten charakteryzował się najdalej idącą stabilnością prawa, niewielką ilością nowelizacji, minimalnym – w porównaniu z przyszłością – zakresem działalności interpretacyjnej władzy wykonawczej oraz sądów oraz – co najważniejsze – najwyższą efektywność fiskalną tych podatków,

2) lata 2004-2016, gdy wprowadzono a następnie wielokrotnie zmieniano unijne wersje tych danin. W okresie tym na nieznaną w historii skalę upowszechnia się zjawisko ucieczki od opodatkowania i wyłudzania nienależnych zwrotów tych podatków, czemu sprzyjały ciągłe nowelizacje oraz burzliwy rozwój działalności interpretacyjnej, błędy judykatury oraz wszechobecny chaos: skala oszustw tego okresu zagrażała już stabilności fiskalnej i politycznej naszego kraju[1],

3) lata 2017-2023, w których zadeklarowano a częściowo podjęto próby naprawy tych

[1] Nowe ustawy regulujące te podatki od 1 maja 2004 r. były napisane wyjątkowo wręcz nieudolnie. Powstały poprzez techniczne scalenie fragmentów ustawy obowiązującej w pierwszym z powyższych okresów oraz lepiej lub gorzej przetłumaczonych streszczeń niektórych przepisów dyrektyw UE.

podatków głównie poprzez:

- usunięcie najbardziej rażących przepisów sprzyjających ucieczce od opodatkowania wyłudzaniu nienależnych zwrotów i nadpłat,
- wprowadzenie nowych rozwiązań prawnych zwiększających efektywność fiskalną tych podatków.

Działania te przyniosły w latach 2017-2021 wzrost dochodów budżetowych w wyniku zwiększenia efektywności fiskalnej zwłaszcza podatku od towarów i usług, mimo niesprzyjających warunków ekonomicznych okresu tzw. pandemii.

3. W drugim i częściowo w trzecim z powyższych okresów pojawiło się zupełnie nowe zjawisko, które nie było zidentyfikowane w poprzednich okresach: był (i jest) nim brak pozytywnego zainteresowania prawem dotyczącym tych podatków ze strony w zasadzie całej klasy politycznej, co może być czymś zaskakującym zważywszy, że idzie tu o prawo zapewniające możliwość sfinansowania ponad połowy zadań publicznych. Można nawet stwierdzić, że właśnie w drugim z powyższych okresów ujawniło się nieopisane wcześniej zjawisko „prywatyzacji prawa podatkowego", w tym zwłaszcza tworzenia treści przepisów prawa, które nie są już wynikiem decyzji politycznych rządzącej większości, lecz dziełem „nieznanych autorów". Ci autorzy dali się jednak poznać i można podzielić ich na trzy grupy. Są to:

1) biznes podatkowy zajmujący się głównie zawodowo ucieczką od opodatkowania swoich klientów; początkowo odgrywał rolę „rządowych ekspertów" aby następnie przejąć ministerialne funkcje („ludzi z rynku"[2]),
2) biznes informatyczny, który wymyślił i narzucił całej klasie rządzącej jedną z najbardziej bałamutnych tez, że cyfryzacja tych podatków ograniczy skalę oszustw podatkowych, zwiększy ich efektywność fiskalną oraz doprowadzi do wzrostu dochodów budżetowych,
3) poszczególne branżowe grupy nacisku a nawet konkretne przedsiębiorstwa, które zabiegają o nieopodatkowane lub niskie stawki dla swoich towarów i usług: oczywiście dużo większe pole do popisu mają oni w podatku akcyzowym gdzie można faktycznie zwolnić od opodatkowania całe grupy wyrobów albo dyskryminować wyroby substytucyjne[3].

Można zaryzykować tezą, że istotna część (jeśli nie większość) nowelizacji ustaw regulujących te podatki w drugim a nawet w trzecim okresie było zainspirowane lub wręcz zostały

[2] Przykładów było (i jest) wiele, choć symbolem tego zjawiska pozostanie kariera pewnej damy z firmy Arthur Andersen (potem zamienił nazwę), która była „społecznym doradcą" ministra finansów. Wcześniej „wywodzący się z rynku" wiceminister finansów zwoływał w ministerstwie narady ze swoimi kolegami po to aby (jakoby) uprościć przepisy tych podatków.

[3] Najbardziej znanym i wielokrotnie opisywanym przykładem jest trwające od ponad pięciu lat uprzywilejowanie części wyrobów nowatorskich w podatku akcyzowym; wyczyny lobbystów na tym polu nazwano z trybuny sejmowej „bananową republiką".

wprowadzone w interesie grup lobbingujących nawet gdy formalnie były one przedstawiane jako „uszczelnianie systemu podatkowego" lub jako implementacja rozwiązań unijnych.

4. Co więc charakteryzuje współczesny dorobek legislacyjny tych podatków? Należy do nich zaliczyć:

1) nadregulację i chaos nieskoordynowanych a często sprzecznych zmian, ustanawianie całkowicie nierealnych terminów wejścia w życie kolejnych nowelizacji; większość tych zmian była całkowicie zbędna i mogłyby być bez jakiejkolwiek szkody uchylona, ale prawdopodobnie nie pozwolą na to faktycznie rządzący tymi podatkami interesariusze (syndrom „zaśmiecania"),
2) drastyczny spadek jakości stanowionego prawa, co świadczy nie tylko o ograniczonych umiejętnościach legislacyjnych, lecz rodzi to dość powszechne podejrzenie, że przepisy prawa podatkowego są stanowione w złej wierze, co podważa elementarne zaufanie do prawodawcy zarówno na poziomie krajowym jak i unijnym („prywatyzacja prawa podatkowego"); podatki te są dobrym przykładem prawa publicznego, które w istotnej części nie jest stanowione w interesie publicznym.
3) formalnie obowiązujące przepisy prawa nie są w wielu (większości?) przypadków faktycznie stosowane przez podatników, gdyż zostały utopione w morzu interpretacji urzędowych, „objaśnień podatkowych" i innych form wypowiedzi interpretacyjnych (WIS,WIA) oraz sprzecznych i nieprzewidywalnych wyroków krajowych i TSUE; niska jakość przepisów jest pretekstem do „poprawiania" prawodawcy, co już powoli ale skutecznie podważa sens znajomości przepisów prawa jako takich.

Wniosek jest tylko jeden: należy możliwie najszybciej powołać Komisję kodyfikacyjną, która opanuje nowe projekty ustaw regulujących te podatki. Przypomnę, że w latach 2013-2015 powstały projekty nowej ustawy o podatku od towarów i usług, lecz zostały skutecznie storpedowane przez obrońców obecnego chaosu.

Dr hab. prof. SGH Paweł Felis,
Instytut Finansów SGH

Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej: neutralność a finanse przedsiębiorstwa

Problematyka wystąpienia skupia się na wybranych aspektach dotyczących ekonomicznego i finansowego oblicza podatku od towarów i usług; ze szczególnym uwzględnieniem podatkowych uwarunkowań decyzji przedsiębiorstw.

1. Neutralność systemu podatkowego względem mechanizmu rynkowego.
2. Istota neutralności podatku od wartości dodanej - konstrukcja i rozwiązania w zakresie VAT a realizacja zasady neutralności wobec przedsiębiorstw.
3. Konsekwencje różnicowania zasad opodatkowania oraz zwolnień w podatku od towarów i usług.
4. Rozkład ciężaru podatku - zagadnienie przerzucalności podatku od towarów i usług (na konsumentów; czynniki produkcji).
5. Najważniejsze kierunki zmian w podatku od towarów i usług w latach 1993-2023 z punktu widzenia przedsiębiorstw.
6. Wpływ podatku od towarów i usług na finanse przedsiębiorstw.

dr Artur Bartoszewicz
adiunkt w Instytucie Rozwoju Gospodarczego, Kolegium Analiz Ekonomicznych,
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Podatek akcyzowy od napojów alkoholowych w Polsce w świetle opinii społecznej i wskaźników polityki alkoholowej

Sytuacja w zakresie kwestii alkoholowej w Polsce (m.in. nadmierne spożycie, spożywanie alkoholu przez osoby niepełnoletnie i inne problemy) karze podjąć pracę nad wszystkimi narzędziami polityki alkoholowej w perspektywie dobra publicznego, dobra społecznego, w tym nad kwestią podatku akcyzowego od napojów alkoholowych. Celem wystąpienia jest wprowadzenie do kwestii podatku akcyzowego od napojów alkoholowych jako narzędzia polityki alkoholowej, a nie tylko budżetowej. Zaprezentowana zostanie opinia społeczna Polaków w zakresie podatku akcyzowego od napojów alkoholowych, którą poddano badaniu reprezentatywnemu w 2022 r. w Instytucie Finansów. Kwestią kluczową było zbadanie istnienie pola akceptacji społecznej dla podnoszenia podatku akcyzowego od napojów alkoholowych w Polsce lub dla zmiany obowiązującego standardu podstawy jego naliczania. W wystąpieniu przedstawione zostaną podstawowe wskaźniki dotyczące kwestii alkoholowej w Polsce zgromadzone w oparciu o metodę *desk research* oraz świadomości społecznej w tym zakresie w oparciu o własne badanie ilościowe i analizę statystyczną. Następnie przedstawione zostaną wyniki analizy instytucjonalno-prawnej i historycznej w zakresie procesu kształtowania się standardu podstawy naliczania podatku akcyzowego od napojów alkoholowych w Polsce. Dalej zaprezentowana będzie konstrukcja podatku akcyzowego od napojów alkoholowych oraz wyniki analizy ekonomicznej, w której poddano weryfikacji hipotezę, iż obecny standard podstawy naliczania podatku akcyzowego od napojów alkoholowych skutkuje zróżnicowanym opodatkowaniem etanolu (alkoholu etylowego) w zależności od wyrobu alkoholowego, w którym się on znajduje. Referat zamyka prezentacja wyników badania ilościowego oraz analizy statystycznej w zakresie opinii Polaków dotyczącej podatku akcyzowego od napojów alkoholowych.

Dr Katarzyna Obłąkowska
Szkoła Główna Mikołaja Kopernika, Kolegium Nauk Ekonomicznych i Zarządzania w Warszawie; Instytut Finansów przy Ministerstwie Finansów

Mentalność podatkowa Polaków i opinia publiczna na temat wysokości VAT oraz akcyzy w latach 2022-2023 – perspektywa ekonomii behawioralnej

W referacie w perspektywie ekonomii behawioralnej zaprezentowane zostaną wyniki badań własnych dr Katarzyny Agnieszki Obłąkowskiej prowadzone w Instytucie Finansów przy Ministerstwie Finansów. Mentalność podatkowa tłumaczy fenomen przekazywania pieniędzy na rzecz dobra wspólnego. Jest ona wypadkową ogólnych postaw, norm i przekonań obywateli na temat państwa, podatków, dystrybucji i finansowania dóbr publicznych. W referacie przedstawione zostaną skojarzenia Polaków z terminem podatki, ich poczucie wewnętrznej zgody na płacenie podatków oraz postawy Polaków wobec płacenia podatków rozpościerające się pomiędzy poczuciem moralnego obowiązku i przekonaniem, iż system podatkowy ma na uwadze dobro ogółu, a unikaniem płacenia podatków z uwagi na rozczarowanie systemem podatkowym i posiadanie przekonania o konieczności walki z organami skarbowymi. Przedstawiona zostanie także opinia publiczna w zakresie oceny wysokości podatku od towarów i usług (VAT) i podatku akcyzowego w podziale na przedmioty opodatkowania: alkohol (piwo, wino, wyroby spirytusowe), wyroby tytoniowe, samochody osobowe, paliwo silnikowe, paliwa opałowe i energię elektryczną. Ostatnim tematem będzie prezentacja oceny społecznej rozwiązań czasowych wprowadzonych w ramach rządowej tarczy antyinflacyjnej w 2022 r. w zakresie obniżenia stawki podatku akcyzowego na paliwo silnikowe i na olej opałowy oraz zwolnienia z akcyzy energii elektrycznej dla gospodarstw domowych, a także stawki podatku VAT na żywność do 0%, na gaz ziemny do 0% oraz na energię elektryczną do 5%.

Dr Krzysztof Radzikowski
Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

Konsumpcja jako wiodące źródło dochodów podatkowych budżetu państwa. VAT jako wiodący model opodatkowania konsumpcji

Najefektywniejsze fiskalnie jest maksymalizowanie zakresu opodatkowania (tak przedmiotowego, jak podmiotowego) i minimalizowanie jednostkowego ciężaru podatkowego (w aspekcie wysokości bezwzględniej)[4]. Zasady te najlepiej obrazuje powszechnie znana wypowiedź Jeana Baptiste'a Colberta o sztuce obskubywania gęsi w taki sposób, aby było jak najwięcej pierza i jak najmniej krzyku: lwia część dochodów podatkowych pochodzi od zasadniczej, mniej zamożnej części społeczeństwa nie zaś od garstki bogaczy, więc podatek od luksusu nie ma znaczenia fiskalnego a jedynie oddziałuje na świadomość społeczną (daje poczucie sprawiedliwości ale nie dochody budżetowe).

Tradycyjnie w Europie Zachodniej wyróżniano kraje o tzw. północnej i południowej mentalności podatkowej (podział ten co do zasady odzwierciedla słynne twierdzenie M. Webera o różnicach etyki protestanckiej i katolickiej): przyzwyczajenia konsumpcyjne, szara strefa i niesprawna administracja skarbowa powodują niską efektywność fiskalną podatków bezpośrednich przy jednoczesnym wzroście roli podatków pośrednich (przerzucalnych), gdyż konsumpcja „ujawnia" prawdziwą skalę „ukrytych" dochodów (dotyczy zwłaszcza akcyzy, która podlega wzmocnionej kontroli ze strony administracji skarbowej)[5]. Polska notuje wyraźnie wyższy udział podatków pośrednich w dochodach budżetowych niż w większości państw rozwiniętych, zaś niskie udziały CIT i PIT dowodzą skuteczności unikania opodatkowania przez przedsiębiorców i zamożnych obywateli. Zgodnie z danymi dotyczącymi wykonania budżetu państwa za lata 2019-21, które potwierdzają prawidłowości z lat poprzednich, podatki obrotowe: VAT i akcyza stanowią odpowiednio ok. 45% i prawie 20% dochodów podatkowych budżetu państwa, podczas gdy podatki dochodowe PIT i CIT – odpowiednio ok. 15% i 10%[6].

---

[4] *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2010, s. 31-32.

[5] A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989, s. 145-148.

[6] https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok. , https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok , https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021 Dane te nie uwzględniają: 1) składek w ramach systemu ubezpieczeń społecznych (ZUS) i zdrowotnych (NFZ), które obciążają dochody osobiste w podobny sposób i w porównywalnej wysokości jak PIT (pierwotnie składki te nie były wyodrębniane z obciążeń dochodów osobistych) oraz 2) udziałów jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) we wpływach z obu podatków dochodowych (dla j.s.t. stanowią najważniejsze źródło dochodów). W konsekwencji, obciążenia dochodów osobistych mają większe znaczenie dla całości systemu finansów publicznych niż wynika z danych dotyczących PIT i budżetu państwa.

W sensie ekonomicznym podatku obrotowe obciążają wydatki konsumpcyjne społeczeństwa, natomiast od jego ciężaru uwalniają się przedsiębiorcy; podatkom tym nie podlegają także akumulowane oszczędności. Podatki konsumpcyjne odzwierciedlają zasady powszechności i minimalizacji ciężaru jednostkowego: o ile podatku dochodowego nie zapłacą osoby, których dochody nie przekraczają kwoty wolnej, korzystają z ulg, ponoszą straty itp., o tyle podatkami obrotowymi pozostają obciążeni wszyscy konsumenci, niezależnie od poziomu zamożności i innych uwarunkowań życiowych. Mimo że po stronie konsumenta źródłem, z którego ponosi ciężar podatku obrotowego jest dochód (tzw. dochód rozporządzalny), podatki obrotowe są znacznie mniej odczuwalne (zauważalne) niż podatki dochodowe – choćby dzięki rozproszonemu i ukrytemu poborowi (stanowią część ceny codziennych wydatków), mimo że udział podatków (także ukrytych pod nazwą opłat) w cenie niektórych towarów sięga niekiedy 85% (paliwa, papierosy, alkohole).

Tradycyjnie mianem konsumpcyjnego określano selektywny podatek typu akcyzowego, który obciąża wybrane towary (rzadziej: usługi) uważane za luksusowe[7]. W zarysowanym powyżej rozumieniu podatkiem konsumpcyjnym jest jednak każdy podatek przerzucany w cenie detalicznej przez przedsiębiorców na konsumentów. Siłą rzeczy większe znaczenie fiskalne ma podatek powszechny, który dotyczy wszystkich towarów i usług, niż podatek selektywny, aczkolwiek ten drugi jest wydajniejszy fiskalnie w sensie łatwości poboru i skuteczności kontroli (dotyczy relatywnie niewielkiej grupy podatników). Na znaczeniu traci wyróżnienie dóbr o charakterze luksusowym – akcyza przeszła istotną ewolucję: tradycyjnie obciążała wąski zakres dóbr uchodzących za luksusowe (np. jachty, biżuteria, futra, samochody), od niedawna zaś – przede wszystkim towary powszechnego użytku o sztywnym popycie (oprócz tytoniu i alkoholu, m. in. nośniki energii: paliwa ciekłe, energię elektryczną, węgiel i gaz).

Wśród podatków powszechnych współcześnie spotykamy podatek od wartości dodanej (VAT, podatek obrotowy netto) albo jednofazowy od sprzedaży detalicznej (sales tax), do rzadkości należy podatek wielofazowy kaskadowy (podatek obrotowy brutto). Zdecydowanie dominuje VAT – obowiązuje w ok. 170 państwach, podczas gdy sales tax w ok. 20 państwach (głównie USA i Kanada). Historia VAT nie jest długa – opracowany teoretycznie w latach 20.tych XX wieku (Wilhelm von Siemens/Niemcy i Thomas Adams/USA – często przypisywany jedynie temu pierwszemu), a normatywnie wprowadzony po raz pierwszy we Francji w 1954 r. Mimo że obowiązywał tylko w jednym państwie EWG, już od 1968 r. na mocy tzw. I dyrektywy VAT został uznany za jedyny typ powszechnego podatku obrotowego na obszarze Wspólnoty.

[7] J. Śmiechowicz, *Ewolucja zasad opodatkowania konsumpcji w Polsce po pierwszej wojnie światowej*, Annales UMCS 2004, sectio H, vol. XXXVIII, s. 191-192.

dr Maria Supera-Markowska
Katedra Prawa Finansowego WPiA UW

VAT a działalność pożytku publicznego – wybrane zagadnienia problemowe

Organizacje pozarządowe (NGO-sy), pomimo iż z istoty swojej nie są nastawione na zysk, a ich działalność pożytku publicznego, co do zasady, nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców, mogą podlegać w związku z tą działalnością obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku od towarów i usług (VAT).

Już sama ocena charakteru działalności pożytku publicznego na gruncie przepisów o VAT może powodować pewne trudności; występować one też mogą następnie przy ustaleniu obowiązków NGO-sów w zakresie rozliczeń VAT i ewentualnych z nich zwolnień, zwłaszcza wobec istnienia pewnych regulacji dotyczących jedynie tych podmiotów z trzeciego sektora, które posiadają status organizacji pożytku publicznego (OPP).

Z kolei z uwagi na znaczenie w finasowaniu działalności pożytku publicznego dotacji, bardzo istotnym dla NGO-sów obszarem problemowym jest kwestia ewentualnego ich podatkowania.

W końcu, w związku z nie nastawionym na zysk działaniem organizacji pozarządowych, często opierających swoją działalność na pracy woluntarystycznej, szczególnie dla nich problematyczne może być rozliczanie VAT z tytułu transakcji transgranicznych.

Jednocześnie członkowie organów zrządzających NGO-sów mogą ponosić odpowiedzialność jako osoby trzecie za VAT organizacji.

Wybrane zagadnienia problemowe dotyczące prowadzenia działalności pożytku publicznego przez organizacje pozarządowe w kontekście rozliczeń VAT, stanowiące przedmiot analizy w niniejszym referacie, mają stanowić przyczynek do dalszej dyskusji o specyfice i uregulowaniu działalności pożytku publicznego w polskim systemie prawa, w tym w szczególności w kontekście prawnopodatkowym.

Dr Mateusz Tchórzewski
Katedra Prawa Finansowego i Ekonomii WPiA UKSW

Automatyzacja stosowania prawa podatkowego na przykładzie VAT - zarys problemu

Streszczenie

Referat jest poświęcony problematyce automatyzacji stosowania prawa podatkowego rozumianego jako: samoobliczenie (obliczenie) podatku, postępowanie podatkowe, postępowanie sądowoadministracyjne. Przez pojęcie automatyzacji rozumie się tu procesy, w ramach których część bądź całość czynności, dotychczas wykonywanych przez ludzi, staje się wykonywana bez ich udziału (z ich ograniczonym udziałem). Zasadniczym celem artykułu jest identyfikacja określonych problemów teoretycznoprawnych związanych z tymi procesami, zwłaszcza w związku ze znaczną dynamiką rozwoju technik informatycznych w zakresie sztucznej inteligencji i *data mining*. Szczególną uwagę poświęcono podatkowi od towarów i usług w kontekście funkcjonowania STIR i kontroli podatkowej.

Piotr Kobylski[8]
Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu
ORCID ID: 0000-0002-0345-904X

Uproszczenie systemu podatkowego na przykładzie grupy VAT

Simplification of the tax system on the example of the VAT Group

Wstęp

Istotną rolę dla obowiązującego prawodawstwa pełni system podatkowy. Bez wątpienia ciągłe modyfikacje w tym zakresie są przedmiotem ocen w nauce prawa. Nie można jednak uzyskać pełnego obrazu porządku prawnego, nie uwzględniając systemu podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego utrwaliło się stanowisko, że system co do zasady powinien charakteryzować się stabilnością oraz transparentnością. Celem jest zatem ustanowienie prostego, a zarazem sprawiedliwego systemu podatkowego[9]. Tylko w takim ujęciu system stałby się dogodny dla podatników, będąc jednocześnie ważnym fundamentem budżetu państwa. Należy zauważyć, że właściwe warunki płatności upraszczają zapłatę podatków, generując znaczne dochody podatkowe. Niestety w literaturze przedmiotu dość powszechny stał się pogląd, że polskim system podatkowy ze wszech miar jest zbyt skomplikowany. Jak słusznie zauważa C. Kosikowski, „Polska od dawna ma wadliwy system dochodów publicznych. [...] obciążenia daninowe nie tworzą żadnego racjonalnego systemu, a poszczególne obciążania funkcjonują siłą bezwładu lub dlatego, że tego wymaga UE, bądź dlatego, że wprowadzono je w celu zapewnienia doraźnych korzyści fiskusowi. Tego bałaganu nikt nie starał się dotąd zlikwidować”[10]. W związku z tym zrozumiałe wydają się być działania ustawodawcy, które odmieniłyby ten negatywny trend. Jednym z takich rozwiązań upraszczających obowiązujący system podatkowy miało być wprowadzenie do obiegu prawnego grupy VAT[11]. Niniejszy zabieg legislacyjny stał się popularny

[8] Doktor nauk społecznych w dyscyplinie naukowej – nauki prawne, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Technologiczno-Humanistycznego im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, radca prawny. Stypendysta Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego za wybitne osiągnięcia.

[9] A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 502-510.

[10] C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (aspekty prawne)*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7-8, s. 14.

[11] Art. 15a dodany przez art. 14 pkt 4 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2021 r. poz. 2105, dalej: Polski Ład.

w innych krajach Unii Europejskiej12, lecz na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług13 stanowi istotne *novum*. Niewątpliwie prawodawca w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej14, będącej podstawą do wprowadzenia tytułowej grupy w systemie podatkowym, miał na celu przede wszystkim wsparcie przedsiębiorców w ich rozliczeniach. Co więcej w nauce prawa podatkowego postuluje się nie tylko wdrożenie omawianego mechanizmu we wszystkich krajach UE, ale także znaczne „poluzowanie" wymagań ich tworzenia oraz poszerzenie zakresu ich zastosowania, by nadać im maksymalnie transgraniczny charakter[15].

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie wybranych aspektów prawnych dotyczących grupy VAT w pryzmacie wyzwania, jakim jest uproszczenie systemu podatkowego. Przeprowadzona analiza ma zaakcentować złożoność tytułowej instytucji, przede wszystkim w aspekcie rosnącego znaczenia tego mechanizmu w systemach podatkowych pozostałych krajów UE. W opracowaniu postawiono tezę, że nowe rozwiązania prawne przyczyniając się do uproszczenia rozliczeń podatkowych, sprawią że po raz pierwszy od trzydziestu lat realne stanie się neutralne rozliczanie transakcji podlegających VAT.

1. Pojęcie systemu podatkowego

W piśmiennictwie wskazuje się, że system podatkowy to uporządkowana struktura obowiązujących w danym czasie i państwie podatków w ujęciu ekonomicznym, jak i prawnym16. R Rosiński stwierdził, że „wartość materialną ma prawo podatkowe wyrażające racjonalną i spójną koncepcję systemu podatkowego"17. W związku z tym system podatkowy powinien być oceniany przez pryzmat funkcji jakie niewątpliwie pełni w systemie szeroko rozumianych finansów publicznych. Można zatem wyróżnić funkcję: fiskalną, redystrybucyjną i stymulacyjną18. Pierwsza służy równoważeniu budżetu państwa za pośrednictwem podnoszenia podatków19. Funkcja redystrybucyjna jest niezbędna dla równomiernego

[12] Grupy VAT istnieją już w prawie 20 systemach podatkowych państw UE, zob. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupa podatkowa – analiza prawnoporównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT*, „Przegląd Podatkowy" 2019, nr 10, s. 48–55; A. Wesołowska, *Wewnątrzgrupowe rozliczenia w VAT na podstawie orzecznictwa TSUE*, LEX/el 2021; T. Kręski, *Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu*, LEX/el 2021.

[13] Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: VAT, u.p.t.u.

[14] Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm., dalej: dyrektywa Rady 2006/112/WE.

[15] G.E. Zubeldia, *European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy*, „International VAT Monitor" 2020, Vol. 31, No. 4.

[16] B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 38-40, zob. także H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 22-29; R. Milszewski, *Podstawy ekonomii*, Warszawa 2003, s. 424-430; B. Walczak, *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Szczecin 2003, s. 22.

[17] R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2010, s. 128.

[18] A. Mikrut, A. Poznańska, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie" 2009, nr 2 (13), t. 2, s. 227-229.

[19] S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin Polonia, Sectio H. Oeconomia" 2016, Vol. L, nr 1, s. 19.

rozłożenia danin publicznych, natomiast dzięki ostatniej możliwa jest ocena relacji między ponoszonym ciężarem a dobrami publicznymi20. *De lege ferenda* dość powszechny stał się postulat, by istniejący system podatkowy był maksymalnie neutralny względem mechanizmów rynkowych. Jest to niezbędne dla zachowania optymalnego opodatkowania21. W ten sposób pożądany system podatkowy bazuje na trzech zasadach: neutralności, progresywności oraz spójności. Z tego względu podobne dobra i usługi mają być opodatkowane w sposób podobny, natomiast podmioty bierne podatku uzyskujący wyższe dochody, bądź przychody powinny ponosić proporcjonalnie wyższe obciążenia fiskalne22. Do uzyskania jednak takiego efektu ustawodawca wprowadza dla podatników dodatkowe obowiązki, takie jak chociażby natury sprawozdawczej. Doskonałym tego przykładem są jednolity plik kontrolny, ceny transferowe, STIR23 czy MDR24. Okazuje się jednak nierzadko, że wprowadzane wymogi sprawozdawcze zaciemniają czytelność systemu podatkowego. Jak słusznie zauważa W. Modzelewski, oceniając wprowadzony obowiązek przesyłania ksiąg prowadzonych dla potrzeb u.p.t.u., jako wymóg księgowania, nie ma on jednak znaczenia poznawczego25. Jest to bowiem wyłącznie kontrola o wymiarze formalnym, która nie pozwala jednak zweryfikować ewentualnego zawyżenia kwoty podatku naliczonego, bądź zaniżenia kwoty podatku należnego. Należy zatem powyższe refleksje uzupełnić o następujące stwierdzenie, iż „miarą jakości legislacyjnej przepisów prawa podatkowego jest ich opracowanie, uchwalenie i ogłoszenie z zachowaniem zasad tzw. przyzwoitej legislacji. Jeśli nowe prawo podatkowe nie ma większej wartości materialnej lub jest miernej wartości legislacyjnej, to konieczne staje się dokonywanie w nim kolejnych zmian. Jeśli zaś zmiany te mają charakter doraźny, incydentalny, okazjonalny lub przypadkowy, to ich efektem jest powstawanie prawa podatkowego opartego na licznych aktach normatywnych, często zmienianych nieczytelnych i niespójnych oraz pozbawionych racjonalności, której wymaga każdy system podatkowy"26. Przekładając te rozważania na grunt obowiązującego systemu podatkowego w Polsce należy stwierdzić, iż jest on efektem wpływu wielu czynników, zarówno o wymiarze wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Świadczy o tym m.in. fakt reformy Krajowej Administracji Skarbowej w 2017 r., czy harmonizacja krajowego prawa podatkowego z prawem UE[27]. Niewątpliwie dość jednoznacznie ocenił obowiązujący porządek

[20] Por. B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa" 2009, nr 11–12, s. 100.

[21] F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 213.

[22] J. Neneman, *„Polski Ład" a dobry system podatkowy*, Warszawa 2021, s. 6-7, patrz także: K. Czubakowska, A. Grodzińska, *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 765. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2013, nr 61(2), s. 21-33.

[23] System teleinformatyczny izby rozliczeniowej.

[24] Raportowanie schematów podatkowych.

[25] W. Modzelewski, *JPK_VAT z deklaracją po dwóch latach (JPK_V7M, JPK_V7K) – czas na zasadnicze zmiany*, https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/10/JPK_VAT-z-deklaracja-po-dwoch-latach.pdf, dostęp: 16.06.2023.

[26] M. Goniszewski, *Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego na wspólnym rynku pracy Unii Europejskiej*, Gdańsk 2016, s. 34; cyt. R. Rosiński, *Polski system podatkowym...*, s. 128-134.

[27] J. Nakonieczny, R. Nesterowicz, *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa podkarpackiego*, „Przedsiębiorczość-Edukacja" 2021, nr 17(2), s. 12.

podatkowy wspomniany już wcześniej C. Kosikowski. Z niniejszą tezą nie sposób się nie zgodzić, mając chociażby na uwadze efekty zmian, który zostały wprowadzone tzw. Polski Ładem oraz Polskim Ładem 2.0[28]. Pomimo krótkiego czasu obowiązywania przywołanych aktów normatywnych, wdrożone rozwiązania legislacyjne raczej nie uprościły rozliczeń podatkowych, a przecież to było celem ustawodawcy[29]. Oznacza to, że wyzwaniem dla prawodawcy jest uproszczenie systemu podatkowego, które doprowadziłoby do zintensyfikowania jego neutralności. To wynika nie tylko ze słusznej strategii rozwoju rynku kapitałowego, ale przede wszystkim z zasady pewności prawa i związanej z nią zasadą bezpieczeństwa prawnego, znajdującą oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa[30].

2. Grupa VAT

Przytoczone powyżej poglądy nie powinny pozostawiać wątpliwości, że wprowadzenie tytułowej grupy było także podyktowane chęcią uproszczenia systemu podatkowego poprzez ułatwienie rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi. Krajowy prawodawca przewidział grupę VAT w związku z wdrożeniem proinwestycyjnego pakietu podatkowego będącego częścią przywołanego Polskiego Ładu[31]. Na początku zakładano, że grupa VAT dołączy do krajowego systemu podatkowego z dniem 1 lipca 2022 r., przewidując powiązanie grupy VAT z podatkową grupą kapitałową opierająca się na ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[32]. Po analizie pilotażowego projektu, ustawodawca doszedł jednak do wniosku, że grupa VAT zostanie wprowadzona jako niezależna instytucja z dniem 1 stycznia 2023 r. W ten sposób pozwolono, by jeden z podmiotów wchodzących w skład grupy występował jako podatnik VAT w imieniu nie tylko własnym, ale także w imieniu innych podmiotów będących w grupie.

Generalnie rzecz biorąc w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE bardzo ogólnie opisano wymagania formalne grupy VAT. Ograniczono się bowiem wyłącznie do założenia, że grupa VAT jest dobrowolnym mechanizmem, które państwo członkowskie może wprowadzić po przeprowadzeniu konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej. Poza tym grupę VAT mogą utworzyć osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, zaś członkowie grupy VAT, będąc niezależni pod względem

[28] Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych, Dz.U. z 2022 poz. 1265.

[29] Zob. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Warszawa 2022, Druk nr 2186, s. 2.

[30] J. Skwirowska, *Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe" 2022, nr 58, s. 493.

[31] Zob. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 6, s. 40.

[32] Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: CIT.

prawnym, są ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Warto zauważyć, że orzecznictwo Trybunał Sprawiedliwości w tym zakresie również nie może stanowić punktu odniesienia z uwagi na jego nikłą ilość w tej materii[33]. Istotnym źródłem są z pewnością opracowania Komisji Europejskiej, która stara się pomagać w harmonizacji tego zagadnienia we wszystkich krajach członkowskich, które zdecydowały się wprowadzić omawianą instytucję[34]. Część państw UE zdecydowało się na wdrożenie mechanizmu, który *de facto* nie wprowadza typowej grupy VAT, ale przewiduje wspólną rejestrację podatkową. Otóż podmioty, które dokonują wyłącznie wspólnej rejestracji podatkowej, nie stają się jednym podmiotem i nadal przedstawiają opodatkowany obrót wewnątrzgrupowy[35]. Oznacza to brak neutralności obrotu wewnątrzgrupowego, jak również brak podmiotowości dla celów VAT[36]. W ten sposób nadwyżka VAT naliczonego u części podmiotów podlega kompensacji z VAT do zapłaty przedstawianym przez inne podmioty.

Krajowy ustawodawca wybrał klasyczny model grupy VAT. Z art. 15a u.p.t.u. wynika, że podmioty tworzące grupę VAT muszą być podmiotami posiadającymi siedzibę na terytorium Polski, bądź prowadzącymi na terytorium kraju działalność za pośrednictwem swojego oddziału. Grupę VAT tworzą wyłącznie podmioty powiązane finansowo, ekonomicznie oraz organizacyjnie. Podmioty uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających albo ponad 50% prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Jeśli chodzi o powiązanie ekonomiczne, podmioty zostają uznani za powiązanych, jeśli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne lub członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT. W zakresie powiązania organizacyjnego, podatnicy muszą prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, być pod wspólnym kierownictwem lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu. Co ważne, wymóg obowiązywania powiązań finansowych, ekonomicznych oraz organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT musi trwać nieprzerwanie przez okres, w jakim tytułowa grupa posiada status podatnika VAT. Warto odnotować, że *de facto* nie został ustanowiony maksymalny okres funkcjonowania grupy, a zatem

[33] Np. wyroki TS: z dnia 17 września 2014 r., C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige przeciwko Skatteverket, EU:C:2014:2225, z dnia 16 lipca 2015 r. C-108/14 i C-109/14, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte przeciwko Finanzamt Nordenham i Marenave Schiffahrts AG, EU:C:2015:496.

[34] Zob. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupa podatkowa...*, s. 48–55.

[35] A. Laskowska, P. Przydatek, *Grupa VAT – ocena wybranych aspektów polskiego rozwiązania z perspektywy orzecznictwa europejskiego i praktyki innych państw*, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 9, s. 38.

[36] Taki mechanizm stosuje Francja, Hiszpania, Rumunia i Włochy, które jednak w 2018 r. wprowadziły również klasyczną grupę VAT.

powiązanie podmiotów może trwać dłużej niż 3 lata[37].

Istotną kwestią dla grupy VAT jest poprawnie sporządzona umowa o utworzeniu grupy VAT. Muszą się w niej znaleźć:

1. nazwa grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT" lub „GV";
2. dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników;
3. wskazanie przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków;
4. dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników;
5. wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata[38].

Poza tym naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeśli nie są spełnione warunki zakwalifikowania grupy VAT jako podatnika. Okres funkcjonowania grupy VAT może zostać przedłużony, jeśli zostanie zawarta nowa umowa o utworzeniu grupy VAT, którą przedstawiciel grupy VAT złoży do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania funkcjonującej już grupy VAT. Ponadto przedstawiciel grupy VAT musi zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego wszelkie zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru grupę VAT, która utraciła status podatnika. W chwili wykreślenia z rejestru grupy VAT, naczelnik urzędu skarbowego reaktywuje rejestrację członka grupy VAT jako podatnika VAT ze statusem sprzed utworzenia grupy[39]. Trzeba też dodać, że utrata przez grupę VAT statusu podatnika determinuje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w czasie którego doszło do utraty takiego statusu[40]. W związku z tym ewentualna kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w wykazanej deklaracji spowoduje, że taka kwota zostanie zwrócona przedstawicielowi grupy VAT, bądź ulegnie odliczeniu w rozliczeniu za kolejny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT[41]. Oznacza to, że po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku, w czasie którym grupa VAT była

[37] Możliwe jest przedłużenie okresu istnienia grupy VAT, o ile przedstawiciel grupy VAT złoży do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT kolejną umowę zawartą między podmiotami istniejącej grupy VAT, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem wcześniejszej umowy.

[38] Art. 15a ust. 10 u.p.t.u.

[39] M. Jaworska, *Grupy VAT – szanse, ale i zagrożenia*, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 4, s. 13.

[40] Art. 8d ust. 2 u.p.t.u.

[41] Art. 8d ust. 3 u.p.t.u.

podatnikiem[42]. Należy stwierdzić, że ustawodawcy zależało na tym, by efektem wdrożenia systemowego grupowego rozliczania VAT była możliwość potraktowania podmiotów, które są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, jako jednego podatnika VAT. Doskonałym tego przykładem może być kwestia dostawy oraz usług świadczonych wewnątrz grupy VAT[43]. Otóż nie stanowią one w takim przypadku transakcji dla celów VAT[44]. Innymi słowy dostawa towarów lub świadczenie usług wewnątrz grupy nie jest opodatkowana VAT. Czynności dokonywane przez członka grupy na rzecz innego członka tej samej grupy VAT nie są zatem odrębnym przedmiotem działalności. Co ważne, jeśli grupa VAT wykonuje jedynie czynności opodatkowane na rzecz podmiotów zewnętrznych, to przy odliczeniu podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług nie stosuje prewspółczynnika proporcji na mocy o art. 86 ust. 2a u.p.t.u.[45]. Prawodawca wyjaśnił, że „rozwiązania w zakresie ustalania współczynnika proporcji w grupach VAT mają także walor ochronny dla budżetu państwa – pozwolą na wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości w kalkulacji współczynnika proporcji w grupach VAT"[46].

3. Oczekiwania podmiotów wewnątrz grupy VAT

W piśmiennictwie wskazuje się, że grupa VAT może być rozwiązaniem pozwalającym uzyskać efekty *win-win* w równym stopniu dla przedsiębiorców, jak i dla administracji. Ma być ważnym czynnikiem inwestycyjnym dla szeroko rozumianego sektora finansowego i outsourcingu[47]. Niewątpliwie zatem oczekiwania wobec tytułowej grupy są dość wygórowane. Z pewnością do takich konkluzji przyczynia się choćby fakt, że każdy z podmiotów należących do grupy VAT działając w jednym sektorze gospodarczym, pozwala ustalić proporcje na podstawie obrotu grupy VAT względem wybranych członków grupy. Warto bowiem zaznaczyć, że państwa UE mogą zezwolić podatnikom określić proporcje, według których następuje odliczenie podatku naliczonego, oddzielnie dla każdego sektora jego działalności[48]. Krajowy prawodawca przewidział, że proporcję odliczenia w grupie VAT przyjmuje się odrębnie dla każdego z podmiotów ją tworzących[49]. Poza tym możliwości utworzenia grupy VAT na rynku krajowym zostały poszerzone o małe i średnie podmioty

[42] Art. 8d ust. 4 u.p.t.u.

[43] Szerzej: T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Grupa VAT*, „Przegląd podatkowy" 2022, nr 8, s. 11-12.

[44] Zob. art. 8c ust. 1 u.p.t.u.

[45] Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.05.2022 r., 0111-KDIB3–1.4012.129.2022.2.ICZ.

[46] Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, s. 185.

[47] J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie...*, s. 40; PwC, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, Report to the European Commission, 2 November 2006*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_ managementsummary_en.pdf, dostęp: 17.06.2023.

[48] Zob. art. 173 ust. 2 lit. a i b dyrektywy 2006/112/WE.

[49] Zob. art. 90 ust. 10c u.p.t.u.

w przeciwieństwie do podatkowych grup kapitałowych, które są zaadresowane wyłącznie dla podmiotów dużych, będącymi spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, bądź spółkami akcyjnymi. Powyższe ograniczenie nie skłaniało podatników do tworzenia podatkowych grup kapitałowych. Według stanu na 1 sierpnia 2022 r. w Polsce funkcjonuje jedynie 55 podatkowych grup kapitałowych[50]. Wprowadzając analizowaną instytucję do porządku krajowego, ustawodawca krajowy wykazał się daleko posuniętą elastycznością w zakresie wyboru sposobu opodatkowania na gruncie CIT oraz VAT. Jest to również o tyle istotne, że ustawodawca krajowy nie ograniczył grup VAT do poszczególnych branż[51].

Tego typu regulacja – stanowiąca, jak już powyżej wskazano, próbę uproszczenia systemu podatkowego – powoduje, że czynności dokonywane w ramach powiązanych podmiotów są obecnie rozliczane wspólnie. Oznacza to, że członkowie grupy VAT nie muszą już składać odrębnie pliku JPK_VAT, który zawiera deklarację VAT oraz ewidencję. Z podmiotów powiązanych zdjęto także chociażby warunek weryfikacji na wykazie podatników, jak również stosowanie mechanizmu podzielonej płatności do transakcji dokonywanych pomiędzy nimi. Członkowie takich grup nie są już zmuszeni do wystawiania faktur z właściwą adnotacją, co wiązało się z obowiązkiem rozliczenia rachunków VAT do płatności pomiędzy sobą. W konsekwencji istnieje mniejsze ryzyko sankcji podatkowych w tym obszarze. W istocie chodzi bowiem o zakończenie obowiązku fakturowania transakcji wewnątrz grupy, co ewidentnie utrudniało prowadzenie działalności gospodarczej. Należy przy tym zauważyć, że kupując towar lub usługę od podmiotów powiązanych, podmioty mają kompetencję do odliczenia podatku naliczonego w związku z brakiem świadczeń dotychczas wykluczających takie odliczenie. Warto podkreślić, że do tej pory bank komercyjny pozyskujący usługę IT nie mógł odliczyć VAT z uwagi na wyłączne świadczenie zwolnionych z VAT usług finansowych[52]. Dzięki grupie VAT możliwe jest zatem faktyczne zarządzanie podatkiem naliczonym, jak i ewentualnymi zwrotami tego podatku. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że to doprowadzi do ponoszenia wydatków jedynie w kwocie netto. Co warte podkreślenia, podatek naliczony nie jest kosztem działalności w przypadku, kiedy nabywca towarów, bądź usług nie może lub ma ograniczoną kompetencję do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych od podmiotów powiązanych. W rezultacie należy wziąć także pod uwagę intensyfikację procesu planowania *cash flow*. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, jeśli podmiot dołączy do grupy VAT, która wykaże nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym, podatek ten przedstawiany uprzednio jako VAT do zwrotu zostanie niejako od razu brany pod uwagę w rozliczeniach takiej grupy. Uzyskany

[50] Ministerstwo Finansów, Indywidualne dane podatników CIT, https://www.gov.pl/attachment/d5766fe0-1537-40c6-a564-a9277e4e9873, dostęp: 17.06.2023.

[51] Zob. M. Jaworska, *Grupy VAT – szanse...*, s. 11.

[52] Por. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie...*, s. 41.

podatek naliczony przyspieszy zwrot VAT[53]. To niewątpliwie zwiększy płynność finansową.

Podsumowanie

Analiza zagadnienia pozwala na pozytywną weryfikację tezy postawionej na wstępie opracowania. Prawodawca założył, że za pośrednictwem grupy VAT stworzy niespotykaną dotąd w krajowym systemie podatkowym formę współdziałania do celów VAT. „Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną to utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie (na gruncie ustawy o VAT) w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek"[54]. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że najistotniejszym efektem wdrożenia rozliczania VAT w ramach grupy podmiotów powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, jest potraktowanie ich jako jednego podatnika. W rezultacie nie jest możliwe utworzenie grupy VAT przez podmioty, które nie są ze sobą powiązane przynajmniej w jednym ze wskazanych powyżej sposobów. Warto też dodać, że jeden podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT[55], zaś grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT[56]. Dzięki jednak ścisłemu powiązaniu usługi członków grupy VAT wciąż będą wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów u.p.t.u., ale nie będą opodatkowane, bowiem na mocy art. 8c ust. 1 VAT czynności realizowane między podmiotami grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu. Jak trafnie zauważa M. Malinowski są czynnościami neutralnymi[57]. Grupę VAT należy zatem utożsamiać z neutralnością obrotów wewnątrz danej grupy. Poza tym dostawy towarów oraz świadczenie usług na rzecz członka grupy VAT przez podmiot do niej nienależący przyjmuje się także za zrealizowane na rzecz grupy. To samo dotyczy dostawy towarów i świadczenia usług przez oddział ustanawiający grupę VAT na rzecz swojego miejsca siedziby działalności gospodarczej, bądź swojego oddziału położonych poza terytorium kraju. W tym przypadku również uznaje się je za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który nie jest jej członkiem. Warto zarazem podkreślić, że dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału ustanawiającego grupę VAT przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej, bądź jego oddział położone poza terytorium kraju uznaje się za wykonane na rzecz grupy VAT przez podmiot nienależący do takiej grupy. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału ustanawiającego grupę VAT, powstałą w innym państwie członkowskim UE przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej, bądź jego oddział położone na terytorium kraju uznaje się za dokonane na rzecz grupy VAT powstałej w innym państwie członkowskim przez podmiot nienależący do

[53] Szerzej: U. Mazurek, w: *Grupa VAT. Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład*, red. A. Hołda, Warszawa 2022, s. 518-520.

[54] Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych..., 179.

[55] Art. 15a ust. 7 u.p.t.u.

[56] Art. 15a ust. 8 u.p.t.u.

[57] M. Malinowski, *Utworzenie grupy VAT nie obliguje do stosowania prewspółczynnika*, LEX/el 2022.

takiej grupy. Trzeba zatem wskazać, że dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział ustanawiający grupę VAT utworzoną w innym państwie członkowskim UE na rzecz jego miejsca siedziby działalności gospodarczej albo jego oddziału położonych na terytorium kraju przyjmuje się za świadczone przez grupę VAT utworzoną w innym państwie członkowskim na rzecz podmiotu nie wchodzącego w skład tej grupy[58].

Ustawodawca dostrzegając potrzebę szerszego korzystania przez podatników z mechanizmów proinwestycyjnych w ramach prawa UE, wprowadził skuteczne narzędzie wzmacniające łańcuch dostaw. Słusznie zdecydowano w ten sposób pozbyć się faktur i typowej dokumentacji obrotu dla opisywanego modelu transakcji. Jest to szczególnie atrakcyjne dla podmiotów, które w ogóle nie odliczają VAT naliczonego, bądź odliczają VAT naliczony w części. Czynności księgowych nie mają obowiązku także przedstawiać w klasycznej ewidencji VAT. Nie oznacza to jednak, że podmioty tworzące grupę VAT nie muszą prowadzić w formie elektronicznej ewidencji czynności w związku z art. 8c ust. 1 u.p.t.u.[59]. Tym niemniej zmniejszono grupą VAT ilość obowiązków administracyjnych.

Można zatem przychylić się do poglądu prezentowanego szeroko w piśmiennictwie, że grupy VAT mają fundamentalne znaczenie w pobudzaniu gospodarki krajów UE[60]. Można nawet zaryzykować stwierdzenie, że w dzisiejszej rzeczywistości gospodarczej, kraje UE są niejako „zmuszone" do wprowadzenia tytułowej instytucji. W ten tylko sposób będzie możliwe jej transgraniczne uformowanie. Dziwi zatem fakt, że *de lege lata* nadal nie jest możliwe rozszerzenie grup VAT o grupy o charakterze międzynarodowym, choć istnieje możliwość utworzenia grupy VAT w Polsce z polskim oddziałem zagranicznego podatnika. Otóż art. 11 dyrektywy 2006/112/WE zakłada ograniczenie terytorialne, w ramach którego państwo członkowskie nie może wprowadzić regulacji pozwalającej na dopuszczenie do grupy VAT podmiotów mających siedziby w innym państwie członkowskim. *De lege ferenda* należałoby postulować zmianę w tym zakresie, tak by urzeczywistnić transgraniczne funkcjonowanie grup VAT.

Na zakończenie warto stwierdzić, że krajowe rozwiązania w pełni wpisują się w intencje prawodawcy unijnego, choć naturalnie warto byłoby rozważyć pewne zmiany. *De lege lata* obowiązujące regulacje nie przewidują sposobności podjęcia przez członków grupy VAT decyzji o rozwiązaniu przed upływem czasu, na jaki grupa została powołana. Poza tym *de lege ferenda* grupa VAT powinna wnioskować o jej zarejestrowanie w charakterze podatnika VAT w konkretnie wybranym dniu. Takie rozwiązanie pozwoliłoby członkom grupy VAT szczegółowo zaplanować ich działalność. Są to jednak zmiany natury *stricte* technicznej,

[58] Zob. wyrok TS: z dnia 17 września 2014 r., C-7/13, Skandia..., EU:C:2014:2225.

[59] Dotyczy to dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na rzecz innych członków tej grupy VAT.

[60] Zob. G.E. Zubeldia, *European Union – Unprecedented...*; P. Suliga, *VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia*, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 8, s. 26–30.

które w żadnym razie nie zmieniają jednoznacznie pozytywnej oceny wdrożenia instytucji, która niewątpliwie przyczynia się do uproszczenia systemu podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Brzeziński B., *Prawo podatkowe, Toruń 1999.*

Czubakowska K., Grodzińska A., Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 765. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2013, nr 61(2).

Grądalski F., System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania, Warszawa 2006.

Goniszewski M., Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego na wspólnym rynku pracy Unii Europejskiej, Gdańsk 2016.

Janicki T., Kociak-Janicka N., Grupa VAT, „Przegląd podatkowy" 2022, nr 8.

Jaworska M., Grupy VAT – szanse, ale i zagrożenia, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 4.

Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce (aspekty prawne), „Państwo i Prawo" 2011, z. 7-8.

Kręski T., Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu, LEX/el 2021.

Laskowska A., Przydatek P., Grupa VAT – ocena wybranych aspektów polskiego rozwiązania z perspektywy orzecznictwa europejskiego i praktyki innych państw, „Przegląd Podatkowy" 2022, nr 9.

Litwińczuk H., Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2003.

Malinowski M., Utworzenie grupy VAT nie obliguje do stosowania prewspółczynnika, LEX/el 2022.

Mazurek U., w: Grupa VAT. Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład, red. A. Hołda, Warszawa 2022.

Mikrut A., Poznańska A., Strategia podatkowa przedsiębiorstwa, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie" 2009, nr 2 (13), t. 2.

Milszewski R., Podstawy ekonomii, Warszawa 2003.

Modzelewski W., JPK_VAT z deklaracją po dwóch latach (JPK_V7M, JPK_V7K) – czas na zasadnicze zmiany, https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/10/JPK_VAT-z-deklaracja-po-dwoch-latach.pdf, dostęp: 16.06.2023.

Nakonieczny J., Nesterowicz R., Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa podkarpackiego, „Przedsiębiorczość-Edukacja" 2021, nr 17(2).

Neneman J., „Polski Ład" a dobry system podatkowy, Warszawa 2021.

Owsiak S., System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin Polonia, Sectio H. Oeconomia" 2016, Vol. L, nr 1.

Rosiński R., Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań, Warszawa 2010.

Sarnowski J., Selera P., Grupa podatkowa – analiza prawnoporównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT, „Przegląd Podatkowy" 2019, nr 10.

Sarnowski J., Selera P., Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 6.

Skwirowska J., Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa

podatkowego, „Studia Prawnoustrojowe" 2022, nr 58, s. 493.

Smith A., Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, Warszawa 1954.

Suliga P., VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, „Przegląd Podatkowy" 2021, nr 8.

Zubeldia G.E., European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy, „International VAT Monitor" 2020, Vol. 31, No. 4.

Walczak B., Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego, Szczecin 2003.

Wesołowska A., Wewnątrzgrupowe rozliczenia w VAT na podstawie orzecznictwa TSUE, LEX/el 2021.

Zbroińska B., Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego, „Gospodarka Narodowa" 2009, nr 11–12.

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług jednolity, Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

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

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2021 r. poz. 2105.

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych, Dz.U. z 2022 poz. 1265.

Orzecznictwo

Wyroki TS z dnia 17 września 2014 r., C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige przeciwko Skatteverket, EU:C:2014:2225.

Wyrok TS z dnia 16 lipca 2015 r. C-108/14 i C-109/14, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte przeciwko Finanzamt Nordenham i Marenave Schiffahrts AG, EU:C:2015:496.

Inne

Ministerstwo Finansów, Indywidualne dane podatników CIT, https://www.gov.pl/attachment/d5766fe-0-1537-40c6-a564-a9277e4e9873, dostęp: 17.06.2023.

Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Warszawa 2022, Druk nr 2186.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.05.2022 r., 0111-KDIB-3–1.4012.129.2022.2.ICZ.

ABSTRACT

One of the solutions simplifying the current tax system was to introduce a VAT group into the legal system. This legislative procedure has become popular in other European Union countries, but on the basis of the provisions of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services, it is a significant novelty. Undoubtedly, the legislator in the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, which is the basis for the introduction of the VAT group in the tax system, was primarily aimed at supporting entrepreneurs in their settlements. What is more, in the science of tax law, it is postulated not only to implement the discussed mechanism in all EU countries, but also to significantly „loosen" the requirements for their creation and to extend the scope of their application to give them a maximum cross-border character. The purpose of this study is to indicate selected legal aspects concerning the VAT group in the context of the challenge of simplifying the tax system. The analysis is to emphasize the complexity of the title institution, primarily in terms of the growing importance of this mechanism in the tax systems of other EU countries. The study puts forward a thesis that the new legal solutions, contributing to the simplification of tax settlements, will make neutral settlement of transactions subject to VAT possible for the first time in thirty years.

Keywords: tax system, VAT group, neutrality, tax settlements.

ABSTRAKT

Jednym z rozwiązań upraszczających obowiązujący system podatkowy miało być wprowadzenie do obiegu prawnego grupy VAT. Niniejszy zabieg legislacyjny stał się popularny w innych krajach Unii Europejskiej, lecz na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług stanowi istotne *novum*. Niewątpliwie prawodawca w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, będącej podstawą do wprowadzenia grupy VAT w systemie podatkowym, miał na celu przede wszystkim wsparcie przedsiębiorców w ich rozliczeniach. Co więcej w nauce prawa podatkowego postuluje się nie tylko wdrożenie omawianego mechanizmu we wszystkich krajach UE, ale także znaczne „poluzowanie" wymagań ich tworzenia oraz poszerzenie zakresu ich zastosowania, by nadać im maksymalnie transgraniczny charakter. Celem niniejszego opracowania jest wskazanie wybranych aspektów prawnych dotyczących grupy VAT w pryzmacie wyzwania, jakim jest uproszczenie systemu podatkowego. Przeprowadzona analiza ma zaakcentować złożoność tytułowej instytucji, przede wszystkim w aspekcie rosnącego znaczenia tego mechanizmu w systemach podatkowych pozostałych krajów UE. W opracowaniu postawiono tezę, że nowe rozwiązania prawne

przyczyniając się do uproszczenia rozliczeń podatkowych, sprawią że po raz pierwszy od trzydziestu lat realne stanie się neutralne rozliczanie transakcji podlegających VAT.

Słowa kluczowe: system podatkowy, grupa VAT, neutralność, rozliczenia podatkowe.

Barbara Błaszczak
studentka WPiA UW

Należyta staranność i dobra wiara w podatku do towarów i usług
(streszczenie)

Elementy konstrukcji podatku od towarów i usług sprawiają, że jest to danina stwarzająca możliwości do dokonywania oszustw i nadużyć, na przykład w postaci wyłudzeń podatku w drodze nienależnych odliczeń oraz zwrotów[61]. W związku z tym ryzyko dokonywania transakcji z nieuczciwymi kontrahentami stanowi realny problem, z którym muszą mierzyć się uczciwi podatnicy. Zostanie nieświadomie wciągniętym w oszustwo podatkowe może mieć bardzo negatywny wpływ na sytuację podatnika, gdyż wiąże się z brakiem możliwości odliczenia podatku naliczonego (i ewentualną odpowiedzialnością karną), jeśli nie zostaną spełnione przesłanki wykazania dobrej wiary oraz dochowania należytej staranności w doborze kontrahentów. Przedsiębiorcy powinni zatem z uwagą i rzetelnością wybierać partnerów do dokonywanych transakcji.

Celem wskazania sytuacji umożliwiających podatnikom podatku od towarów i usług korzystanie z ich uprawnień, w związku z brakiem wystąpienia nieprawidłowości w ich sposobie nawiązywania kontaktów biznesowych, w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – dalej: TSUE, jak i polskich sądów administracyjnych, określono i wypracowano dwie koncepcje: należytej staranności oraz dobrej wiary podatnika, które determinują okoliczności, w których podatnik, pomimo nieświadomego zaangażowania w oszustwie podatkowym, w dalszym ciągu będzie mógł skorzystać z praw przysługujących mu na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług[62] - dalej: u.p.d.t.u. Zagadnienie to stanowi zatem istotny problem natury praktycznej z perspektywy sytuacji podatnika podatku od towarów i usług (podatku od wartości dodanej).

Zarówno w krajowych regulacjach (u.p.d.t.u), jak i w prawie Unii Europejskiej, szczególnie w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[63] nie zawarto definicji zarówno należytej staranności, jak i pojęcia dobrej wiary. W związku z tym faktem, określenia te, jako klauzule generalne,

[61] K. Radzikowski, *Podatek od towarów i usług [w:] M. Bitner, E. Chojna-Duch, J. Chowaniec, M. Grzybowski, P. Karwat, E. Kornberger-Sokołowska, M. Lachowicz, H. Litwińczuk, W. Modzelewski, K. Radzikowski, M. Supera-Markowska, M. K. Ślifirczyk, K. Tetłak, M. Waluga, Prawo finansowe. Prawo* finansów publicznych*. Prawo podatkowe. Prawo bankowe, Warszawa 2017, s. 443 - 444*

[62] Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.

[63] Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, z późn. zm.

doprecyzowywane są w ramach orzecznictwa TSUE oraz krajowej judykatury[64]. W związku z wyprowadzeniem ogólnych konkluzji co do sposobu rozumowania tych zagadnień w pewnym stopniu *ad casum*, niektóre problemy związane z wykorzystaniem tych pojęć w praktyce nadal pozostają niedostatecznie wyjaśnione[65].

Z orzecznictwa TSUE wynika, iż dobra wiara u podatnika charakteryzuje się sytuacją, w której nie wiedział on lub przy zachowaniu należytej staranności nie mógł się on dowiedzieć, że uczestniczy w transakcji związanej z oszustwem na gruncie podatku od towarów i usług[66]. Jest to zatem pojęcie ściśle związane z drugim wspominanym elementem, tj. należytą starannością. Za należytą staranność uznać należy rzetelny i skrupulatny sposób dobierania kontrahentów, z wykorzystaniem powszechnie stosowanych, dostępnych metod weryfikacji ich uczciwości[67]. Przy czym ciężar wykazania, że wskazane przesłanki nie wystąpiły u podatnika spoczywa na organie podatkowym[68]. Z drugiej strony świadomy udział podatnika w przestępstwie wpływa na brak konieczności badania wystąpienia u niego dobrej wiary[69]. W przypadku zaś jej występowania, dochowanie należytej staranności również spełniać musi określone standardy, aby wskazywało, iż podatnik faktycznie dokonał rzetelnej weryfikacji kontrahenta dostępnymi metodami. Celem egzemplifikacji potencjalnych działań, które można podjąć podczas nawiązywania kontaktów biznesowych, Ministerstwo Finansów opublikowało poradnik wskazujący na kryteria, które przedsiębiorca, chcący zachować należytą staranność, powinien wziąć pod uwagę[70].

Podsumowując: zagadnienie należytej staranności i dobrej wiary w podatku do towarów i usług stanowi bardzo istotną koncepcję służącą ochronie praw uczciwych podatników, którzy pomimo swojego rzetelnego zachowania, dochowania wszelkich standardów wymaganych wobec nich co do identyfikacji osoby kontrahenta, dokonali transakcji z oszustami podatkowymi. Wprowadzenie tych pojęć w formie klauzul generalnych umożliwia rozpatrywanie tych przesłanek *ad casum*, z drugiej jednak strony brak doprecyzowania pewnych ich przejawów przez orzecznictwo może kreować problemy natury interpretacyjnej i praktycznej.

[64] D. Dominik-Ogińska, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Przegląd Prawa Podatkowego 2013, nr 7, s. 29; M. Sęk, Dobra wiara usługodawcy, a usługi opodatkowane VAT w państwie usługobiorcy w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia, Przegląd Podatkowy 2013, nr 11, s. 29 i n.; J. Rusek, Prawo do odliczenia VAT w transakcjach karuzelowych w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych, Przegląd Podatkowy 2012, nr 6, s. 31 i n.*
Zob. również wyrok TSUE z 12.01.2006 r., sprawy połączone C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd i Bond House Systems Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:16.

[65] P. Grzybowski, *Dobra wiara w podatku od wartości dodanej, Warszawa 2020, s. 17 – 20.*

[66] Tamże, s. 17 – 20.

[67] K. Ziółkowska, S. Omieczyńska, *Należyta staranność w doborze kontrahenta podatkowego, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2022, nr 9(313), s. 19-25, DOI: 10.5604/01.3001.0016.0184.*

[68] M. Zagórski, *Dobra wiara i należyta staranność podatnika podatku od towarów i usług, [w:] Serwis Doradztwa Podatkowego, https://isp-modzelewski.pl/serwis/dobra-wiara-i-nalezyta-starannosc-podatnika-podatku-od-towarow-i-uslug/ [data dostępu: 22.06.2023].*

[69] Tamże.

[70] Ministerstwo Finansów, *Należyta staranność, Serwis Podatki.gov.pl, 2021, https://www.podatki.gov.pl/vat/bezpieczna-transakcja/nalezyta/ [data dostępu: 22.06.2023].*

Dr hab. prof. UO Michalina Duda-Hyz
Instytut Nauk Prawnych, Uniwersytet Opolski

Abstrakt

Zwolnienie z VAT działalności w zakresie gier hazardowych – dotychczasowe doświadczenia i możliwe kierunki zmian

Od momentu wprowadzenia podatku od towarów i usług do polskiego systemu prawnego do końca 2008 r. przepisy normujące tę daninę nie miały zastosowania do działalności w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych. Powyższe rozwiązanie było niezgodne z prawem unijnym bowiem zarówno w świetle VI dyrektywy, jak i obecnie obowiązującej dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej taka działalność nie powinna być wyłączona z zakresu opodatkowania lecz zwolniona z VAT. Przyjęcie w prawie polskim konstrukcji wyłączenia oraz funkcjonujące w ówczesnym czasie błędne zasady dotyczące odliczania proporcji podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w przypadku działalności nieopodatkowanej umożliwiały podatnikom prowadzącym działalność hazardową efektywne odliczanie całości podatku naliczonego. Wskazana niezgodność została usunięta dopiero w drodze nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług z 7 listopada 2008 r., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem ustawy zwalnia się od podatku działalność w zakresie gier hazardowych podlegającą przepisom o grach hazardowych. Powyższa regulacja jest zgodna z prawem unijnym, co jednak nie oznacza, że nie wzbudza wątpliwości interpretacyjnych w praktyce gospodarczej. Należy również podkreślić, że państwom członkowskim przysługuje znaczna swoboda w zakresie kształtowania warunków zwolnienia z VAT usług hazardowych. W konsekwencji formy działalności hazardowej objęte zwolnieniami mogą być różne, co ma kluczowe znaczenie dla podmiotów świadczących usługi e-hazardu. Ponieważ organizowanie gier hazardowych online stanowi usługę świadczoną drogą elektroniczną operatorzy zobligowani są do rozliczania VAT zgodnie z zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia. Podobnie jak w przypadku innych usług cyfrowych podatnicy mogą w tym zakresie skorzystać z systemu MOSS (Mini One-Stop Shop). Niemniej jednak, zmuszeni są do uwzględniania 27 różnych systemów regulacyjnych w zakresie zwolnień z VAT działalności hazardowej. Wypada również podkreślić, że przepisy prawa unijnego nie zawierają odrębnych regulacji uwzględniających specyfikę usług hazardowych, np. dotyczących podstawy opodatkowania, a praktyka poszczególnych państw może być w tym

zakresie różna. Brak takich regulacji w sytuacji, w której część państw członkowskich zwalnia z podatku jedynie wybrane kategorie gier hazardowych sprawia, że w przypadku urządzania tego rodzaju gier online rozliczanie VAT staje się niezwykle skomplikowane. Istotny jest również fakt, że wprowadzenie do przepisów dyrektyw zwolnienia dotyczącego działalności hazardowej nie było motywowane względami społecznymi czy interesu publicznego lecz wynikało w głównej mierze z technicznych trudności w opodatkowaniu tego rodzaju usług. W takiej sytuacji pojawia się pytanie, czy w dobie globalnej gospodarki oraz ekspansywnego rozwoju rynku e-hazardu utrzymanie zwolnienia z VAT usług hazardowych jest uzasadnione. Z doświadczeń państw, które wprowadziły podatek od wartości dodanej później niż państwa europejskie, takich jak Australia, Nowa Zelandia czy Singapur, wynika bowiem, że opodatkowania działalności hazardowej powszechnym podatkiem obrotowym netto jest możliwe.

Celem wystąpienia jest przedstawienie dotychczasowych doświadczeń w zakresie zwolnienia z VAT działalności hazardowej, a także próba wskazania potencjalnych rozwiązań dotyczących poddania tego rodzaju działalności opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W opracowaniu wykorzystano polską i krajową literaturę przedmiotu, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i sądów krajowych, a także dokumenty Komisji Europejskiej oraz indywidualne interpretacje podatkowe. W zakresie stosowanych metod badawczych podstawowe znaczenie miały metody właściwe współczesnej dogmatyce prawa, a także adaptacja wyników badań z zakresu tzw. nauk o hazardzie (gambling studies).

dr Jakub Chowaniec
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski[71]

Woreczki nikotynowe oraz woreczki CBD – (czy i) jak objąć nowe substytuty wyrobów tytoniowych podatkiem akcyzowym?

[Abstrakt]

Problematyka opodatkowania podatkiem akcyzowym czynności dotyczących tradycyjnych wyrobów tytoniowych jest szeroko komentowana w doktrynie i orzecznictwie oraz stanowi pewien światowy konsensus co do prawnopodatkowego traktowania tych wyrobów, odzwierciedlony również na poziomie unijnego prawa podatkowego. Z jednej strony wierzyciel podatkowy wykorzystuje efekt sztywnego popytu na tego typu dobra, będące w zasadzie używkami uzależniającymi konsumenta od ich regularnego spożywania, z drugiej uzasadnia to chęcią redukcji popytu na te dobra oraz koniecznością pokrycia kosztów likwidacji skutków uzależnień i chorób, a także innych negatywnych i szkodliwych efektów zewnętrznych konsumpcji tego typu produktów.

Wraz z rozwojem rynku produktów z branży tytoniowej pojawiły się nowe wyroby, które choć zawierają nikotynę, a niekiedy nawet i sam tytoń, nie spełniały dotychczasowych definicji wyrobów akcyzowych. Mowa tu przede wszystkim o tzw. papierosach elektronicznych (w tym płynie do tych papierosów), a także wyrobach nowatorskich, które zostały zdefiniowane jako mieszanina, w której składzie znajduje się tytoń lub susz tytoniowy, a także taka mieszanina dodatkowo zawierająca odrębnie płyn do papierosów elektronicznych[72]. Wyroby te zostały uznane przez polskiego ustawodawcę za wyrobu akcyzowe z dniem 1 lutego 2018 r.[73]. Na gruncie prawa unijnego zdefiniowanie tych produktów miało miejsce już w 2014 r., kiedy przyjęta została dyrektywa tytoniowa dotycząca produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych (tzw. dyrektywa TPD[74]), aczkolwiek należy podkreślić, że

[71] Niniejsze opracowanie odzwierciedla wyłącznie poglądy własne oraz wyniki badań naukowych autora i nie stanowi żadnego oficjalnego stanowiska ani poglądu jakiegokolwiek podmiotu, w którym autor jest zatrudniony lub z którym współpracuje.

[72] Nowa definicja płynu do papierosów elektronicznych oraz definicja wyrobów nowatorskich zawarte zostały odpowiednio w art. 2 ust. 1 pkt 35) oraz art. 2 ust. 1 pkt 36) ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2022 r. poz. 143 z późn. zm., dalej: „u.p.a.").

[73] Na mocy art. 1 ustawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 137).

[74] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/40/UE z dnia 3 kwietnia 2014 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w sprawie produkcji, prezentowania i sprzedaży wyrobów tytoniowych i powiązanych wyrobów oraz uchylająca dyrektywę 2001/37/WE (Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 127, str. 1 z późn. zm.).

produkty te nie zostały objęte zakresem tzw. dyrektywy TED, dotyczącej struktury i stawek stosowanych do wyrobów tytoniowych[75]. Choć prawodawca unijny nie zdecydował się na objęcie papierosów elektronicznych oraz wyrobów nowatorskich podatkiem akcyzowym w zharmonizowany sposób[76], nie stanowiło to przeszkody aby ustawodawca krajowy objął je zakresem zastosowania podatku akcyzowego. Podobną drogą poszły również inne państwa UE. W Polsce wyroby te objęto początkowo jeszcze zerową stawką akcyzy, poprzez co nie były efektywnie opodatkowane aż do października 2020 r.[77].

Pomimo efektywnego opodatkowania tych wyrobów, realny ciężar podatkowy nałożony na te produkty jest znacznie niższy, aniżeli na tradycyjne wyroby tytoniowe. Choć konstrukcja podstawy opodatkowania i stawek różni się, to jednak szacuje się, iż efektywny ciężar podatkowy w przypadku wyrobów nowatorskich może wynosić zaledwie 20% stawki na tradycyjne papierosy. Także w przypadku innych państwa UE produkty te mogą liczyć na znaczące preferencje podatkowe[78].

Istnieje jednak grupa produktów, które zaspokajają zbliżony interes konsumentów, posiadają zbliżone cechy do wyrobów tytoniowych i ich opodatkowanych substytutów, ale w żaden sposób nie zostały objęte zakresem podatku akcyzowego tak na gruncie krajowych przepisów jak i dyrektyw unijnych – mowa o tzw. woreczkach nikotynowych oraz woreczkach CBD. O ile zatem w przypadku grupy wyrobów nowatorskich oraz papierosów elektronicznych pojawiła się istotna preferencja podatkowa, o tyle w odniesieniu do woreczków nikotynowych oraz woreczków CBD mamy do czynienia w ogóle z nieopodatkowaną konsumpcją tych produktów.

Celem wystąpienia, a także późniejszej publikacji będzie charakterystyka wspomnianych woreczków nikotynowych oraz woreczków CBD jako realnych substytutów produktów tytoniowych oraz postulat objęcia czynności ich dotyczących zakresem podatku akcyzowego, biorąc pod uwagę iż część państw UE oraz OECD już tego dokonała. Brak opodatkowania tego typu wyrobów kreuje substytucyjny rynek tych towarów i może prowadzić do zaburzenia struktury konsumpcji (a wręcz zachęcać do niej dzięki niższej cenie produktu względem tradycyjnych produktów tytoniowych), dyskryminacji tradycyjnych produktów tytoniowych podlegających opodatkowaniu, nie mówiąc o utracie dochodów budżetowych z tytułu potencjalnego podatku akcyzowego, który byłby należny od tych produktów. Dynamiczny rozwój tego segmentu rynku oraz aspekty ochrony zdrowia są również okolicznościami, które powinny zostać wzięte pod uwagę przy konstrukcji modelu opodatkowania konsumpcji woreczków nikotynowych oraz woreczków CBD w podatku akcyzowym.

[75] Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (tekst jednolity) (Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 176, str. 24).

[76] Trwają prace nad nowelizacją dyrektywy TED, w wyniku których jest możliwe rozszerzenie katalogu zharmonizowanych wyrobów tytoniowych. Szerzej: https://taxation-customs.ec.europa.eu/revision-excise-rules-tobacco_en, dostęp w dniu 23.06.2023 r.

[77] Art. 2 ustawy stawy z dnia 12 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 137) oraz w okresie 1 lipca – 30 września 2020 r. - Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30.06.2020 r. w sprawie zaniechania poboru podatku akcyzowego od płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich (Dz. U. poz. 1159).

[78] Szerzej: A. Nowak-Far, *Opodatkowanie akcyzowe wyrobów nowatorskich – nieuzasadniona preferencja branży w Polsce, „Kontrola Państwowa" 1/2021.*

dr Andrzej Dmowski
ORCID: 0000-0003-2405-4583

Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego oraz ograniczenie tego prawa – podsumowanie doświadczeń krajowych i międzynarodowych.

The right to deduct input VAT and the limitation of this right - a summary of domestic and international experience.

1. Wprowadzenie

Podatek od wartości dodanej, w Polsce podatek od towarów i usług, jest rodzajem podatku obrotowego o charakterze pośrednim. Specyfika, wyróżniająca go spośród pozostałych powszechnych podatków obrotowych, polega na tym, że jest on wielofazowym (w przeciwieństwie do podatku jednofazowego czy jednokrotnego, pobieranego w jednej tylko fazie obrotu gospodarczego) obciążeniem przyrostu wartości w każdej fazie obrotu gospodarczego od dostawcy surowców, przez producentów elementów danego produktu i producenta wyrobu końcowego, aż do handlu i ostatecznego konsumenta. W swoim założeniu podatek ten nosi w sobie charakterystykę neutralności tego podatku dla podatników podatku VAT czynnych i nie wpływa, a raczej nie powinien wpływać, na cenę dobra (towaru lub usługi) dla tych podatników. Podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar tego podatku jest konsument ostateczny.

Podatek ten należy do grupy podatków konsumpcyjnych, w których opodatkowania dokonuje się w momencie wydatku, dlatego jest to jedna z najbardziej powszechnych form opodatkowania. Jego konstrukcja ujawnia jednak ujemne następstwa społeczno-gospodarcze. Podatek ten oddziałuje na sfery podziału dochodu narodowego, a opodatkowanie ostatecznie prowadzi do regresywnego obciążania wydatkowanego dochodu. Szczególnie w wypadku, gdy dochodzi do nierówności pomiędzy wartościami naliczonymi, a należnymi.

Neutralność podatku VAT[79] wynika bowiem z istnienia konstrukcji części należnej oraz naliczonej w schemacie jego rozliczania. W wypadku, gdy obie te wartości są sobie równe następuje konsolidacja zobowiązania i należności podatkowej oraz brak obowiązku zapłaty podatku. Jednak w swojej historii prawo do odliczenia podatku naliczonego ulegało istotnym ograniczeniom, co wpływało również na zachwianie „neutralności podatkowej" dla podatników.

[79] Z ang. „Value Added Tax".

2. Elementy konstrukcyjne podatku VAT

Należy przybliżyć istotne elementy oraz funkcje jakie spełnia ten podatek, aby móc w należyty sposób zobrazować aspekty ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Podatek VAT, jako podatek pośredni, jest elementem cenotwórczym. Widać to szczególnie w aspekcie polityki kształtowania jego stawek (np. niższe stawki dla zdrowej żywności, obniżenie stawek dla towarów i usług pożądanych ect.) oraz we wpływie na społeczną strukturę dochodów ludności. Jego istotna zmiana w przepisach krajowych dokonała się wraz z przyznaniem członkostwa w Unii Europejskiej, jednak konstrukcyjne zmiany pojawiały się już wcześniej w związku z dostosowaniem polskich przepisów do regulacji dyrektywy Unii Europejskiej[80]

Ogólna zasada, oraz najbardziej charakterystyczna cecha tego podatku, wyraża się w formie i konstrukcji jego wyliczania. Otóż *„sprzedawca wylicza podatek należny od dokonanej sprzedaży i odejmuje od niego podatek zapłacony wcześniej przez własnych dostawców, zawarty w fakturach zakupu"*[81]. W przypadku gdy wartość podatku należnego (występującego przy sprzedaży) jest wyższa od podatku naliczonego (wynikającego z faktur zakupowych) pojawia się zobowiązanie podatkowe. W odwrotnej sytuacji możemy mówić o nadpłacie podatku, który podlega zwrotowi. Tworzy to wspomnianą wcześniej zasadę neutralności. Podatek ten nie powinien bowiem obciążać kosztów podatników, a jedynie konsumpcję. W świetle tej zasady kwota pobrana przez organy podatkowe nie może być wyższa niż zapłacona przez konsumenta podatnikowi[82], a sprzedaż podobnych towarów lub świadczenie podobnych usług, które są względem siebie konkurencyjne, powinny być traktowane w taki sam sposób z punktu widzenia podatku VAT.

3. Warunki konstytuujące prawo do odliczenia podatku

Zasada neutralności podatku wynika zatem przede wszystkim z istniejącego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług, a nie ze zwolnień podatkowych. Istnienie tej zasady wymusza jednak również określenie pewnych warunków, które muszą zostać spełnione, aby zachować prawo do odliczenia podatku. Pierwszym i podstawowym warunkiem w tym zakresie jest działanie w charakterze podatnika. Jest to podkreślane zarówno na szczeblu unijnym jak i krajowym.

Przepisy unijne w art. 168 Dyrektywy VAT przewidują takie prawo do odliczenia w spo-

[80] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm., dalej: Dyrektywa VAT), która zastąpiła m. in. Szóstą Dyrektywę Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE. L. z 1977 r. Nr 145, str. 1 z późn. zm.).

[81] A. Gomułowicz, *Część trzecia - Część szczegółowa polskiego prawa podatkowego* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, D. Mączyński, Warszawa 2016.

[82] Zgodnie z wyrokiem TSUE z dnia 6 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 *JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs.*

sób pełny, całkowity oraz zasadniczo niepodlegający ograniczeniu. Jego podstawowym zadaniem jest bowiem całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny, europejski system VAT pozwala natomiast zastosować tę zasadę do rozliczeń z innymi członkami Unii. Pojęcie podatnika zaś jest definiowane z uwzględnieniem pojęcia działalności gospodarczej[83]. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny[84]. Istotnym elementem przy ocenie tego warunku jest również uzasadnienie faktyczne wykorzystywania zakupionych towarów i usług na cele prowadzonej działalności gospodarczej (związku z czynnościami opodatkowanymi), jeżeli ze swojej specyfiki można poddawać to w wątpliwość. Ciekawym podejściem w tym zakresie jest kwestia prawa do odliczenia przez krajowe podmioty publiczne. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 1 Dyrektywy VAT: „ *Krajowe, (...) 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"*[85].

Powyższe zasady zostały również bezpośrednio zaimplementowane do krajowego ustawodawstwa w ustawie o podatku od towarów i usług[86]. W takim zakresie, w jakim zakupione towary i usługi są albo będą wykorzystywane do czynności opodatkowanych, wykonywanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego[87]. Stosowane są przy tym również podobne zasady w zakresie czynności podejmowanych jednocześnie w ramach działań objętych sferą podatku VAT, jak i poza nią, udowadniania obiektywnych okoliczności dowodzących o działaniu w charakterze podatnika itp. „*Przy ocenie statusu podatnika w chwili dokonania nabycia należy mieć na uwadze, że w sytuacjach stanowiących oszustwo lub nadużycie, w których podatnik, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej działalności gospodarczej, faktycznie zamierza nabyć do prywatnego majątku (lub wykorzystywanego do innej niż objęta VAT działalności, w tym działalności w charakterze władzy publicznej) towary, organ podatkowy może ze skutkiem wstecznym żądać zwrotu odliczonych kwot przy nabyciu tych towarów na tej podstawie, iż odliczenia te zostały dokonane na podstawie fałszywych oświadczeń, jeśli w świetle obiektywnych okoliczności zostanie stwierdzone, że nadużyto tego prawa lub że było ono wykonywane w sposób nieuczciwy"*[88].

[83] Art. 9 ust. 1 Dyrektywy VAT - „Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

[84] Co do zasady następuje to w momencie dostarczenia podatnikowi nabywanego towaru lub wykonania dla podatnika zamawianej usługi, zgodnie z art. 63 i 167 Dyrektywy VAT.

[85] Kwestia ta zostanie opisana w dalszej części artykułu.

[86] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm., dalej: Ustawa VAT).

[87] Odniesienia do unijnych zasad ogólnych dotyczących podatku VAT odnaleźć można m. in. w art. 5 ust. 4 i 5, art. 15 oraz art. 86 ustawy VAT.

Sam fakt bycia podatnikiem nie jest wystarczającym warunkiem, aby można było dokonać odliczenia podatku. Istotnym jest również, aby zakupione towary i usługi służyły, w pojęciu ogólnym, działalności gospodarczej (czynnościom opodatkowanym), i to czynnościom „niezwolnionym" z opodatkowania VAT. System zakłada zatem, że odliczenie podatku naliczonego jest związane z poborem podatku należnego. *„(...) podatnik może korzystać z prawa do odliczenia podatku 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 one należne"*[89].

Oznacza to zatem, że prawo do odliczenia nie może zostać zrealizowane, gdy nabyte towary i usługi:

- są wykorzystywane dla celów transakcji zwolnionych z opodatkowania albo mu niepodlegających – z uwzględnieniem wyjątków wykazanych w Dyrektywie VAT;
- opłacony sprzedawcy podatek, zawarty w cenie zakupu, nie był należny, gdyż np. transakcja była fikcyjna, nie podlegała opodatkowaniu, spełniała definicję transakcji wewnątrzwspólnotowej, czy też do jej rozliczenia zobowiązany był nabywca.

W tym pierwszym wypadku istotna jest również kwestia zwolnienia z opodatkowania wprowadzonego do przepisów krajowych z naruszeniem przepisów dyrektywy VAT. Podatnik nie może bowiem skorzystać z takiego zwolnienia i jednocześnie powoływać się na wynikające z dyrektywy VAT prawo do odliczenia. Podatnik nie może bowiem wybrać jednej czynności, a powoływać się na skutki prawne drugiej, gdyż godziłoby to w zasadę neutralności podatkowej.

Jeśli jednak podatnik powoła się na niezgodność krajowego zwolnienia z przepisami dyrektywy, które są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, wykonywane przez niego czynności będą mogły zostać opodatkowane, wskutek czego będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Tezę taką prezentuje TSUE w wyroku C-319/12 z dnia 28 listopada 2013 r. „*Podatnik ten może jednak powołać się na niezgodność wskazanego zwolnienia z art. 132 ust. 1 lit. i dyrektywy 2006/112, aby nie zostało ono wobec niego zastosowane, jeżeli - nawet przy uwzględnieniu zakresu swobodnego uznania przyznanego przez ten przepis państwom członkowskim - rzeczony podatnik nie może*

[88] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Rozdział I Powstanie prawa do odliczenia podatku naliczonego* [w:] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.

[89] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z dnia 13 grudnia 1989 r., C-342/87, Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën.

być obiektywnie uważany za podmiot o celach podobnych do celów podmiotu edukacyjnego prawa publicznego w rozumieniu owego przepisu, czego zbadanie należy do sądu krajowego. W tym ostatnim wypadku usługi edukacyjne świadczone przez rzeczonego podatnika zostaną objęte podatkiem od wartości dodanej, a zatem będzie on mógł skorzystać z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej."[90]

Do dokonania odliczenia konieczne jest zatem stwierdzenie bezpośredniego oraz ścisłego, ekonomicznego związku pomiędzy transakcjami opodatkowanymi. Przyjęcie innej interpretacji skutkowałoby często nieopodatkowaną konsumpcją końcową. Problem ten pojawia się szczególnie w przypadku wydatków, które stanowić mogą korzyść nie tylko dla przedsiębiorstwa, ale również dla np. jego pracowników. W takich sytuacjach, zgodnie z interpretacjami przepisów unijnych, wyłącznie w wypadku, gdy takie wydatki służą przede wszystkim interesom przedsiębiorstwa, korzyści uzyskiwane przez pracowników podatnika mają drugorzędne znaczenie względem potrzeb przedsiębiorstwa. Przykładem mogą być tutaj posiłki wydawane uczestnikom spotkań służbowych, usługi przewozu czy zakup odzieży roboczej. W opisanych okolicznościach osobista korzyść, jaka wynika z zaspokajania prywatnych potrzeb pracowników, ma jedynie charakter uboczny względem potrzeb przedsiębiorstwa. Zatem dominująca i wynikająca z obiektywnych okoliczności korzyść przedsiębiorstwa względem korzyści osobistej danej osoby pozwala na zachowanie prawa do odliczenia podatku.

Wydatki takie nie muszą również podlegać odliczeniu dopiero w momencie pojawienia się podatku należnego. Nie jest bowiem konieczne oczekiwanie do chwili, gdy dojdzie do zawarcia transakcji objętej podatkiem należnym, wykorzystującej towary i usługi, przy których nabyciu naliczono podatek. Istotne jest wyłącznie to, czy pozostaje w bezpośrednim i ścisłym związku z taką transakcją oraz w związku z działalnością jako taką. Możliwość taka istnieje również, gdy działalność gospodarcza nie prowadzi w danym zakresie do zawarcia transakcji opodatkowanych np. z powodu likwidacji działalności gospodarczej i stwierdzonych negatywnych wyników badania opłacalności zainicjowanych działań. Pod warunkiem, oczywiście założenia dobrej wiary i niewygaszania działalności w celu przywłaszczenia sobie nienależnych nadwyżek podatkowych, jak ma to miejsce np. przy tzw. karuzelach vatowskich. W takim wypadku bowiem organ może odmówić prawa do odliczenia lub domagać się jego zwrotu. Dzięki takiemu podejściu neutralność podatkowa nie zostaje zachwiana. Związek takiego odliczenia zostanie przerwany tylko wtedy, jeśli poczynione wydatki zostaną wykorzystane do celu niezwiązanego z prowadzoną działalnością, czyli do celów prywatnych, czyli innymi słowy do konsumpcji końcowej, działalności zwolnionej albo niepodlegającej pod system VAT.

[90] Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r., C-319/12, Minister Finansów v. MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp.K.

Również w przypadku tego warunku przepisy krajowe implementują go niemalże bezpośrednio z dyrektywy VAT[91].

4. Zakres prawa do odliczenia

W zakresie możliwości odliczenia podatku naliczonego istotne jest aby wydatki związane były z prowadzoną działalnością do działalności niezwolnionej oraz wchodzącej w system VAT. W rzeczywistości gospodarczej rzadko trafia się jednak na działalności, które spełniają powyższy warunek całkowicie. Dlatego istotnym jest też określanie zakresu prawa odliczenia w takich przypadkach.

Wydatki opodatkowane i zwolnione

Przy wystąpieniu wydatków, które będą pozostawały w bezpośrednim związku z działalnością opodatkowaną oraz zwolnioną, istotnym jest dokonanie proporcjonalnego obliczenia poszczególnych kwot działalności, co stanowi formę częściowego ograniczenia odliczenia podatku[92]. Państwa członkowskie mają w tym zakresie obowiązek ustanowienia zasady, że dla celów określenia wysokości kwoty do odliczenia podatnicy powinni najpierw przyporządkować towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie obrotu różnym transakcjom dokonanym na późniejszym etapie obrotu do realizacji których zostały one przeznaczone. Sposób ustalania kryteriów takiego podziału określają przepisy unijne[93]. Przy bieżącym odliczaniu podatku należy zastosować wstępną proporcję, opartą o wyniki osiągnięte w poprzednim roku działalności. Dopiero po zakończeniu roku dochodzi do ponownej kalkulacji osiągniętych wyników i koryguje się rozliczenia względem proporcji ostatecznej[94]. Jest to integralny element systemu rozliczania proporcjonalnego, służący niwelowaniu nierówności w określaniu neutralności opodatkowania.

Można dokonać takich proporcjonalnych określeń również dla odrębnych obszarów działalności, w tym dla różnych obszarów geograficznych[95]. Uprawnienie powyższe może jednak zostać ograniczone w poszczególnych państwach członkowskich. Państwa członkowskie powinny zatem w ramach przyznanych im kompetencji dołożyć starań, aby ustalanie proporcjonalnej części naliczonego VAT podlegającej odliczeniu było jak najdokładniejsze. Państwa członkowskie mogą również zaproponować inny sposób określania proporcji w tym zakresie.

[91] Art. 86 ustawy VAT.
[92] Art. 173 ust. 1 Dyrektywy VAT.
[93] Art. 174 Dyrektywy VAT.
[94] Art. 175 Dyrektywy VAT.
[95] Por. wyrok TSUE z dnia 12 września 2013 r., C-388/11, Le Crédit Lyonnais v. Ministre Du Budget, Des Comptes Publics Et De La Réforme De L'état.

W ustawie VAT zapisy te zostały zaimplementowane bezpośrednio[96]. Ustalenie wskaźnika pre-proporcji oraz proporcji ostatecznej odbywa się zgodnie z zasadami wskazanymi w Dyrektywie VAT, w odniesieniu do obrotów działalności w stosunku rocznym. *„(...) jednakże skorzystano z możliwości wprowadzenia obowiązku stosowania tej metody „sektorowo" w stosunku do jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego (art. 173 ust. 2 lit. a i b dyrektywy 2006/112/WE)"*[97].

W związku z wprowadzeniem zmian w ustawie VAT w ramach projektu „SLIM VAT 3", należy wspomnieć również o możliwościach zaliczenia całkowitej albo zerowej proporcji przy spełnieniu warunku ich stosunkowego udziału wobec zakupywanych towarów i usług. Zgodnie z art. 90 ust. 10 ustawy VAT w przypadku proporcji skrajnych, czyli powyżej 98% albo poniżej 2%, podatnik ma prawo do uznania, że proporcja wynosiła odpowiednio 100% albo 0%. Jednak przy uznaniu całej kwoty proporcji pojawia się dodatkowy warunek. Kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, musi być mniejsza niż 500 zł. Od 1 lipca 2023 r. kwota będąca podstawą drugiego z warunków wzrasta do 10.000 zł.

Wydatki na cele gospodarcze i niepodlegające opodatkowaniem VAT

W przypadku tego rodzaju wydatków, podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, ale nie podlega również pod obowiązek zapłaty podatku należnego. Traktowany jest w podobny sposób jak konsument ostateczny i opłaca on podatek zawarty w cenie uzyskanego towaru albo usługi. Jeżeli jednak prowadzona przez niego działalność pozwala na dokonanie wydatków przeznaczonych na oba wskazane cele, istotne jest określenie wysokości dopuszczalnego odliczenia podatku. Nie można także w takiej sytuacji zastosować zasady odliczania niezwłocznego wypracowanej przez TSUE na gruncie wykorzystywania przez podatnika dóbr inwestycyjnych do celów prywatnych. Szczegóły dotyczące metodologii oraz kryteriów podziału kwot podatku naliczonego nie zostały zawarte w Dyrektywie VAT i stanowią podstawę ustawodawstwa krajowego. Ważnym jest zatem określenie takich metod w praktyce przez krajowe administracje podatkowe. Przyjąć przy tym można wytyczne wypracowane przez orzecznictwo unijne na kanwie proporcjonalnego odliczania podatku przy wykonywaniu czynności opodatkowanych i zwolnionych. *„Państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny więc dołożyć one starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności"*[98].

[96] M. In.: w art. 90-91 ustawy VAT.

[97] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *5.2. Rozwiązania polskie* [w:] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.

Przyjęte klucze podziału wartości możliwego do odliczenia podatku powinny w sposób jak najbardziej realny oddawać rzeczywistość w jakiej poszczególni podatnicy przeznaczają wydatki na działalność opodatkowaną i niepodlegającą pod opodatkowanie. Podkreślane to było również w orzecznictwie TSUE: *„(...) do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla tego celu, z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatku VAT. W szczególności państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny one więc dołożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności"*[99].

W polskiej ustawie VAT przepisy dotyczące tej kwestii wprowadzone zostały w art. 86 ust. 1, 2a-2h oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów[100]. Na ich podstawie, gdy przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, należy dokonać obliczenia proporcji i odnieść ją do odpowiedniej wartości podatku naliczonego, ustalonej za pomocą tzw. prewspółczynnika. Wybór odpowiedniej metody przyporządkowania określa sam podatnik, jednakże musi być ona odpowiednia do specyfiki wykonywanej działalności i dokonywanych wydatków. Pozwoli to zagwarantować obiektywną ocenę i prawidłowe odzwierciedlenie przysługującego mu prawa do odliczenia podatku. Dla niektórych rodzajów instytucji publicznych przewidziano odpowiednie metody spełniające wskazane kryteria, jednak bez nakazu ich stosowania, jeżeli w inny sposób będą w stanie oddać podział wydatków.

W tym miejscu warto wspomnieć o problematyce prewspółczynnika w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, ze szczególnym podkreśleniem sytuacji gmin. Jednym z proponowanych wskaźników jest w tym wypadku wskaźnik metrażowy, często stosowany w odniesieniu do infrastruktury wodno-ściekowej. Polega on na podziale ilości metrów sześciennych faktycznie zużytej wody/ścieków przeznaczonych na cele mieszkańców, które to są czynnościami opodatkowanymi, oraz przeznaczonych na jednostki gminne, czyli dla

[98] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, 3. *Ustalenie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia towarów lub usług związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i pozostającej poza systemem VAT [w:]* B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.

[99] Postanowienie TSUE z dnia 12 stycznia 2017 r., C-28/16, Mvm Magyar Villamos Művek Zrt. v. Nemzeti Adó- És Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság. Patrz również wyroki: C-437/06, pkt 33–38; C-496/11, pkt 42; C-108/14 i C-109/14, pkt 27.

[100] Rozporządzenie 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 (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 999).

czynności nieopodatkowanych, w całości dostarczonej wody/odebranych ścieków[101]. Takie podejście jest zdecydowanie bardziej korzystne dla jednostek samorządu terytorialnego, gdyż zapewnia nawet 90% wskaźnik odliczenia podatku. Sugerowana dla takich organów tzw. preproporcja obrotowo-przychodowa pozwala w porównywalnych okresach na odliczenie od kilkunastu do 60% podatku. Wynika to z faktu, że ta metoda obliczania proporcji bierze pod uwagę całościowe przychody gminy, w których występują bardzo różne obszary działalności mieszanej Skutkuje to tym, iż gmina jako podatnik ponosi rzeczywisty ciężar ekonomiczny VAT co powoduje niezgodność z zasadą neutralności. Z tego względu w przypadku jednostek samorządu terytorialnego sugerowane jest stosowanie różnych form obliczania prewspółczynnika dla poszczególnych rodzajów działalności. Zastosowanie powyższej metody znajduje również oparcie w orzecznictwie sądowym.

Wydatki gospodarcze i wydatki prywatne

W przypadku wydatków związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz tzw. wydatków prywatnych, podatnik musi na podstawie posiadanych danych dokonać podziału podatku do odliczenia. Warto jednak podkreślić szczególny przypadek jakim jest kwestia wykorzystania dobra inwestycyjnego dla obu wskazanych celów[102]. Za takie wykorzystania można uznać również naprzemienne wykorzystywanie: najpierw wyłącznie do celów prywatnych, a potem wyłącznie do celów zawodowych i odwrotnie. Dobro to powinno być jednak w momencie nabycia zaliczone do majątku przedsiębiorstwa w całości, a podatnik ma zamiar wykorzystywać je zawodowo w okresie późniejszym co jest w stanie udowodnić na podstawie obiektywnych przesłanek dowodowych. Podatnik musi jednak opłacić podatek VAT od wydatków związanych z jego prywatnym wykorzystywaniem[103]. Prywatne wykorzystanie nie jest ograniczone wyłącznie do osoby podatnika, ale również osób trzecich związanych z nim stosunkiem prawnym albo ekonomicznym.

Ujęcie dobra inwestycyjnego w części, albo w całości, w majątku prywatnym powoduje, że żadne prawo do odliczenia nie może zasadniczo powstać w odniesieniu zarówno do całości, jak i części przyporządkowanej do majątku prywatnego, czyli zastosowanie znajdzie ponownie kwestia proporcjonalności odliczenia podatku. Dyrektywa VAT ani orzecznictwo nie definiują przy tym pojęcia „dobra inwestycyjnego". Na potrzeby jednak dyrektywy 67/228/EWG[104] uznano, że definicję tę wypełniają dobra, które sprawiają, że wydatki związane z nabyciem z reguły nie są zaliczane bezpośrednio w koszty bieżące, lecz są amortyzowane w ciągu co najmniej kilku lat obrotowych. Taka definicja znajduje zastosowanie również na potrzeby dyrektywy VAT ze względu na zbieżność celów obu dyrektyw, jakim jest zapobieganie wykorzystaniu towarów przez podatnika na podstawie przyznanego już odliczenia bez obciążenia podatkiem.

[101] Gmina w zakresie działalności wodno-kanalizacyjnej działa poniekąd jako przedsiębiorca, dostarczając wodę i odbierając ścieki od mieszkańców. Zawiera ona bowiem z mieszkańcami umowy cywilnoprawne zgodnie z zamieszczonym wyżej art. 15 ust. 6 ustawy o VAT, pozwalając na odliczenie podatku. Natomiast w wypadku, gdy gmina dokonuje tych czynności wobec swoich jednostek budżetowych prawo do odliczenia nie przysługuje, gdyż gmina realizuje swoje zadania własne.

[102] Nie obejmuje to m. in. nieruchomości oraz pojazdów samochodowych, jeżeli dane państwo stosuje do tych pojazdów przepisy derogacyjne (Polska stosuje wskazane regulacje).

[103] Art. 26 Dyrektywy VAT.

[104] Druga Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 roku (Dz.U. nr 71, z 14.04.1967).

Szczególny system korekt został przewidziany dla dóbr inwestycyjnych[105]. W ich przypadku korekta obejmuje okres 5 lat, jednakże w odniesieniu do nieruchomości okres ten może zostać przedłużony przez państwo członkowskie do lat 20.

Innym istotnym elementem ograniczenia w tym zakresie prawa do odliczenia jest zmiana w dyrektywie VAT od 1 stycznia 2011 r. Dodany art. 186a ust. 1 wskazuje iż „*W przypadku nieruchomości stanowiącej część majątku przedsiębiorstwa danego podatnika i wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności, jak i do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż prowadzona przez podatnika działalność, VAT od wydatków związanych z taką nieruchomością podlega odliczeniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 167, 168, 169 i 173 wyłącznie do wysokości udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość została wykorzystana do celów działalności prowadzonej przez podatnika*". Jest to zatem podział proporcjonalny w oparciu o współczynnik powierzchniowy.

Problematykę dóbr inwestycyjnych zdefiniowano w ustawie VAT w art. 91 ust. 2 z wskazaniem wyłączeń z tej zasady. Regulacje pozwalające na odliczenie całkowitej kwoty podatku, przy jednoczesnym opodatkowaniu wykorzystania na prywatny użytek, nie jest dozwolone dla środków trwałych o wartości poniżej 15.000 zł, będących nieruchomościami, w tym praw wieczystego użytkowania, samochodów osobowych i pozostałych towarów i usług.

W przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (z pewnymi wyjątkami) odliczenie podatku naliczonego, związanego z działalnością gospodarczą, zostało ograniczone do 50%[106]. Polska uzyskała zgodę na takie ograniczenie jako decyzję derogacyjną[107]. Ograniczenie to uwzględnia już użytek prywatny pojazdu, nie ma zatem podstaw do odrębnego opodatkowania. Nieruchomości i pozostałe towary oraz usługi podlegają odliczeniu proporcjonalnemu, zgodnie z wykorzystywaniem ich do celów opodatkowanej działalności gospodarczej.

[105] Art. 187-191 Dyrektywy VAT.

[106] art. 86a ustawy o VAT.

[107] Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2016/1837 z dnia 11 października 2016 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do dalszego stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 280, str. 28).

5. Wyłączenie prawa do odliczenia

Zgodnie z przepisami Dyrektywy VAT prawo do odliczenia może podlegać ograniczeniu w części albo w całości. Nie dotyczy to zatem kwestii wymienianych powyżej, w których ograniczenie to wynika z systemu działania opodatkowania albo z samej jego specyfiki. Mowa tutaj o konkretnych zmianach, które definiują dodatkowe, specyficzne ograniczenia tego prawa. Wymienić wśród nich można:

1. Uzyskanie przez państwo członkowskie ograniczenia ogólnych zasad, na podstawie art. 395 Dyrektywy VAT – tzw. derogacyjne wyłączenia;
2. Utrzymanie przez państwo członkowskie ograniczeń w odliczaniu VAT istniejących i praktykowanych na dzień wstąpienia do Unii Europejskiej – tzw. klauzula *standstill*;
3. Czasowe wyłączenie albo ograniczenie w odliczaniu VAT umotywowane koniunkturą gospodarczą, dostępne po uprzedniej konsultacji z komitetem ds. VAT;
4. Naruszenie, przez podatnika, wymogów formalnych uniemożliwiających dostarczenie dowodów na spełnienie wymagań materialnych do przyznania prawa do odliczenia;
5. Powoływania się bezprawnie na zasadę neutralności przez podatnika, który wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie, narażając tym samym na niebezpieczeństwo funkcjonowania wspólnego systemu VAT;
6. Wystąpienia nadużycia prawa.

Naturalne dla istnienia wyjątków od systemu VAT jest to, że w pewnym stopniu kolidują one ze stosowaniem zasad neutralności i równego traktowania.

Wyłączenie derogacyjne

W tym wypadku wymienić można m. in. regulacje dotyczące dóbr inwestycyjnych, a na rynku krajowym regulacje dotyczące możliwości odliczenia 50% wydatków z samochodów osobowych wykorzystywanych w sposób mieszany na użytek prywatny i działalności gospodarczej. Art. 395 dyrektywy zostawia państwom członkowskim swobodę podjęcia decyzji w tym zakresie, jednak wyłącznie w przypadku istnienia obiektywnych okoliczności.

„Najbardziej powszechną derogacją udzielaną przez Radę jest zgoda na wprowadzenie ryczałtowego ograniczenia prawa do odliczenia VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także VAT naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów

działalności gospodarczej"[108]. Najpopularniejszym ograniczeniem jest przy tym obniżenie możliwych do odliczenia wydatków do poziomu 50%. *„Decyzja 2000/186 upoważniająca Republikę Federalną Niemiec do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 6 i 17 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych, wydana na podstawie art. 27 przywołanej dyrektywy, ma na celu, między innymi, ograniczenie do 50% prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej pobieranego od wydatków przeznaczonych na pojazdy niewykorzystywane wyłącznie do celów służbowych. (...) Co więcej, art. 2 przywołanej decyzji, który zezwala na zastosowanie zryczałtowanego ograniczenia dozwolonego odliczenia wynoszącego 50% kwoty zapłaconej z tytułu podatku od wartości dodanej, spełnia istotne wymogi art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy. W szczególności, Rada miała prawo uznać, że to ograniczenie stanowiło niezbędny i właściwy środek zapobiegający uchylaniu się i unikaniu płacenia podatków oraz upraszczający procedury poboru podatku od wartości dodanej"*[109].

Podkreśla się przy tym, że krajowe środki wprowadzające takie decyzje muszą podlegać ścisłej wykładni oraz nie odstępować od zasad ogólnych dyrektywy VAT w sposób inny, niż w celu niezbędnym do ograniczenia oszustw podatkowych albo procederu unikania opodatkowania.

Jak zostało to wspomniane w polskich przepisach wykorzystana została decyzja derogacyjna w sprawie odliczenia wydatków związanych z samochodem osobowym[110], określona w art. 86a ust. 1-2 ustawy VAT. Zgodnie z przyjętymi założeniami warunek obiektywnych okoliczności udowadniających przeznaczenie takiego pojazdu wyłącznie na cele działalności gospodarczej jest spełniony w przypadku samochodów, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów innych lub powoduje, że takie użycie jest nieistotne. Innym warunkiem jest potwierdzenie odpowiedniego wykorzystywania poprzez ewidencje przebiegu pojazdu.

Problem rozliczania wydatków związanych z pojazdami samochodowymi jest nadal niezwykle skomplikowany[111], a forum unijne nie wypracowało jednolitej metody pozwalającej na rozwiązanie tego problemu i zachowanie zasady neutralności opodatkowania.

---

[108] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *1. „Derogacyjne" wyłączenie lub ograniczenie w odliczaniu podatku naliczonego* [w:] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.

[109] Wyrok TSUE z dnia 29 kwietnia 2004 r., C-17/01, Finanzamt Sulingen v. Walter Sudholz.

[110] Wydana początkowo do 31 grudnia 2016 r. ale przedłużona kolejnymi decyzjami. Obecnie może obowiązywać do 31 grudnia 2024 r.

[111] Żaden inny towar nie jest w tak różny sposób traktowany w Unii Europejskiej pod względem odliczeń w VAT.

Klauzula *standstill*

Przy pojęciu klauzuli *standstill* często pojawia się też pojęcie „odstępstwa"[112] i jest to najprostszy sposób na zrozumienie czym taka klauzula jest. Może to dotyczyć jednak wyłącznie wyjątków, których przedmiot jest określony dostatecznie precyzyjnie i nie jest równocześnie wyłączeniem ogólnym pozostających w zgodzie z przepisami unijnymi. Powinna być również interpretowana w sposób ścisły, w celu zapewnienia neutralności podatku VAT.

Państwa członkowskie nie mogą zatem na podstawie tej zasady utrzymać w mocy ograniczenia prawa do odliczenia VAT mogącego mieć zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku związanego z nabyciem towarów, niezależnie od jego charakteru lub przedmiotu. Przykładowo TSUE uznało możliwość zastosowania takiego wykluczenia wobec np. wydatków związanych z samochodami osobowymi albo dostarczania posiłków i napojów czy zapewniania mieszkania oraz rozrywki pracownikom[113]. Dopuszcza się również zachowanie przepisów dopuszczających częściowe odliczenie. Z drugiej strony TSUE wskazało też jakie odliczenia stanowią wyłączenia o charakterze ogólnym i nie spełniają warunku precyzyjności. Mowa tutaj o m. in. towarach i usługach nabywanych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku zarejestrowania się dla celów VAT[114], czy towarów subwencjonowanych z funduszy publicznych, do wysokości części objętej subwencją[115].

Chociaż klauzula *standstill* obowiązuje wyłącznie wobec przepisów które obowiązywały i rzeczywiście były stosowane przez organy władzy publicznej danego państwa członkowskiego[116] na dzień 1 stycznia 1979 r. albo w dacie przystąpienia do Unii Europejskiej, to uchylenie i wprowadzenie nowego przepisu, nie oznacza, że państwo członkowskie zrezygnowało ze stosowania odstępstwa, pod warunkiem, że nie doprowadziła do rozszerzenia normy prawnej. Jeżeli jest on bowiem podobny albo ogranicza skutki poprzedniego przepisu nadal może być objęty klauzulą *standstill*. Zabronione jest jednak jego rozszerzanie, gdyż klauzula ta w swoim założeniu ma być elementem przejściowym, umożliwiającym zbliżenie się ustawodawstwa krajowego z normami wykazanymi w dyrektywie VAT.

Ustanowienie wyłączenia nieznajdującego uzasadnienia w art. 176 dyrektywy VAT może grozić konsekwencjami proceduralnymi. Organy podatkowe nie powinny bowiem

[112] Art. 176 Dyrektywy VAT. *„Do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia*".

[113] Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2010 r., C-538/08, X Holding Bv v. Staatssecretaris Van Financiën I Oracle Nederland Bv v. Inspecteur Van De Belastingdienst Utrecht-Gooi.

[114] Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r., C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, punkty 44 i 47.

[115] Wyrok TSUE z dnia 23 kwietnia 2009 r., C-74/08, Parat Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. v. Adó- És Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály, punkt 30.

[116] Oznacza to, że jeżeli przepis był „martwy" i z różnych powodów nie stosowany to nie mógł podlegać pod odstępstwo jakim jest klauzula *standstill*.

powoływać się na takie przepisy wobec podatnika. W przypadku nieprawidłowego dokonania ograniczenia prawa odliczenia podatku, sądy krajowe mają obowiązek stosować nowe przepisy wyłącznie w zakresie umożliwionym w klauzuli *standstill*. Jeżeli zaś norma ta w całości wykracza poza zakres klauzuli sąd rozstrzyga, czy nie powinno się powstrzymać całkowicie od jej stosowania. Interpretuje on bowiem prawo wewnętrzne w świetle treści i celów dyrektywy VAT, aby osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, przychylając się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami[117]. W chwili obecnej w polskich przepisach klauzula znajduje zastosowanie do wydatków związanych z zakupem[118] usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób[119] oraz samochodów osobowych i innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg oraz paliwa do ich napędu[120].

Porównując instytucje derogacji i klauzuli *standstill* warto zwrócić uwagę na szerszy zakres tej drugiej, gdyż derogacja[121] powinna być interpretowana w sposób ścisły, niedopuszczalne jest np. ograniczanie wydatków związanych z działalnością gospodarczą. Klauzula zaś daje możliwość zastosowania do wszystkich wydatków.

Wyłączenie uwarunkowane cyklem koniunkturalnym

Art. 177 Dyrektywy VAT wskazuje, że: *„Po konsultacji z Komitetem ds. VAT każde państwo członkowskie może, z przyczyn wynikających z koniunktury gospodarczej, częściowo lub całkowicie wyłączyć wszystkie lub niektóre dobra inwestycyjne lub inne dobra z przepisów dotyczących odliczeń"*. Ten wymóg proceduralny zakłada, że wraz z wnioskiem do Komitetu, państwa członkowskie prezentują wyczerpujące informacje, które stanowić będą podstawę analizy wprowadzanego przepisu z pełnym oglądem sytuacji ekonomicznej i społecznej. Ocena, czy w ramach takiej konsultacji przedstawiono wystarczające informacyjne, należy do sądów krajowych. Przepisy unijnie nie określają jednak wymogu dotyczącego wyniku konsultacji, w szczególności nie zobowiązuje Komitetu do przyjęcia pozytywnego bądź negatywnego stanowiska w odniesieniu do przepisu krajowego o charakterze odstępstwa. Wynik takiej konsultacji nie wpływa zatem na ewentualne przyjęcie tych przepisów. Obowiązkowo musi on jednak wystąpić przed ich wprowadzeniem. Podkreśla się przy tym jednak, że powinny mieć one charakter tymczasowy, wycelowany w zwalczanie konsekwencji cyklu gospodarczego występującego w określonym czasie.

[117] T. Michalik, VAT. Komentarz 2021, wyd. 16.

[118] Potwierdzają to wyroki TSUE m. in. Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r., C-414/07, Magoora Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie, punkty 35 i 41

[119] Art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT – całkowite wyłączenie odliczenia. Niemodyfikowany od momentu wejścia Polski do Unii.

[120] Art. 86a ustawy VAT – ograniczenie odliczenia do 50%. Wielokrotnie zmieniany.

[121] A. Mariański [red], Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, 2022.

W polskiej ustawie VAT obecnie brak jest rozwiązań stosujących tę formę ograniczenia możliwości odliczenia podatku. W przeszłości Polska wystąpiła o takie konsultacje i w latach 2011 oraz 2012, a następnie w 2013 po dodatkowych konsultacjach, zastosowała wyłączenie prawa do odliczenia VAT od zakupu paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg i o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, z wyjątkiem pojazdów, które co do zasady przeznaczone są do działalności gospodarczej.

6. Przykłady ograniczenia odliczenia podatku

Poza systemowymi ograniczeniami jakie występują w ramach systemu podatku VAT jak i również w Dyrektywie, wiele z nich wynika z kwestii związanych z ograniczaniem negatywnego wpływu oszustw podatkowych, unikania podwójnego opodatkowania albo innych form agresywnej optymalizacji.

Fałszywość transakcji

Przypadki fałszywych dostawców często związane są z oszustwami podatkowymi w tym szeroko opisywanym „karuzelom podatkowym". TSUE często otrzymywało pytania prejudycjalne w kwestii fikcyjnych transakcji. Analiza orzecznictwa unijnego wskazuje, że od 2021 r. nastąpił istotny zwrot w stanowisku Trybunału, szczególnie w wyroku C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. przeciwko Odvolací finanční ředitelství[122]. Teza tego wyroku wskazuje na wymaganie spełnienia dwóch przesłanek, aby można było uznać prawo do odliczenia, czyli materialne i formalne. Wśród materialnych wymienić można m. in. status podatnika u nabywcy i sprzedającego/usługodawcy, zaś wśród formalnych wskazuje posiadanie faktury wykazującej faktycznego dostawcę oraz przedmiot transakcji. W analizowanym wyroku stan faktyczny wskazywał na to, że miała miejsce rzeczywista dostawa towaru i świadczenie usługi. Wątpliwe były jednak czy sprzedawca/usługodawca faktycznie był podmiotem, który dokonywał tej transakcji i czy miał on status podatnika. Wątpliwości powstawały również w zakresie tego czy to organ czy nabywca powinien udowodnić prawdziwość powyższej kwestii oraz czy udowodnienie przez organ podatkowy, że nabywca wiedział lub powinien był wiedzieć, iż uczestniczy w oszustwie stanowi rzetelną i niezbędną podstawę do odmowy prawa do odliczenia[123].

„Trybunał uznał, że dyrektywę 2006/112/WE trzeba interpretować w ten sposób, iż możliwości skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) należy odmówić bez konieczności udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik dopuścił się oszustwa w zakresie VAT bądź że wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja powołana jako podstawa prawa do odliczenia wiązała się z takim oszustwem, jeżeli – w sytuacji gdy rzeczywisty dostawca danych towarów lub usług nie został zidentyfikowany – podatnik ten nie przedstawia dowodów na to, że ów dostawca miał status podatnika, o ile w świetle okoliczności faktycznych i informacji dostarczonych przez tego podatnika brak jest danych niezbędnych do sprawdzenia, czy rzeczywisty dostawca miał taki status"[124].

[122] Wyrok TSUE z dnia 9 grudnia 2021 r., C-154/20, Kemwater Prochemie S. R. O. Przeciwko Odvolací Finanční Ředitelství.

[123] W. Modzelewski [red], Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług 2023, wyd. 23.

Analizując dalej wskazany wyrok można wysnuć wniosek, że podatnik nie jest obowiązany udowadniać status podatkowy rzeczywistego dostawcy wyłącznie jeżeli spełniony zostanie jeden z następujących przypadków. Towarem, będącym przedmiotem transakcji jest towar albo usługa wyłączone ze zwolnienia podmiotowego, czyli dostawcy są podatnikami rozliczającymi VAT albo ilość/cena nabytych towarów lub usług uprawdopodobnia przekroczenie przez dostawcę limitów uprawniających do zwolnienia podmiotowego. Innymi słowy - włącznie w przypadkach, gdy przy zachowaniu należytej ostrożności można przypuszczać, iż dostawca / usługodawca jest albo powinien być podatnikiem VAT.

Ten wyrok, będący wyrazem nowego podejścia TSUE, wprowadza ogromną niepewność w zakresie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia przez nabywcę. Trybunał przerzuca bowiem ciężar dowodu na nabywcę, co wyraźnie sprzyja podejściu polskich organów podatkowych. Ogranicza to bowiem ich obowiązki i czynności do wykonania w trakcie kontroli podatkowych. Nie mówiąc już o tym, że podatnicy mają znacznie mniejsze możliwości w zakresie poszukiwania informacji albo potwierdzania danych rzeczywistego dostawcy.

7. Kontrowersje dotyczące ograniczenia prawa do odliczenia

Usługi gastronomiczne i noclegowe

Wśród jednych z kontrowersyjnych rozwiązań z pewnością wymienić można utrzymywanie ograniczeń w zakresie usług noclegowych. Problematyczne jest w tym wypadku, że nawet niepozostawiające żadnej wątpliwości wydatki na usługi noclegowe, czy nawet na usługi gastronomiczne, które są wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej, nie mogą być podstawą odliczenia podatku naliczonego. Zapisy te utrzymywane są na podstawie klauzuli *standsill.* Wątpliwości budzi brak jakichkolwiek kroków prawodawcy w celu zbliżania rozwiązań krajowych do unijnych.

Wprowadzenie tego ograniczenia tłumaczono m. in. dość częstym zjawiskiem nabywania tego typu usług na potrzeby prywatne czy ewentualnie tym, że miały one niewielki zwią-

[124] B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Prawo do odliczenia w VAT - przypadek fałszywych dostawców*, PP 2023, nr 2, s. 21-26.

zek z działalnością gospodarczą, odnosiły się zaś do potrzeb osobistych itp. Wytworzyła się z tego powodu nawet linia interpretacyjna, która oddziela niepodlegające odliczeniu usługi gastronomiczne od usług cateringowych oraz dostarczania posiłków profilaktycznych, chociaż przedmiotowo dotyczą tego samego rodzaju usługi polegającej na dostarczeniu posiłku oraz związanej z tym obsłudze. Główna różnica polega na miejscu świadczenia danej usług, w lokalu w przypadku usług gastronomicznych i u podatnika w przypadku usług cateringowych. Często bywa tak, że takie same usługi świadczy dokładnie ten sam podmiot, co zdaje się nie wadzić ustawodawcy przy ocenie utrzymania neutralności opodatkowania.

Również usługi noclegowe podlegają pod takie ograniczenie. W ostatnich latach TSUE wydał wyroki, które pozwoliły na złagodzenie podejścia organów podatkowych. Dotyczy to jednak głównie kwestii dalszego refakturowania takich usług przekazywanych do innych podmiotów[125]. Trybunał jasno stwierdził, że chociaż przepisy krajowe, odnoszące się do ograniczenia prawa do odliczenia dla usług gastronomicznych i noclegowych, są zgodne z przepisami unijnymi to jednak TSUE „*sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, (...), które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki*".

Podobne interpretacje zaczęły pojawiać się również w orzecznictwie organów skarbowych, jak m. in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 czerwca 2021 r., nr sygn. 2461-IBPP1.4512.982.2016.9.MGO, która również pozwalała na zachowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabycia usług gastronomicznych nabytych przez podatnika, które następnie podlegały odsprzedaniu swoim klientom. Pytanie pozostaje, czemu jednolite w interpretacjach wnioskowanie, że taka forma nabycia ograniczonych usług konstytuuje możliwość odliczenia, ze względu na bezpośrednie połączenie z prowadzoną działalnością jest jedynym rozpatrywanym warunkiem? Czy nie należałoby zrewidować tych zapisów, w celu dalszego ich przybliżenia do warunków unijnych, gdzie takiego zakazu nie ma i stworzyć pole do zgodnego z rzeczywistością i zasadą neutralności sposobu zezwalającego na takie odliczenia przy zachowaniu należytej ostrożności?

Podobna sytuacja może nastąpić, gdy usługi gastronomiczne albo noclegowe są świadczeniami pomocniczymi np. dla usług konferencji. „*Koncepcja usługi kompleksowej, wypracowana m.in. w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, zakłada, że wprawdzie każde świadczenie usług winno być traktowane jako świadczenie odrębne, jednak świadczenie składające się z jednolitej (z ekonomicznego punktu widzenia) usługi nie powinno być w sposób sztuczny dzielone. Zatem jeżeli można dostrzec element główny (zresztą dodatkowo dużą rolę odgrywa jego znaczenie dla klienta) oraz elementy pomocnicze (np. służące lepszemu wykorzystaniu usługi), świadczenie pomocnicze dzieli los podatkowy świadczenia głównego, np. w zakresie stawki VAT czy momentu powstania obowiązku podatkowego"*[126]. Istnieją również inne „wyłączenia od wyłączeń" jak np. kwestie gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów dostarczanych przez podatników świadczących usługi przewozu osób czy zakup artykułów spożywczych podawanych w trakcie spotkań biznesowych. Zalecanym jest, aby Ustawodawca rozważył zrobienie dalszych kroków w celach unifikacyjnych ustawodawstwa krajowego i unijnego.

[125] Wyrok TSUE z dnia 2 maja 2019 r., C-225/18, Grupa Lotos S.A. v. Minister Finansów.

Usprawiedliwiona nieświadomość nielegalnego procederu

Oszustwa podatkowe są problemem nie tylko krajowym, ale również międzynarodowym. Poddawać w wątpliwość można jednak niektóre z rozwiązań i decyzji podejmowanych przez organy podatkowe, które sprawiają wrażenie „wylewania dziecka z kąpielą". Często bowiem, aby zatrzeć istnienie *„karuzeli vatowskiej"*, w jej „tryby" wkręcane są podmioty całkowicie niezwiązane z nielegalnym procederem, starające się prowadzić własne działalności gospodarcze w zgodzie z prawem i przy zachowaniu dorozumianej należytej staranności.

„Z orzecznictwa TSUE wynika, że w sytuacji, gdy dostawa realizowana jest na rzecz podatnika, który nie wiedział i nie mógł wiedzieć o tym, że transakcja była wykorzystana do celów oszustwa (popełnionego przez sprzedawcę), nie można odebrać prawa do odliczenia VAT, zaś to organy winny udowodnić świadomość podatnika, że współdziałał w procederze bądź że co najmniej postępował lekkomyślnie czy niedbale."[127]. Często bywa jednak tak, że organ nie stosuje swobodnej, a dowolną ocenę materiału dowodowego albo wykorzystuje informacje z innych postępowań, niedostępnych do podatnika co uniemożliwia mu rzetelne przygotowania odpowiedzi na zarzuty o brak dobrej wiary w prowadzonej działalności.

W tym zakresie o kontrowersjach świadczą nie przepisy krajowe (treść normy prawa krajowego) ale postępowanie organów administracji skarbowej. Posiadają one bowiem znacznie więcej możliwości do analizy podmiotów operujących na rynku w porównaniu do podatników, a nawet zastosowanie w pełni zaleceń odnośnie należytej staranności nie stanowi argumentu, który zapewni bezsporne bezpieczeństwo.

[126] Ł. Matusiakiewicz, *Wyłączenie zwrotów i obniżeń podatku od towarów i usług – usługi noclegowe i gastronomiczne na przykładach*, LEX/el. 2021.

[127] Ł. Matusiakiewicz, Wyłączenie prawa do odliczenia VAT - na przykładach, ABC.

8. Podsumowanie

Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego - w systemie podatku od wartości dodanej - wynikającego z dokumentów zakupowych jest nadrzędnym prawem podatnika. Prawo to stanowi fundament zasady neutralności podatku VAT. Katalog przypadków ograniczających możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego powinien być interpretowany ścisłe, zawężająco, na zasadzie wyjątku.

Ustawodawca zdecydował o ograniczeniu tego prawa m.in. z dokonywania zakupów niewykorzystywanych w działalności opodatkowanej, od podatników niezarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni, zakupów związanych z samochodami wykorzystywanymi do celów mieszanych w działalności gospodarczej, usługami gastronomicznymi lub noclegowymi, czy też wynikających z nadużyć lub oszustw podatkowych.

W zakresie przeciwdziałania nadużyciom dotyczącym nie tylko nieodprowadzaniu podatku VAT, ale w szczególności w zakresie wyłudzenia zwrotu podatku VAT, Ustawodawca w art. 88 ust. 4 ustawy o VAT wprowadził regulację wskazującą, iż brak jest uprawnienia do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmioty niezarejestrowane jako podatnicy VAT czynni. Wskazana regulacja pośrednio nakłada obowiązek na każdego podatnika weryfikacji swoich kontrahentów. Stanowiska Krajowej Administracji Skarbowej przerzucają na podatników obowiązek i ryzyko weryfikacji kontrahentów tj. swoich dostawców w łańcuchu dostaw, w szczególności w zakresie weryfikacji statusu VAT.

Dodatkowym elementem uszczelniającym system podatku VAT jest regulacja wskazująca na brak możliwości odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmiot nieistniejący lub z faktur tzw. pustych, czyli dokumentujących czynności, które się nie miały miejsca lub są niezgodne z rzeczywistością. Ustawodawca zakazał odliczenia VAT z faktur dokumentujących czynności pozorne. W konsekwencji, jeżeli zdarzenie (przedmiot opodatkowania) w ogóle nie zaistniało, zaistniało w innej dacie lub innych rozmiarach, podatnik traci prawo do odliczenia VAT[128]. Organy skarbowe oraz sądy administracyjne zwracają uwagę na konieczność dochowania należytej staranności przy weryfikacji kontrahentów podatnika. Dodatkowo, aktualne stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych potwierdzają, że w przypadku braku inicjatywy po stronie podatnika lub w przypadku braku staranności przy weryfikacji kontrahentów i samej transakcji przez podatnika, jego prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego może zostać ograniczone[129].

Z drugiej jednak strony, działania organów skarbowych mogą mieć znamiona nadużycia (bezpodstawnego odebrania podatnikom prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego), które z reguły sprowadzają się do przerzucenia ciężaru weryfikacji wszystkich kontrahentów w łańcuchu dostaw w każdego uczestnika w tym łańcuchu. Przykładem takich działań jest sytuacja, gdy w łańcuchu dostaw wystąpi podmiot nie mający statusu podatnika podatku VAT czynnego lub gdy podmiot ten nie odprowadził podatku VAT należnego (zostało popełnione przestępstwo skarbowe w zakresie nieodprowadzenia podatku VAT), organy podatkowe stoją na stanowisku, iż wszystkie podmioty w łańcuchu dostaw nie mają prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.

W konsekwencji, słuszne działania organów administracji podatkowej w zakresie przeciwdziałania nadużyciom w zakresie rozliczenia podatku VAT nie powinny przerzucać ciężaru weryfikacji statusu danych podmiotów i ich zakresu działalności na wszystkich innych uczestników obrotu. Jest to niezgodne zarówno z Dyrektywą VAT jak również utrwaloną linią orzeczniczą TSUE. Działania takie stanowią naruszenie fundamentu zasady neutralności podatku VAT dla podatników.

[128] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 4 marca 2020 r., sygn. I SA/Bk 47/20.
[129] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., sygn. I SA/Po 553/19.

Bibliografia

Gomułowicz A., Mączyński D., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016.

Mariański A.[red], Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz, 2022.

Matusiakiewicz Ł., Wyłączenie prawa do odliczenia VAT - na przykładach, ABC.

Matusiakiewicz Ł., Wyłączenie zwrotów i obniżeń podatku od towarów i usług – usługi noclegowe i gastronomiczne na przykładach, LEX/el. 2021.

Michalik t., VAT. Komentarz 2021, wyd. 16.

Modzelewski W.[red], Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług 2023, wyd. 23.

Rogowska-Rajda B, Tratkiewicz T., Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE, Warszawa 2018.

Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., Prawo do odliczenia w VAT - przypadek fałszywych dostawców, PP 2023, nr 2.

Wykaz wyroków i orzeczeń

Postanowienie TSUE w sprawie C-28/16, Mvm Magyar Villamos Művek Zrt. v. Nemzeti Adó- És Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság.

Wyrok TSUE w sprawie C-108/14.

Wyrok TSUE w sprawie C-109/14.

Wyrok TSUE w sprawie C-154/20, Kemwater Prochemie S. R. O. Przeciwko Odvolací Finanční Ředitelství.

Wyrok TSUE w sprawie C-17/01, Finanzamt Sulingen v. Walter Sudholz.

Wyrok TSUE w sprawie C-225/18, Grupa Lotos S.A. v. Minister Finansów.

Wyrok TSUE w sprawie C-302/07 JD Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs.

Wyrok TSUE w sprawie C-414/07, Magoora Sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

Wyrok TSUE w sprawie C-437/06.

Wyrok TSUE w sprawie C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi.

Wyrok TSUE w sprawie C-496/11.

Wyrok TSUE w sprawie C-538/08, X Holding Bv v. Staatssecretaris Van Financiën i Oracle Nederland Bv v. Inspecteur Van De Belastingdienst Utrecht-Gooi.

Wyrok TSUE w sprawie C-74/08, Parat Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. v. Adó- És Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-Magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály.

Wyrok TSUE z dnia 12 września 2013 r., C-388/11, Le Crédit Lyonnais v. Ministre Du Budget, Des Comptes Publics Et De La Réforme De L'état.

Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 1989 r., C-342/87, Genius Holding BV v. Staatssecretaris van Financiën.

Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r., C-319/12, Minister Finansów v. MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 lutego 2020 r., sygn. I SA/Po 553/19.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 4 marca 2020 r., sygn. I SA/Bk 47/20.

Streszczenie

Podatek od wartości dodanej (VAT), w Polsce podatek od towarów i usług, w swoim założeniu charakteryzuje się neutralnością tego podatku dla podatników podatku VAT czynnych i nie wpływa, a raczej nie powinien wpływać, na cenę dobra (towaru lub usługi) dla tych podatników. Podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar tego podatku jest konsument ostateczny.

Zasada neutralności podatku wynika zatem przede wszystkim z istniejącego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług, a nie ze zwolnień podatkowych. Istnienie tej zasady wymusza jednak również określenie pewnych warunków, które muszą zostać spełnione, aby zachować prawo do odliczenia podatku. Pierwszym i podstawowym warunkiem w tym zakresie jest działanie w charakterze podatnika. Jest to podkreślane zarówno na szczeblu unijnym jak i krajowym. Z drugiej strony, z uwagi na konstrukcję podatku VAT, podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT w zakresie transakcji nieopodatkowanych lub transakcji zwolnionych z VAT.

Ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego powinny stanowić wyjątek oraz powinny być interpretowane zawężająco. Pozbawienie prawa podatnika do odliczenia VAT ma miejsce w przypadku zakupu towaru lub usługi niezwiązanej z prowadzoną działalnością opodatkowaną podatnika, zakupu od podmiotu niemającego statusu podatnika podatku VAT czynnego, lub też szczególnego rodzaju transakcji jak zakupu i użytkowania samochodów osobowych, usług gastronomicznych i noclegowych.

Orzecznictwo TSUE interpretując postanowienia Dyrektywy VAT jednoznacznie potwierdziło, iż prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego nie przysługuje podatnikowi w przypadku tzw. transakcji pozornej (pustej faktury), gdy dostawca towaru lub usługi jest podatnikiem tzw. nieistniejącym, lub w przypadku czynności pozornej.

Jednakże, działania organów skarbowych mogą mieć znamiona nadużycia (bezpodstawnego odebrania podatnikom prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego), które z reguły sprowadzają się do przerzucenia ciężaru weryfikacji wszystkich kontrahentów w łańcuchu dostaw w każdego uczestnika w tym łańcuchu.

Przykładem takich działań jest sytuacja, gdy w łańcuchu dostaw wystąpi podmiot niemający statusu podatnika podatku VAT czynnego lub gdy podmiot ten nie odprowadził podatku VAT należnego (zostało popełnione przestępstwo skarbowe w zakresie nieodprowadzenia podatku VAT), organy podatkowe stoją na stanowisku, iż wszystkie podmioty w łańcuchu dostaw nie mają prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Słuszne działania organów administracji skarbowej w zakresie przeciwdziałania nadużyciom w zakresie rozliczenia podatku VAT nie powinny przerzucać ciężaru weryfikacji statusu danych podmiotów i ich zakresu działalności na wszystkich innych uczestników obrotu. Jest to niezgodne zarówno z Dyrektywą VAT jak również utrwaloną linią orzeczniczą TSUE. Działania takie stanowią naruszenie fundamentu zasady neutralności podatku VAT dla podatników.

Abstract

Value added tax (VAT), in Poland a tax on goods and services, in its assumption is characterized by the neutrality of this tax for active VAT taxpayers and does not affect, or rather should not affect, the price of a good (good or service) for these taxpayers . The entity bearing the economic burden of this tax is the final consumer.

Therefore, the principle of tax neutrality results primarily from the existing right to deduct input tax on the purchase of goods and services, and not from tax exemptions. However, the existence of this principle also forces the definition of certain conditions that must be met in order to retain the right to deduct tax. The first and basic condition in this regard is to act as a taxpayer. This is emphasized both at EU and national level. On

the other hand, due to the structure of VAT, the taxpayer is not entitled to deduct VAT in respect of non-taxable transactions or transactions exempt from VAT.

Restrictions on the right to deduct input VAT should constitute an exception and should be interpreted narrowly. Deprivation of the taxpayer's right to deduct VAT occurs in the case of purchase of goods or services not related to the taxpayer's taxable activity, purchase from an entity that does not have the status of an active VAT payer, or special types of transactions such as the purchase and use of passenger cars, catering and accommodation services.

The jurisprudence of the CJEU, interpreting the provisions of the VAT Directive, clearly confirmed that the right to deduct input VAT is not available to the taxpayer in the case of the so-called a sham transaction (empty invoice), when the supplier of goods or services is a taxpayer of the so-called non-existent, or in the case of an apparent act.

However, the actions of tax authorities may have signs of abuse (unjustified deprivation of taxpayers' right to deduct input VAT), which usually boils down to shifting the burden of verification of all contractors in the supply chain to each participant in this chain.

An example of such actions is a situation when an entity without the status of an active VAT payer appears in the supply chain or when this entity has failed to pay the VAT due (a tax offense has been committed in the field of non-payment of VAT), the tax authorities are of the opinion that all entities in the supply chain supplies are not entitled to deduct input VAT.

Proper actions of tax administration authorities in the field of counteracting fraud in the field of VAT settlements should not transfer the burden of verifying the status of given entities and their scope of activity to all other participants of the turnover. This is inconsistent with both the VAT Directive and the established case law of the CJEU. Such actions constitute a violation of the foundation of the principle of VAT neutrality for taxpayers.

Słowa kluczowe: VAT, podatek od wartości dodanej, podatek od towarów i usług, neutralność w podatku VAT, podatek VAT naliczony, odliczenie podatku VAT naliczonego, ograniczenia w prawie do odliczenia VAT, brak prawa do odliczenia VAT, wyjątki w neutralności VAT, wyłączenie prawa do odliczenia podatku VAT, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego.

Key words: VAT, value added tax, goods and services tax, neutrality in VAT, input VAT, deduction of input VAT, restrictions on the right to deduct VAT, no right to deduct VAT, exceptions to VAT neutrality, exclusion of the right to deduct VAT, the right to deduct input VAT.

Paweł Szymanek
Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek ul. Za łąkami 3/77 02-798 Warszawa.

adres do korespondencji Autora: Paweł Szymanek Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek ul. Kabacki Dukt 3/104 02-78 Warszawa tel. 601787525 mail: pawelszymanek2@wp.pl. ORCID: 0000-0002-7590-7016.

Krajowy System e-Faktur jako model Centralnego Rejestru Faktur.

The National e-Invoice System as a model of the Central Register of Invoices

Streszczenie:

Zgodnie z zaleceniami Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT w wielu krajach UE utworzono Centralne Rejestry Faktur. W Zielonej księdze opracowano dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług polegające na:

- stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez administrację podatkową,
- wystawianiu elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi.

Pliki JPK_VAT przesyłane do wspólnej hurtowni danych stanowią odpowiednik pierwszego modelu, natomiast KSeF stanowi odpowiednik drugiego modelu CRF. Funkcjonowanie obydwu modeli w Polsce jednocześnie wydaje się zbędne.

Słowa kluczowe: KSeF, JPK, JPK_VAT, organy KAS, Centralny Rejestr Faktur.

Keywords:KSeF, JPK, JPK_VAT, KAS authorities, Central Invoice Register.

Artykuł:

1. Cele i założenia Centralnego Rejestru Faktur.

Zgodnie z zaleceniami *Zielonej księgi*[130] w sprawie przyszłości podatku VAT[131] w wielu krajach UE utworzono centralne rejestry faktur. W Zielonej księdze zauważono, że wpływy z podatku od towarów i usług stanowią decydującą część dochodów budżetowych wielu krajów, a także że podatek od towarów i usług został wprowadzony w ponad 140 krajach na całym świecie[132]. Ponadto po upływie 40 lat od wprowadzenia podatku od towarów i usług nadszedł czas na jego uproszczenie. Uproszczenie systemu powinno odbywać się w kontekście jednolitego rynku wewnętrznego zapewniającego swobodny przepływ towarów i usług pomiędzy państwami członkowskimi oraz zniesienie kontroli podatkowych na granicach wewnętrznych UE[133]. Ponadto pojawianie się zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się wyłudzeniami podatkowymi spowodowane jest funkcjonowaniem podatku od towarów i usług na terytorium całej UE oraz możliwością ubiegania się o zwrot nadpłaconego podatku naliczonego nad należnym w każdym państwie członkowskim. W związku z tym monitoring wszystkich podatników w krajach członkowskich jest szczególnie utrudniony, a zorganizowane grupy przestępcze wykorzystują ten fakt, tworząc powiązane podmioty na terytorium państw członkowskich. Ponadto model poboru podatku od towarów i usług nie uległ zasadniczym zmianom od chwili jego wprowadzenia i polega na samodzielnym obliczaniu podatku przez podatnika oraz późniejszych kontrolach prowadzonych przez administracje podatkowe. W przeważającej mierze system dotyczy gromadzenia papierowych dokumentów celem ich późniejszej weryfikacji przez pracowników administracji podatkowych. Taka metoda jest niewydajna, czasochłonna i kosztowna, a także odstająca od zmieniających się realiów gospodarczych i technologicznych we współczesnym świecie[134]. Dodatkowo system ten uniemożliwia sprawdzenie wszystkich podatników przez pracowników administracji podatkowych ze względu na ilość przeprowadzonych

[130] Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Zielona_księga, dostęp: 7.05.2023 r.: „Zielona księga (ang. green *paper) – w terminologii Unii Europejskiej zielona księga to dokument prezentujący stan obecny jakiegoś zagadnienia, służący procedurze konsultacyjnej pomiędzy instytucjami UE, a także z państwami członkowskimi i obywatelami UE. Zielona księga jest raportem zbierającym informacje na określony temat i zazwyczaj stanowi punkt wyjścia dla opracowania białej księgi".*

[131] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[132] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 1: „Podatek od wartości dodanej (VAT) po raz pierwszy wprowadzono w Europie w 1954 r., we Francji. W 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w jej ówczesnym kształcie zgodziły się zastąpić swoje krajowe systemy podatku obrotowego wspólnym systemem podatku VAT. Od tego czasu podatek VAT wprowadzono w około 140 państwach na całym świecie".

[133] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 2: „Stosowane w ostatniej dekadzie podejście zakładało stopniowe upraszczanie i modernizowanie obecnego systemu podatku VAT. Przyniosło ono pozytywne rezultaty, ale wyczerpało już swoje możliwości. Istnieje również szereg względów wskazujących, że nadszedł właściwy czas na podjęcie szerszej refleksji".

[134] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 2.4: „Unijny system podatku VAT rozwijał się powoli w porównaniu z tempem rozwoju otoczenia technologicznego i gospodarczego, które było świadkiem błyskawicznych zmian modeli biznesowych, coraz powszechniejszego wykorzystania nowych technologii, rosnącego znaczenia usług – stanowiących obecnie około 70% ogółu działalności gospodarczej – i powszechnej globalizacji gospodarki. Te zmiany technologiczne mogą jednak również przyczynić się do opracowania nowych i alternatywnych metod poboru podatku VAT pozwalających złagodzić obciążenia, którym podlegają firmy, oraz ograniczyć straty w podatku VAT. Obecny model poboru VAT w dużej mierze nie zmienił się od momentu wprowadzenia tego podatku".

transakcji gospodarczych oraz liczbę pracowników urzędów obsługujących organy podatkowe. Skutkiem powyższego system samoopodatkowania w podatku od towarów i usług dotychczas nie jest weryfikowany przez administracje podatkowe we właściwy sposób.

W *Zielonej księdze* w sprawie przyszłości podatku VAT opracowano dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług. Modele te stanowiły postulat wprowadzenia CRF w krajach członkowskich zgodnie z jej zaleceniami. Ostatecznie zaproponowano następujące dwa modele CRF polegające na:

- stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez administrację podatkową[135],
- wystawianiu elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi[136].

W ramach tych postulatów stwierdzono, że wszystkie faktury powinny być wysyłane w czasie rzeczywistym do CRF, który będzie monitorował samoopodatkowanie w podatku od towarów i usług. W ten sposób organy podatkowe krajów członkowskich będą uzyskiwać informacje w szybki i efektywny sposób[137]. Stworzenie jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzenie obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych lub elektronicznych faktur, powinno poprawić monitorowanie podatników przez organy podatkowe.

Analizując porządki prawne poszczególnych krajów członkowskich UE, w trakcie wprowadzania drugiego modelu polegającego na wystawianiu elektronicznych faktur przesyłanych do centralnej bazy niektóre kraje członkowskie rozbudowały ten model o trzeci wariant polegający na wystawianiu elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do hurtowni danych celem ich autoryzacji, polegającej na sprawdzeniu faktury w czasie rzeczywistym

[135] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 5.4.1: „Podatnik przekazuje z góry określone dane na temat transakcji w uzgodnionym formacie do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp, bezpośrednio lub niemal natychmiast na żądanie, miałby organ podatkowy. Niektóre państwa członkowskie poszły w tym kierunku i takie rozwiązanie nie stworzyło większych problemów. Model ten nie zapobiega jednak oszustwom wykorzystującym mechanizm «znikającego podatnika»: w przypadku zniknięcia podatnika, znika również jego hurtownia danych VAT. Pozwala jednak na szybsze wykrycie tego rodzaju oszustw".

[136] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 5.4.1: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne".

[137] Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT, pkt 5.4.1: „Z analizy wynika, że wszystkie cztery modele mają pozytywny wskaźnik korzyści/koszty. Wymagane początkowe nakłady inwestycyjne są jednak zróżnicowane i od ich wysokości zależy tempo, w jakim krajowe budżety osiągną korzyści netto. Ponadto skuteczniejszym rozwiązaniem mogłaby być kompilacja różnych modeli".

pod względem formalnym i materialnym, a także nadaniu jej cyfrowego kodu, tak aby podatnik po dokonanej weryfikacji wprowadził fakturę legalnie w obieg, wysyłając ją swojemu kontrahentowi. W trzecim modelu administracje podatkowe nie są tylko biernym podmiotem zbierającym i przechowującym otrzymywane elektroniczne faktury, lecz podmiotem, który w czasie rzeczywistym sprawdza wystawione faktury pod względem rachunkowym i formalnym, a także aprobuje wystawione faktury poprzez nadanie im specjalnego cyfrowego numeru umożliwiającego legalne wprowadzenie ich w obieg i posługiwania się nimi przez kupującego.

Pliki JPK_VAT przesyłane do wspólnej hurtowni danych stanowią odpowiednik pierwszego modelu opisanego w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT*[138], polegającego na wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle określonych danych wynikających z faktur do wspólnych hurtowni danych. Jednocześnie Krajowy System e-Faktur (zob. art. 1 i n. z.u.p.t.u.2021), obowiązujący dobrowolnie od 1.01.2022 r., stanowi odpowiednik drugiego modelu opisanego w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT*[139], polegającego na przesyłaniu faktur elektronicznych do wspólnej hurtowni danych. Skutkiem powyższego od 1.01.2022 r. w Polsce wprowadzono dwa modele CRF opisane jako odrębnie możliwe modele CRF postulowane do wprowadzenia w krajach członkowskich (art. 1 i n. z.u.p.t.u.2021). W chwili obecnej pierwszy model, oparty na plikach JPK_VAT, funkcjonuje jako model obligatoryjny, drugi natomiast, oparty na wysyłaniu faktur elektronicznych do hurtowni danych, funkcjonuje jako model fakultatywny. Funkcjonowanie w Polsce obydwu modeli jednocześnie wydaje się całkowicie zbędne, ponieważ w postulatach *Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT*[140] zasygnalizowano dwa odrębne modele CRF, lecz postulowano wprowadzenie jednego z nich, w drodze wyboru pomiędzy zaproponowanymi modelami.

Pierwsze kroki celem wprowadzenia KSeF podjęto już w 2018 r.[141] Następnie KSeF miał obowiązywać od 1.07.2019 r., lecz pomimo wielu zmian legislacyjnych nie został w tym czasie wprowadzony. Ministerstwo Finansów poinformowało, że nie ma potrzeby wprowadzania KSeF w Polsce, ponieważ funkcjonuje już CRF oparty na przesyłanych plikach JPK_VAT. Ponadto dane z plików JPK_VAT trafiają do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych[142]. Tym samym nie ma konieczności wyodrębniania kolejnej bazy danych w po-

[138] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[139] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[140] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[141] A. Ćwiakała-Małys, I. Piotrowska, Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce. Ewolucja działań i mechanizmów ograniczających, Wrocław 2021, s. 93: „Pod koniec 2018 r. Polska podjęła kroki mające na celu implementację tej rekomendacji. Na stronie Ministerstwa Finansów został opublikowany projekt ustawy o VAT wprowadzający Centralny Rejestr Faktur (CRF), czyli narzędzie gromadzące:
– dane przesyłane w strukturach JPK oraz deklaracjach VAT, a w późniejszym czasie dane przesyłane w nowej strukturze JPK_VDEK,
– informacje o fakturach zakupowych otrzymanych przez urzędników administracji rządowej i samorządowej, które nie zostały ujęte w ewidencji VAT".

[142] A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, Przeciwdziałanie szarej..., s. 85.

staci KSeF, gdyż *de facto* baza ta już istnieje w ramach CRDP. Pomimo świadomości, że baza danych odzwierciedlająca pierwszy model wymieniony w *Zielonej księdze* w sprawie przyszłości podatku VAT[143] została w Polsce już utworzona, wprowadzono od 1.01.2022 r. KSeF, będący drugi modelowym rozwiązaniem wymienionym w Zielonej księdze, jednocześnie nie likwidując pierwszego modelu opartego na plikach JPK_VAT. Docelowo planuje się w 2024 r. wprowadzenie obowiązkowego stosowania KSeF, co oznacza, że Polska będzie czwartym krajem w UE, który wprowadzi e-faktury.

Zakładane cele, jakie ma osiągnąć KSeF, w projekcie ustawy zawarto zaledwie w dwóch zdaniach. Zgodnie z tym założono, że KSeF przyczyni się nie tylko do wzmocnienia kontroli prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług, ale także wpłynie na uproszczenie samego procesu kontroli rozliczeń podatników. Powodem tych zmian będzie możliwość bieżącego i zdalnego monitorowania przez organy KAS obrotu udokumentowanego e-fakturami. Wprowadzony system oparty na e-fakturach umożliwi zdaniem ustawodawcy zwiększenie dochodów budżetu państwa wynikiem założonego zwiększenia poboru podatku od towarów i usług na każdym etapie obrotu towarami i usługami.

2. Faktura ustrukturyzowana oraz zasady korzystania z KSeF

Głównym celem KSeF jest umożliwienie wystawiania i udostępniania faktur ustrukturyzowanych. Pod pojęciem faktury ustrukturyzowanej rozumie się fakturę wystawioną przy użyciu KSeF wraz z przydzielonym numerem identyfikującym fakturę w tym systemie[144]. Od 1.01.2022 r. faktury ustrukturyzowane występują w Polsce obok faktur papierowych i elektronicznych. Faktura ustrukturyzowana przesyłana jest w formacie XMLI[145] zgodnym ze strukturą logiczną e-Faktury FA_VAT.

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF. Otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych za pośrednictwem KSeF wymaga akceptacji kupującego. Faktura ustrukturyzowana jest uznana za otrzymaną przy użyciu KSeF w dniu przydzielenia jej numeru identyfikującego tę fakturę. Faktura ustrukturyzowana jest udostępniana i otrzymywana za pomocą oprogramowania interfejsowego API (oprogramowania umożliwiającego łączenie i wymianę danych w komunikacji pomiędzy systemami

[143] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[144] Stosownie do art. 1 pkt 32a u.p.t.u. pod pojęciem faktury ustrukturyzowanej rozumie się „fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie".

[145] Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/XML, dostęp: 2.05.2023 r.: „XML (ang. Extensible Markup Language, rozszerzalny język znaczników) – uniwersalny język znaczników przeznaczony do reprezentowania różnych danych w strukturalizowany sposób. [...] Jest niezależny od platformy, co umożliwia łatwą wymianę dokumentów pomiędzy heterogenicznymi (różnymi) systemami i znacząco przyczyniło się do popularności tego języka w dobie Internetu. XML jest standardem rekomendowanym oraz specyfikowanym przez organizację W3C".

teleinformatycznymi)[146]. Warunkiem otrzymania przez kupującego faktury jest udzielona przez niego akceptacja otrzymania faktury za pośrednictwem KSeF. Z przyczyn leżących po stronie kupującego podatnik ten może nie wyrazić zgody na otrzymanie faktury w tej formie. Jeżeli kupujący nie wyrazi akceptacji na otrzymanie faktury ustrukturyzowanej, faktura ta może być przesłana kupującemu w dotychczasowy sposób, za pośrednictwem formy papierowej lub elektronicznej, po uzgodnieniu formy z kupującym.

Generalnie do faktur ustrukturyzowanych stosuje się przepisy dotyczące faktur wraz ze zmianami wynikającymi z regulacji dotyczących faktur ustrukturyzowanych. Z oczywistych powodów możliwa jest korekta faktury ustrukturyzowanej, przy czym korekty takiej dokonuje się za pomocą faktury ustrukturyzowanej. Nie jest możliwe skorygowanie faktury ustrukturyzowanej fakturą w formie papierowej lub elektronicznej.

W przepisach uregulowano listę podmiotów, które mogą korzystać z KSeF celem wystawiania faktur standaryzowanych, do których należą:

- podatnicy podatku od towarów i usług,
- podmioty wskazane przez podatników podatku od towarów i usług,
- organy egzekucyjne prowadzące postępowanie egzekucyjne w administracji oraz komornicy sądowi dokonujący sprzedaży towarów będących własnością podatnika, a także osoby fizyczne wskazane przez te organy,
- osoby fizyczne wskazane w zawiadomieniu o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z KSeF,
- inne podmioty wskazane przez osoby fizyczne korzystające z KSeF.

[146] Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Interfejs_programowania_aplikacji, dostęp: 2.05.2023 r.: „Interfejs programowania aplikacji, interfejs programistyczny aplikacji, interfejs programu aplikacyjnego (ang. application programming interface, API) – zbiór reguł ściśle opisujący, w jaki sposób programy lub podprogramy komunikują się ze sobą.
API jest przede wszystkim specyfikacją wytycznych, jak powinna przebiegać interakcja między komponentami programowymi. Implementacja API jest zestawem rutyn, protokołów i rozwiązań informatycznych do budowy aplikacji komputerowych. Dodatkowo API może korzystać z komponentów graficznego interfejsu użytkownika. Dobre API ułatwia budowę oprogramowania, sprowadzając ją do łączenia przez programistę bloków elementów w ustalonej konwencji.
Definiuje się go na poziomie kodu źródłowego dla składników oprogramowania, na przykład aplikacji, bibliotek, systemu operacyjnego. Zadaniem interfejsu programowania aplikacji jest dostarczenie odpowiednich specyfikacji podprogramów, struktur danych, klas obiektów i wymaganych protokołów komunikacyjnych.
Definicja API może być niezależna od jego implementacji. Przykładowo, istnieje wiele realizacji API biblioteki standardowej języka C, które współdzielą standardową zewnętrzną funkcjonalność (są to m.in. wersja z systemu BSD oraz wersja z systemu GNU).
Co więcej, istnieją API zdefiniowane w sposób niezależny od danej platformy (systemu operacyjnego, języka programowania), dla których istnieje możliwość wygenerowania API dla specyficznej platformy. Takie interfejsy definiuje się, używając zwykle języków ich opisu.
Przykładowe API to POSIX (API zdefiniowane w języku C) i Windows API (API zdefiniowane w języku C), a w przypadku grafiki 3D – Vulkan (API zdefiniowane dla języka C, z wieloma tzw. bindingami, m.in. dla jęz. C++, jęz. Rust i innych) oraz OpenGL (API zdefiniowane dla wielu języków, m.in. C, C++, Java, Python).
Jednym z typów API, które przebiły się do szerszej świadomości, są API webowe (zwane też internetowymi). Jest to rodzaj API, w których funkcje są udostępniane jako zasób w sieci. Bieżące wersje systemów API webowych pozwalają w bardzo łatwy sposób integrować informacje z sieci z aplikacjami, poszerzając ich funkcje lub umożliwiając współdziałanie (na przykład z sieciami społecznościowymi)".

Podmioty te muszą zostać wcześniej odpowiednio uwierzytelnione celem prawidłowego korzystania z KSeF.

Wszystkie czynności związane z wystawianiem, przekazywaniem i przechowywaniem faktur standaryzowanych dokonywane są za pośrednictwem KSeF. Administratorem danych KSeF jest Szef KAS, który jednocześnie jest podmiotem zobowiązanym do prowadzenia tego systemu. W szczególności KSeF służy do:

- nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania tego systemu,
- powiadamiania podmiotów uprawnionych do korzystania z KSeF o nadaniu lub odebraniu tym podmiotom uprawnień,
- uwierzytelnienia oraz weryfikacji uprawnień do korzystania z systemu,
- wystawiania faktur ustrukturyzowanych,
- dostępu do faktur ustrukturyzowanych,
- otrzymywania faktur ustrukturyzowanych,
- przechowywania faktur ustrukturyzowanych,
- nadawania fakturom ustrukturyzowanym numerów identyfikujących przydzielanych w systemie,
- analizy i kontroli prawidłowości danych nadsyłanych w fakturach ustrukturyzowanych,
- powiadamiania uprawnionych podmiotów o:
  a) dacie i czasie wystawienia faktury ustrukturyzowanej, a także numerze identyfikującym wraz z datą i czasem jego przydzielenia,
  b) dacie i czasie odrzucenia faktury,
  c) braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej w przypadku chwilowej niedostępności KSeF,
- powiadamiania nieuprawnionych podmiotów o braku dostępu do KSeF (art. 106nd ust. 2 u.p.t.u.).

Z przyczyn niezawinionych po stronie Szefa KAS mogą wystąpić braki w dostępie do KSeF z powodów technicznych, organizacyjnych lub informatycznych. W przypadku braku dostępu do KSeF każdorazowo MF zamieszcza na właściwej stronie internetowej BIP komunikat o niedostępności do KSeF.

Przepisy przewidują również okres przechowywania faktur ustandaryzowanych w KSeF. Podatnicy niestosujący faktur ustandaryzowanych są zobowiązani przechowywać faktury wraz z właściwymi ewidencjami dla celów rozliczania podatku aż do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podstawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat, licząc od końca roku, w którym minął termin zapłaty podatku. Dla faktur ustandaryzowanych przewidziano jednak inny termin przechowywania faktur w KSeF. Faktury ustandaryzowane przechowywane są w tym systemie przez 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione[147]. Termin ten jest stosunkowo długi i większość faktur ustandaryzowanych będzie przechowywana właśnie przez ten okres. Jednak mogą zdarzyć się sytuacje, w których okres 10 lat nie wystarczy do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sytuacja taka będzie mieć miejsce w przypadku wszczęcia w stosunku do podatnika postępowania karnego skarbowego, które nie zostanie zakończone w terminie 10 lat. W takim przypadku termin przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie dłuższy niż 10 lat. W takiej sytuacji podatnik po okresie 10 lat, w trakcie których faktury ustandaryzowane przechowywane są w KSeF, zobowiązany jest przechowywać faktury w dalszym ciągu, aż do całkowitego upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego[148]. Po upływie okresu 10 lat, w trakcie których faktury przechowywane są w KSeF, podatnik w sytuacji dalszego biegu terminu przedawnienia zobowiązany jest przechowywać faktury samodzielnie w podziale na okresy rozliczeniowe. Sposób i forma przechowywania faktur muszą zapewnić łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność faktur aż do całkowitego upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podatnicy posiadający siedzibę na terytorium kraju są obowiązani przechowywać faktury na terytorium kraju. Jednak faktury mogą być przechowywane poza terytorium kraju, jeżeli zachowane są w formie elektronicznej i w sposób umożliwiający organom KAS dostęp do nich on-line. Ponadto podatnicy w okresie przechowywania faktur samodzielnie są zobowiązani zapewnić organom KAS natychmiastowy dostęp do faktur papierowych oraz możliwość bezzwłocznego poboru i przetwarzania danych zawartych w fakturach elektronicznych (art. 112aa u.p.t.u.). Po upływie wymaganych okresów i spełnieniu wymogów faktury będą przechowywane we właściwy sposób aż do całkowitego upływu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych wynikających z tych faktur.

Do przepisów dotyczących KSeF wydano rozporządzenie wykonawcze, w którym określono: podmioty uprawnione do korzystania z KSeF, sposoby nadawania i odbierania

[147] Art. 112aa ust. 1 u.p.t.u.: „Faktury ustrukturyzowane są przechowywane w Krajowym Systemie e-Faktur przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione. Przepisów art. 112 i art. 112a nie stosuje się".

[148] Art. 112aa ust. 2 u.p.t.u.: „Po upływie okresu przechowywania faktur, o którym mowa w ust. 1, podatnik przechowuje faktury ustrukturyzowane poza Krajowym Systemem e-Faktur do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepisy art. 112 i art. 112a stosuje się odpowiednio".

uprawnień do korzystania z tego systemu, metody uwierzytelniania podmiotów korzystających z systemu, a także dane faktury ustrukturyzowanej, których podanie umożliwia dostęp do niej w systemie[149].

Pod pojęciem uprawnień do korzystania z KSeF rozumie się prawo do:

- nadawania, zmiany lub odbierania tych uprawnień[150],
- wystawiania lub dostępu do faktur ustrukturyzowanych[151],
- wystawiania faktur przez podmiot nabywający towary lub usługi od podatnika, jeżeli ten podmiot i podatnik wcześniej zawarli umowę w sprawie wystawiania faktur w imieniu i na rzecz tego podatnika, określając procedurę zatwierdzania poszczególnych faktur[152].

Nadawanie, zmiana lub odbieranie uprawnień do korzystania z KSeF są dokonywane za pomocą oprogramowania interfejsowego. Dokonanie wymienionych czynności wymaga podania:

- NIP podatnika,

[149] § 1 r.k.KSeF: „Rozporządzenie określa:
1) rodzaje uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur;
2) sposoby nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur oraz wzór zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu tych uprawnień;
3) sposoby uwierzytelnienia podmiotów korzystających z Krajowego Systemu e-Faktur;
4) dane faktury ustrukturyzowanej, których podanie umożliwia dostęp do tej faktury w Krajowym Systemie e-Faktur".

[150] § 2 ust. 2 r.k.KSeF: „Uprawnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, posiadają:
1) podatnik;
2) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;
3) osoba fizyczna wskazana przez:
a) podatnika,
b) podmiot, o którym mowa w art. 106c pkt 1 ustawy,
c) jednostkę samorządu terytorialnego jako przedstawiciel samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego,
d) grupę VAT jako przedstawiciel członka grupy VAT".

[151] § 2 ust. 3 i 4 r.k.KSeF:
„3. Uprawnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 2, posiadają:
1) podatnik;
2) podmiot wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT;
3) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;
4) osoba fizyczna, o której mowa w ust. 2 pkt 3 lit. c i d;
5) osoba fizyczna wskazana przez:
a) podatnika,
b) podmiot, który został wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT,
c) podmiot, o którym mowa w art. 106c ustawy,
d) osobę fizyczną, o której mowa w ust. 2 pkt 3 lit. c i d.
4. Uprawnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 2, posiadane przez podmiot wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT są również uprawnieniami osób fizycznych wskazanych przez ten podmiot".

[152] § 2 ust. 5 r.k.KSeF: „Uprawnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, posiada wskazany przez podatnika nabywca towarów lub usług oraz podmioty uprawnione przez tego nabywcę do wystawiania faktur ustrukturyzowanych".

- danych podmiotu lub danych osoby fizycznej:
  a) NIP podmiotu albo numeru PESEL osoby fizycznej,
  b) imienia i nazwiska osoby fizycznej lub nazwy podmiotu,
  c) daty urodzenia osoby fizycznej, jeżeli nie podano NIP ani PESEL,
  d) numeru i serii dowodu osobistego lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby fizycznej wraz z krajem jego wydania, jeżeli osoba nie posiada NIP ani PESEL,
  e) danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny uprawnionej osoby fizycznej, jeżeli podpis nie zawiera NIP ani PESEL,
- rodzaju uprawnienia;
- informacji, czy podmiot lub osoba fizyczna jest przedstawicielem podatkowym[153].

Korzystanie z KSeF wymaga każdorazowego uwierzytelniania. Uwierzytelnienia można dokonać na cztery sposoby:

- kwalifikowanym podpisem elektronicznym,
- kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną,
- podpisem zaufanym,
- wygenerowanym przez KSeF ciągiem znaków alfanumerycznych.

Wygenerowanie przez KSeF ciągu znaków alfanumerycznych możliwe jest po wcześniejszym zalogowaniu do systemu za pomocą kwalifikowanego podpisu elektronicznego, kwalifikowanej pieczęci elektronicznej lub podpisu zaufanego.

[153] § 3 ust. 3 i 4 r.k.KSeF:
„3. Nadanie, zmiana lub odebranie uprawnienia do wystawiania faktur ustrukturyzowanych przez osobę fizyczną uprawnioną przez podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy, wymaga podania:
1) numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podmiotu, o którym mowa w art. 106c pkt 2 ustawy, lub urzędu obsługującego podmiot, o którym mowa w art. 106c pkt 1 ustawy, oraz
2) danych, o których mowa w ust. 2 pkt 2 lit. b–e
4. Nadanie, zmiana lub odebranie uprawnień osobom fizycznym, o których mowa w § 2 ust. 2 pkt 3 lit. c i d oraz ust. 3 pkt 5 lit. d, wymaga podania danych, o których mowa w ust. 2 pkt 1–3, oraz numeru identyfikacji podatkowej (NIP) odpowiednio:
1) samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego;
2) członka grupy VAT".

System każdorazowo weryfikuje posiadane uprawnienia przed korzystaniem z KSeF[154].

Wreszcie w ramach umożliwienia dostępu do wystawionych faktur ustrukturyzowanych dostęp do KSeF jest możliwy po podaniu:

- numeru faktury,
- NIP lub innego identyfikatora kupującego albo informacji o braku identyfikatora,
- imienia i nazwiska lub nazwy kupującego albo informacji o braku tych danych,
- kwoty należności ogółem (§ 6 r.k.KSeF).

W ramach korzyści z korzystania z faktur ustrukturyzowanych przewidziano krótszy termin zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym, który skrócono do 40 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia. Przesłanką zastosowania krótszego terminu zwrotu jest łączne spełnienie następujących warunków:

- podatnik wystawiał faktury ustrukturyzowane,
- kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nie przekracza 3000 zł,
- podatnik przez kolejne 12 miesięcy przed rozliczeniem, którego dotyczy zwrot:

  a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,

  b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje,

  c) posiadał rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w SKOK-u.

Przyspieszony termin zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym stosuje się również w przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym podatnik oprócz faktur ustrukturyzowanych wystawiał faktury:

- których nie wystawia się w postaci faktury ustrukturyzowanej z powodu braku zgodności z wzorem faktury ustrukturyzowanej, lub
- w przypadku gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro, jeżeli sprzedaż zaewidencjonowano przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Spełnianie wymienionych warunków do zastosowania krótszego 40-dniowego terminu zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym jest każdorazowo weryfikowane przy wykorzystaniu wszelkich zasobów teleinformatycznych Szefa KAS.

3. Wnioski

Zgodnie z zaleceniami *Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT*[155] postulowano wprowadzenie w krajach członkowskich CRF. W Zielonej księdze opracowano dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług, polegające na:

- stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji otrzymanych danych przez administrację podatkową[156],
- wystawianiu elektronicznych faktur i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi[157].

Odnośnie do drugiego modelu, polegającego na wprowadzeniu obowiązku wysyłania faktur elektronicznych w ustandaryzowanej formie do wspólnej hurtowni bazy danych, praktyka poszczególnych państw członkowskich wypracowała dodatkowo drugą wersję tego modelu, w którym organy podatkowe państwa członkowskiego akceptują fakturę po wystawieniu jej przez sprzedawcę, nadają specjalny unikatowy numer lub też przyjmują tę fakturę do zasobów bazy danych bez odrębnej akceptacji.

Pierwszy model, polegający na obowiązkowym przesyłaniu przez podatników zbioru informacji w ustrukturyzowanej formie do wspólnej hurtowni danych, został wprowadzony kilka lat temu i po wielu zmianach przyjął obecną formę plików JPK_VAT. Regulacje dotyczące wysyłania pierwszych plików JPK wprowadzono mocą art. 1 pkt 130 z.o.p.2015. Na

[154] § 5 ust. 2 r.k.KSeF: „W przypadku kwalifikowanych podpisów elektronicznych niezawierających numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL podatnika będącego osobą fizyczną, uwierzytelnienie oraz weryfikacja posiadanych uprawnień są możliwe również po zgłoszeniu danych unikalnych identyfikujących ten podpis, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w zawiadomieniu, o którym mowa w § 4".
§ 4 r.k.KSeF:
„1. W przypadku podatników lub podmiotów niebędących osobami fizycznymi, nieposiadających możliwości uwierzytelnienia się w sposób, o którym mowa w § 5 ust. 1, nadawanie lub odbieranie uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur jest dokonywane przez złożenie w postaci papierowej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.
1a. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur może być uprawniona jedna osoba fizyczna.
1b. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do nadawania lub odbierania uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur w przypadku:
1) samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego;
2) członków grupy VAT.
2. Wzór zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur określa załącznik do rozporządzenia".

[155] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[156] „Podatnik przekazuje z góry określone dane na temat transakcji w uzgodnionym formacie do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp, bezpośrednio lub niemal natychmiast na żądanie, miałby organ podatkowy. Niektóre państwa członkowskie poszły w tym kierunku i takie rozwiązanie nie stworzyło większych problemów. Model ten nie zapobiega jednak oszustwom wykorzystującym mechanizm «znikającego podatnika»: w przypadku zniknięcia podatnika, znika również jego hurtownia danych VAT. Pozwala jednak na szybsze wykrycie tego rodzaju oszustw" (pkt 5.4.1).

[157] „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne" (pkt 5.4.1).

samym początku, od 1.01.2016 r., podatnicy zobowiązani byli przesyłać pliki JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego, następnie obowiązek ich przekazywania został wprowadzony mocą art. 1 pkt 5 z.o.p.2016. Duże przedsiębiorstwa miały obowiązek raportowania danych w formacie JPK od 1.07.2016 r. W odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw ustawa wprowadziła wymóg przekazywania plików JPK od 1.01.2017 r., natomiast mikroprzedsiębiorcy rozpoczęli ich obowiązkowe wysyłanie 1.01.2018 r.[158] W tym czasie pliki JPK funkcjonowały niezależnie od deklaracji VAT-7, co oznaczało, że podatnicy mieli obowiązek w tym samym terminie wysłać pliki JPK oraz deklarację VAT-7. Następnie mocą art. 1 pkt 17 z.u.p.t.u.2019 dokonano kolejnej zmiany polegającej na likwidacji deklaracji VAT-7 oraz plików JPK i zastąpieniu ich plikami JPK_VAT. W stosunku do dużych podatników wprowadzono obowiązek składania plików JPK_VAT z dniem 1.04.2020 r.; dla małych podatników obowiązek ten powstał 1.07.2020 r. Ostatecznie z tą datą wprowadzono w Polsce pierwszy postulowany w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT model CRF*[159]. Model ten funkcjonuje w naszym kraju i patrząc z perspektywy czasu, od chwili jego wprowadzenia jest regularnie modernizowany poprzez wprowadzanie kolejnych obowiązkowych informacji przesyłanych do wspólnej hurtowni danych.

Niezależnie od stworzenia pierwszego modelu CRF opisanego w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT*[160], polegającego na wprowadzeniu powszechnego obowiązku wysyłania plików JPK_VAT do wspólnej hurtowni danych, 1.01.2022 r. wprowadzono w życie KSeF, będący odpowiednikiem drugiego modelu CRF postulowanego w tej księdze. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.01.2022 r. miała powstać nowa hurtownia danych, do której przesyłane są e-faktury zwane fakturami ustrukturyzowanymi. Faktury ustrukturyzowane wystawiane są zgodnie z ujednoliconym wzorem przez sprzedawcę, który następnie przesyła te faktury do KSeF. W systemie tym faktury ustrukturyzowane sprawdzane są pod kątem formalnym i rachunkowym, po czym nadawany jest im specjalny numer. Z chwilą pobrania przez kupującego faktur zostają one oficjalnie wprowadzone w obieg. Podstawowymi zadaniami Szefa KAS są: gromadzenie, przechowywanie przez okres 10 lat faktur ustrukturyzowanych oraz kontrola i analiza zebranych danych celem kształtowania zobowiązań podatkowych przez organy KAS. Wprowadzone przepisy w całości odzwierciedlają postulowany w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT drugi model*[161].

[158] A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*", Przedsiębiorczość i Zarządzanie, nr 18/7/II 2017, s. 81-100, s. 88: „Od 1 lipca 2016 r. systematycznie powiększany jest krąg przedsiębiorców i podatników zobowiązanych do comiesięcznego przekazywania pliku JPK_VAT (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT) oraz do przekazywania plików JPK na żądanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zaplanowano, iż od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgowość w formie elektronicznej, przekazują pozostałe struktury JPK na żądanie organów podatkowych"; zob. też art. 6 z.o.p.2016.

[159] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[160] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

Konstatując, od 1.01.2022 r. w Polsce funkcjonują obydwa modele postulowane w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT*[162], przy czym ostatecznie zdecydowano się na wprowadzenie drugiego modelu polegającego na akceptacji faktur ustrukturyzowanych przez organy KAS przed ich oficjalnym wprowadzeniem w obieg. Jak wspomniano, praktyka poszczególnych krajów wprowadziła dwa warianty drugiego modelu CRF. Pierwszy polegający tylko na zgłoszeniu do wspólnej hurtowni danych, do której przesyłane są faktury ustrukturyzowane, oraz drugi polegający na oficjalnej akceptacji wystawionych przez sprzedawców e-faktur przed wprowadzeniem ich w obieg. W Polsce zdecydowano się na bezpieczniejszy dla Skarbu Państwa model polegający na akceptacji i nadawaniu specjalnego numeru e-fakturom po dokonanej weryfikacji przed wprowadzeniem ich w obieg. W ten sposób zdublowano czynności podatników oraz pracowników zatrudnionych w urzędach obsługujących organy KAS poprzez wprowadzenie dwóch strumieni danych celem stworzenia dwóch baz danych o podatnikach. Założeniem *Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT*[163] było stworzenie w każdym kraju członkowskim jednej bazy danych o podatnikach otrzymującej informacje na podstawie wysyłanych faktur ustrukturyzowanych bądź na podstawie zbiorów danych przesyłanych w formie plików JPK_VAT. Kraje członkowskie miały dokonać wyboru metody gromadzenia danych celem stworzenia wspólnej hurtowni informacji o podatnikach. W Polsce na skutek wieloetapowego wprowadzania JPK_VAT oraz jednoczesnego wprowadzenia faktur ustrukturyzowanych doprowadzono do funkcjonowania obydwu modeli CRF postulowanych w *Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT*[164]. Jednoczesne funkcjonowanie obydwu zbiorów wydaje się zbędne, tym bardziej że obydwa modele wykazują wady. Docelowo w Polsce powinien funkcjonować jeden model CRF, umożliwiający przekazywanie wszystkich istotnych informacji do wspólnej hurtowni danych celem analizy i kontroli tych danych przez organy KAS.

W pierwszym modelu, opartym na plikach JPK_VAT, nie zapewniono obowiązku wysyłania wszystkich istotnych danych do wspólnej hurtowni danych. Podatnicy nie zostali zobowiązani m.in. do przesyłania informacji związanej z przedmiotem sprzedaży, która jest bardzo ważna, celem wykrycia zorganizowanych grup przestępczych tworzących karuzele podatkowe polegające na obrocie tymi samymi towarami i usługami.

Przychodząc do analizy drugiego modelu CRF, związanego z fakturami ustrukturyzo-

[161] „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne" (pkt 5.4.1).

[162] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[163] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

[164] Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

wanymi, wskazać należy, że w tym modelu informacje dotyczące przedmiotu sprzedaży są przekazywane do wspólnej hurtowni danych wespół ze wszystkimi innymi informacjami zawartymi na fakturach. Podstawowa wada systemu opartego na przesyłaniu plików JPK_VAT została wyeliminowana. Jednak problemem funkcjonowania KSeF jest jego fakultatywny charakter. Od 1.01.2022 r. KSeF wespół z fakturami ustrukturyzowanymi jest systemem dobrowolnym, co oznacza, że podatnicy mogą, ale nie muszą, z niego korzystać. Celem zagwarantowania korzystania z tego systemu przez jak najszerszą grupę podatników wprowadzono pewne korzyści związane z wystawianiem faktur ustrukturyzowanych. Przede wszystkim polegają one na możliwości otrzymania zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym w krótszym terminie niż dotychczas, ponieważ okres ten skrócono z 60 dni do 40. Jednak zachęta do korzystania z faktur ustrukturyzowanych jest niewielka. W praktyce oznacza to, że podatnicy będący członkami zorganizowanych grup przestępczych dokonujących oszustw podatkowych, w tym w formie karuzel podatkowych, nie będą korzystać z faktur ustrukturyzowanych i przesyłać ich do KSeF, ponieważ ich celem jest pozostanie niewykrytymi przez organy KAS. Zachęta w postaci krótszego okresu oczekiwania na zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest nieznaczna i z całą pewnością nie doprowadzi do dobrowolnego stosowania KSeF oraz wystawiania faktur ustrukturyzowanych przez tych podatników. Podatnicy tworzący zorganizowaną grupę przestępczą konstruują ją w ten sposób, by stać się niewidocznymi dla organów KAS. Wszelkie systemy mające na celu wykrycie zorganizowanych grup przestępczych są przez takie podmioty zwalczane lub omijane. Zorganizowane grupy przestępcze otrzymujące nienależny zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym doprowadzają do otrzymania tego zwrotu poprzez fikcyjne czynności gospodarcze. Nie ma dla nich większego znaczenia, czy otrzymują zwrot w terminie 60 dni, czy 40, ponieważ różnica 20 dni jest dla nich nieistotna. Głównym celem ich działalności jest pozostawanie w ukryciu poprzez tworzenie niewidocznych dla organów KAS połączeń pomiędzy nimi. W tym celu zakładają podmioty zwane buforami, które mają zapewnić im niewykrywalność. Biorąc pod uwagę, że nadrzędnym celem ich działalności jest otrzymywanie nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz jednoczesne pozostawanie w ukryciu, żadna zorganizowana grupa przestępcza dokonująca oszustw podatkowych nie zdecyduje się na dobrowolne stosowanie faktur ustrukturyzowanych, których celem jest przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Obecny kształt przepisów wprowadzający podwójny system gromadzenia danych przez organy KAS, zarówno w formie plików JPK_VAT, jak i faktur ustrukturyzowanych, przy jednoczesnym dobrowolnym charakterze KSeF uznać należy za nieprawidłowy. Zgodnie z zapewnieniami i publikacjami internetowymi przedstawicieli Ministerstwa Finansów w 2024 r.

obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych ma być powszechny[165]. Oznacza to, że fakultatywny charakter KSeF zostanie wyeliminowany i wszyscy podatnicy zostaną zobowiązani do stosowania faktur ustrukturyzowanych, a także przesyłania ich do KSeF celem analizy i kontroli, mających za zadanie wymuszenie kształtowania zobowiązań podatkowych zgodnie z normami prawa materialnego. Plany wprowadzenia obowiązkowego KSeF w 2024 r. zakładają wdrażanie tego systemu wieloetapowo. Najprawdopodobniej pierwszą grupą zobowiązaną do obowiązkowego stosowania faktur ustrukturyzowanych będą podatnicy osiągający znaczne obroty, a następnie podatnicy osiągający mniejsze obroty, tak by wreszcie objąć tym obowiązkiem wszystkich podatników. W ten sposób wprowadzono obecne przepisy dotyczące plików JPK_VAT. Docelowo jednak obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych zostanie upowszechniony względem wszystkich podatników, co oznacza, że zgodnie z prognozami w 2024 r. zorganizowane grupy przestępcze również będą objęte obowiązkiem stosowania tych faktur. Obecna wada polegająca na dobrowolnym charakterze KSeF zostanie ostatecznie wyeliminowana. Skutkiem zamierzonych planów w trakcie 2024 r. w Polsce ostatecznie zostaną wprowadzone dwa modele CRF, które będą miały charakter obligatoryjny: pierwszy oparty na plikach JPK_VAT oraz drugi na fakturach ustrukturyzowanych. W przyszłości, po wprowadzeniu obydwu obligatoryjnych systemów, brak będzie uzasadnienia dla funkcjonowania modelu CRF opartego na obowiązku przesyłania zbioru danych w formie plików JPK_VAT. Wspólna hurtownia wszystkich danych tworzona będzie na podstawie faktur ustrukturyzowanych i zawierać będzie wszystkie informacje wynikające z e-faktur, obejmujące również przedmiot sprzedaży. Hurtownia danych powstała na podstawie faktur ustrukturyzowanych, zawierająca wszystkie istotne informacje wynikające z faktur, pozwoli organom KAS na przeprowadzanie analizy i kontroli tych danych w skuteczniejszy sposób niż obecna baza danych utworzona na podstawie plików JPK_VAT.

Dofinansowanie: niniejsza praca nie była w żaden sposób dofinansowana.

Bibliografia załącznikowa:

Literatura:

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *„Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego”,* Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

[165] Comarch, *KSeF,* https://www.comarch.pl/krajowy-system-e-faktur-ksef/co-to-jest-ksef-faq/, dostęp: 16.05.2023 r.: „Zgodnie z informacjami dostępnymi na stronie Ministerstwa Finansów KSeF nie jest jeszcze obligatoryjny. Aktualnie od stycznia 2022 roku przedsiębiorcy mogą z niego korzystać dobrowolnie. Z decyzji Komisji Europejskiej wynika, że system będzie obowiązkowy w Polsce dopiero od 1 stycznia 2024 r. Komisja Europejska skierowała już do Rady UE projekt decyzji derogacyjnej, która upoważnia Polskę do wdrożenia obowiązkowego systemu e-fakturowania”.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *„Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczona zjawiska pustych faktur”,* Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 513 2018, s. 88-98.

Ćwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *„Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*", Przedsiębiorczość i Zarządzanie, nr 18/7/II 2017, s. 81-100.

Drewniak Z., Majewski P., Płókarz R., Tokarski A., *„Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*", Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2016.

Dowgier R., Etel L. Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Treszner K., *„Ordynacja podatkowa. Komentarz*", Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Fornalik J., Ziętek J., *„Rewolucja technologiczna w podatkach”,* Krytyka Prawa, 2 tom (11) 2019, s. 62-74.

Góralska J., *„Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*" , Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 4 (88) 2017, s. 263-271.

Jabłoński A., Kuczyńska M., Pietrzak Z., Wnuk-Pel T., *„Oczekiwany wpływ implementacji zintegrowanego systemu informatycznego na jakość informacji – studium przypadku*", Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 89 (145) 2016, s. 55-75.

Jendraszczyk M., *„Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK_VAT – skutki dla podatników”*, Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2 (282) 2020, s. 19-22.

Modzelewski W., *„Podatek od towarów i usług refleksje na 2019 r.”,* Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2019.

Modzelewski W., *„Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?”,* Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2015.

Oleśniewicz J., *„JPK - wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej”*, Rachunkowość, 8/2016, s. 17-22.

Pałys A., Daniek Ł., *„Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?”,* Przegląd Podatkowy, 11/2018, s. 35-40.

Pauch D., *„Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej”,* Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, 1/2016, s. 621-629.

Schneider K., Schneider K., *„Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego”,* Ekonomiczne Problemy Usług, 2 (131)/2018, s. 323-330.

Sebastianka B., *„Karuzela podatkowa – mechanizmy i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT*", Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku, Tom XXIV 2017, s. 285-297.

Szymanek P., *„Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*", Kancelaria Prawna i Podatkowa, Warszawa 2019.

Voss G., *„Jednolity Plik Kontrolny - koszty i korzyści cyfryzacji*", Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 4 (88)/2017, s. 185-195.

Akty normatywne:

Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT - W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, (Dz.U.UE.C.2011.318.87).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur Dz.U. 2021 poz. 2481

Publikacje internetowe:

Comarch, *KSeF,* https://www.comarch.pl/krajowy-system-e-faktur-ksef/co-to-jest-ksef-faq/, dostęp: 16.05.2023 r.

Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Interfejs_programowania_aplikacji, dostęp: 2.05.2023 r.

Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/XML, dostęp: 2.05.2023 r.

Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Zielona_księga, dostęp: 7.05.2023 r.

Summary:

Following the recommendations of the Green Paper on the future of VAT, Central Registers of Invoices have been established in many EU countries. The Green Paper developed two models to combat and eliminate VAT fraud more effectively:

- creating one common data warehouse, as well as introducing the obligation to send strictly selected data in the appropriate format to this data warehouse by all taxpayers for verification of the received data by the tax administration,
- issuing electronic invoices and sending them to the central database of the tax administration for further checking and verification of the data received and simultaneous sending of invoices by the taxpayer to his contractor.

JPK_VAT files sent to the common data warehouse are the equivalent of the first model, while KSeF is the equivalent of the second CRF model. The functioning of both models in Poland at the same time seems redundant.

Bartosz Gryziak
Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski),
Master Universitario in Diritto italiano (Università degli Studi di Catania)

Harmonizacja a różnorodność systemów podatkowych na przykładzie rozbieżności hybrydowych w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego w VAT

W założeniu harmonizacja w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej powinna usunąć niezgodności między ogólnymi podatkami obrotowymi pobieranymi w poszczególnych państwach członkowskich. Przedstawiona analiza dowodzi i obrazuje, że cel ten nie jest w pełni osiągnięty – w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w pewnym stopniu występują rozbieżności hybrydowe (tj. takie, które pozwalają na osiągnięcie nienależnych korzyści podatkowych poprzez wykorzystanie różnic w systemach prawnopodatkowych zainteresowanych jurysdykcji). Analiza wskazuje, iż rozbieżności te mogą mieć swoje źródło w różnorodności systemów prawnopodatkowych, tj. sposobów myślenia o prawie podatkowym, w Unii Europejskiej.

1. Problem badawczy

Polityczne przedsięwzięcie, jakim jest utworzenie jednego, wspólnego rynku wewnętrznego w Unii Europejskiej, dało asumpt do sformułowania i realizacji postulatu harmonizacji opodatkowania w państwach członkowskich – przyjmuje się, bowiem, że warunkiem prawidłowego funkcjonowania tego rynku jest usunięcie zaburzeń, jakie mogłyby wynikać z rozbieżności zasad podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich. Ze względu na intensywność oddziaływania na dokonywany w ramach tego rynku obrót towarami i usługami, postulat harmonizacji opodatkowania dotyczy przede wszystkim podatków pośrednich (choć zaznaczyć należy, że w mniejszym, ale stale wzrastającym stopniu odnosi się także do opodatkowania bezpośredniego). W myśl art. 113 TFUE[166] istotą rzeczonej harmonizacji jest zbliżenie ustawodawstw podatkowych państw członkowskich w stopniu, jaki jest niezbędny do (a) zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz (b) uniknięcia zakłóceń konkurencji. Rezultatem harmonizacji nie jest zatem unifikacja (tj. stworzenie jednego systemu podatkowego), lecz jedynie usunięcie dysonansów występujących w różnorodnych systemach podatkowych.

[166] Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (t.j. Dz. Urz. UE C 2002 z 7.06.2016 r., s. 47 ze zm.)

Przeciwieństwem harmonizacji jest występowanie rozbieżności hybrydowych. Pojęcie to, co prawda, zostało wypracowane w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże jego istota jest wspólna wszystkim podatkom: mowa o takich rozbieżnościach w zasadach opodatkowania mających zastosowanie w różnych jurysdykcjach podatkowych w odniesieniu do tego samego zdarzenia gospodarczego, które prowadzą do osiągania przez podatników korzyści podatkowych[167], które pomimo formalnej zgodności z obowiązującym prawem materialnie godzą w podstawową wartość systemu podatkowego, tj. sprawiedliwy (tzn. zgodny z zasadą zdolności płatniczej) rozdział ciężaru podatkowego między interesariuszy. Przykład stanowi podwójne nieopodatkowanie wynikające z przyjęcia w zainteresowanych jurysdykcjach odmiennych zasad rozgraniczenia ich władztwa podatkowego, w wyniku czego żadna z tych jurysdykcji nie uważa się za uprawnioną do opodatkowania danego zdarzenia gospodarczego.

Analizie poddano następujący problem badawczy: czy w ramach wspólnego (tj. w założeniu zharmonizowanego) systemu podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej występują rozbieżności hybrydowe w powyższym znaczeniu? Celem badania jest zobrazowanie problemów, jakie ujawniły się w związku z próbami harmonizacji VAT w Unii Europejskiej, a są nierozerwalnie związane z różnorodnością systemów prawnopodatkowych w państwach członkowskich UE. Odpowiedzi na zadany problem poszukiwano metodą prawnoporównawczą, przy czym analizę zawężono do kwestii prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ stanowi ono cechę dystynktywną konstrukcji VAT. Poniżej omówiono przykładową, zidentyfikowaną rozbieżność hybrydową w VAT.

2. Istota prawa do odliczenia podatku naliczonego a różnorodność systemów prawnopodatkowych

Opodatkowanie wartości dodanej w danej fazie obrotu możliwe jest właśnie poprzez mechanizm umożliwiający pomniejszenie kwoty podatku należnego z tytułu tej fazy obrotu, tj. od dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika VAT (tzw. podatek „na wyjściu"), o kwotę podatku naliczonego we wcześniejszych fazach obrotu, tj. zapłaconego przez tego podatnika w ramach nabywania towarów i usług bezpośrednio lub pośrednio wykorzystywanych na potrzeby dokonywanych przez niego dostaw towarów lub świadczenia usług (tzw. podatek „na wejściu"). O ile formalnie przedmiotem opodatkowania VAT jest każda czynność podlegająca opodatkowaniu, tj. dostawa towarów lub świadczenie

[167] W zakresie *an (tj. samego powstania, ew. jego opóźnienia) et quantum (tj. zawyżenia lub zaniżenia wartości) debeatur (tj. długu: odpowiednio zobowiązania podatkowego definitywnego lub niedefinitywnego, względnie zobowiązania płatniczego, albo przeciwieństwa w postaci nadpłaty, a nawet dalej idącego prawa do zwrotu podatku).*

usług za wynagrodzeniem, o tyle dopiero nadwyżka podatku należnego nad naliczonym świadczy o wystąpieniu wartości dodanej w danej fazie obrotu, która jest ekonomicznym przedmiotem opodatkowania VAT – i dopiero w takiej sytuacji powinno dojść do powstania zobowiązania podatkowego. Zaznaczyć przy tym należy, iż VAT, jako podatek obrotowy, teoretycznie powinien obciążać każdą czynność podlegającą opodatkowaniu z osoba, niemniej ze względów prakseologicznych rozliczenie VAT ma charakter zagregowany, tj. zobowiązanie podatkowe powstaje nie w odniesieniu do pojedynczej czynności, lecz za okres podatkowy (co do zasady, ogół podatku należnego, jaki stał się wymagalny w tym okresie podatkowym może być pomniejszony o ogół podatku naliczonego, co do którego w tym okresie powstało prawo do odliczenia).

2.1. Przesłanki prawa do odliczenia podatku naliczonego

W judykaturze TSUE wyróżnia się przesłanki materialne i formalne powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego, przy czym niedochowanie wymogów formalnych nie powinno – w ocenie TSUE – stanowić samodzielnej podstawy zakwestionowania prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli naruszenie to nie uniemożliwia weryfikacji przesłanek materialnych. W odniesieniu do przesłanek materialnych wyróżnia się: (1) wymagalność podatku należnego od dostawy towarów lub świadczenia usług nabywanych przez podatnika VAT (zatem towar lub usługa muszą (a) zostać nabyte od innego podatnika VAT, (b) podlegać stawce VAT wywołującej efektywne opodatkowanie, tj. kwotę podatku, która ponadto (c) stała się wymagalna w rozumieniu dyrektywy VAT) oraz (2) wykorzystanie nabytych towarów i usług dla potrzeb dostaw towarów i świadczenia usług przez tego podatnika (zatem towar lub usługa muszą zostać (a) nabyte przez podatnika VAT działającego w takim charakterze oraz (b) najpierw przeznaczone przez tego podatnika, a następnie faktycznie wykorzystane przez niego na potrzeby czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego w rozumieniu dyrektywy VAT[168]). W odniesieniu do przesłanek formalnych wskazuje się przede wszystkim na (3) konieczność udokumentowania czynności nabycia towaru lub usługi odpowiednią fakturą – prawidłową zarówno pod względem formalnym, jak i materialnym (przedmiotowo, co do ilości i rodzaju świadczenia, i podmiotowo, tj. co do stron transakcji).

Już na etapie zarysowanych powyżej, ogólnych przesłanek prawa do odliczenia podatku naliczonego ujawniają się różnice we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej.

[168] Dyrektywa Rady 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.).

W zakresie przesłanki nr 1, wskazać należy iż pojęcie wymagalności podatku, którym posługuje się dyrektywa VAT, nie jest ekwiwalentne momentowi powstania obowiązku podatkowego, którym posługuje się polski ustawodawca, lecz terminowi zapłaty zobowiązania podatkowego – różnica ta nie wpływa jednak na możliwość uzyskania korzyści podatkowej (a wręcz przeciwnie umożliwia dobrowolną wcześniejszą zapłatę zobowiązania podatkowego przez podatnika, zob. np. zaliczka za ostatni miesiąc lub kwartał danego roku kalendarzowego we Włoszech[169]). O ile rozbieżność taka nie przekłada się w istotny sposób na prawo do odliczenia podatku naliczonego (podatek ten powstaje zawsze w określonym w dyrektywie VAT momencie wymagalności, bez względu na to, jakim pojęciem posługuje się prawodawca krajowy), o tyle obrazuje, że już tak podstawowe pojęcia nauki prawa podatkowego, jak obowiązek podatkowy, są przedmiotem rozbieżności między poszczególnymi systemami prawnopodatkowymi w Unii Europejskiej (w istocie w dyrektywie VAT nie występuje obowiązek podatkowy rozumiany w taki sposób, jak ma to miejsce w Polsce).

W zakresie przesłanki nr 2, wskazać należy, iż rozumienie związku nabywanych towarów lub usług z dokonywanymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu może wbrew pozorom przejawiać się rozmaicie, czego dowodem jest przedstawiona w pkt 3 rozbieżność hybrydowa. Różnice te mają kluczowe znaczenie dla powstawania rozbieżności hybrydowych, ponieważ decydują o tym, czy w danym państwie może przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdy dana czynność nie będzie efektywnie opodatkowana w drugim (dojdzie więc do podwójnego nieopodatkowania i wynikającej z tego korzyści podatkowej sprzecznej z podstawowymi wartościami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej).

W zakresie przesłanki nr 3, wskazać należy, iż wśród państw członkowskich Unii Europejskiej wskazać można na całe kontinuum przyjmowanych podejść: od tych, które charakteryzują się daleko idącym formalizmem, realizując postulat praworządności formalnej, rozumianej jako ścisłe przestrzeganie wymogów ustawy (typowe np. dla Niemiec, Austrii, ale też Polski), do tych, które charakteryzują się bardziej elastycznym podejściem, realizując postulat praworządności materialnej, rozumianej jako osiągnięcie celów ustawy (typowe, co do zasady, dla reszty Unii Europejskiej, w szczególności dla państw romańskich i skandynawskich). Różnice te, co do zasady, nie stanowią jeszcze – same w sobie – różnic hybrydowych (mogą bowiem wpływać na moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego), to warto je omówić, ponieważ również obrazują różnorodność systemów prawnopodatkowych. Co więcej, warto mieć je na uwadze w kontekście postulatów deregulacji prawa podatkowego.

[169] Szerzej ten problem omówiono w B. Gryziak, Powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność podatku oraz powstanie zobowiązania podatkowego w VAT w kontekście sprawy C-855/19 (analiza porównawcza), Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 7/2021, s. 19–30.

2.2. Różne kultury prawne w ramach wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

W Polsce (ale np. też w Niemczech, czy Austrii) przyjmuje się, że wraz ze spełnieniem przesłanki nr 1 powstaje podatek naliczony, natomiast dopiero wraz ze spełnieniem przesłanki nr 2 i nr 3 powstaje prawo do jego odliczenia. W konsekwencji, jeżeli otrzymanie towaru lub usługi, z jednej strony, oraz faktury, z drugiej, następują w dwóch różnych okresach podatkowych, to dopiero w tym późniejszym okresie, tj. w którym obie te przesłanki są już spełnione, powstaje i może być wykonywane prawo do odliczenia podatku naliczonego[170].

W niektórych innych państwach członkowskich (np. we Włoszech) przyjmuje się natomiast, że prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje już na skutek spełnienia przesłanek nr 1 i nr 2 (materialnych), natomiast spełnienie przesłanki nr 3 (formalnej) jedynie warunkuje możliwość jego wykonywania. Innymi słowy nie ma znaczenia okres podatkowy, w którym zostanie spełniona przesłanka formalna – znaczenie ma jedynie, czy jest ona spełniona na moment wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego, tj. na dzień ujęcia go w deklaracji podatkowej. Z tej perspektywy, jeżeli podatnik otrzyma fakturę w okresie podatkowym następującym po tym, w którym spełniono przesłanki nr 1 i 2, ale jeszcze w terminie do złożenia deklaracji podatkowej za ten okres, to nie ma przeszkód, aby wykonał prawo do odliczenia podatku naliczonego za ten wcześniejszy okres[171].

Co więcej, w części państw członkowskich Unii Europejskiej obowiązuje roczny okres podatkowy dla celów VAT – z miesięcznymi lub kwartalnymi okresami rozliczeniowymi. Przykładem są wspomniane powyżej Włochy, w których faktura mająca stanowić formalną podstawę prawa do odliczenia podatku naliczonego musi zostać ujęta w ewidencji VAT w terminie do dokonania rozliczenia śródokresowego, w którym prawo to jest wykonywane, i w każdym wypadku w terminie do złożenia deklaracji VAT za rok, w którym prawo to powstało. Dopiero przekroczenie tego terminu skutkuje przesunięciem możliwości wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego na okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym podatnik otrzyma fakturę. Przyjęcie dwustopniowego systemu poboru VAT przekłada się istotnie na okres, w którym prawo do odliczenia podatku naliczonego może być wykonywane „na bieżąco", a nie poprzez korektę wsteczną. We Włoszech do końca 2016 r. możliwe było to do końca drugiego okresu podatkowego (rocznego) następującego po tym, w którym prawo do odliczenia podatku naliczonego powstało – zatem podatnik miał aż do 36 miesięcy, w odniesieniu do których mógł wykonywać prawo do odliczenia podatku naliczonego „na bieżąco". Obecnie okres ten skrócono do końca tego

[170] Zob. np. Bundesministerium für Finanzen der Republik Österreich, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, n.b. 1816 i 1818.

[171] Zob. decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto", art. 19 ust. 1 i art. 25 ust. 1. Zob. także Agenzia delle Entrate, Circolare n. 1/E del 17.01.2018.

roku, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego – zatem podatnik ma od 1 do tylko 12 miesięcy na wykonanie prawa do odliczenia podatku naliczonego na bieżąco. Dla porównania polski podatnik VAT może wykonywać prawo do odliczenia podatku naliczonego na bieżąco maksymalnie (w zależności od okoliczności sprawy) do czterech okresów podatkowych, licząc od tego, w którym powstał podatek naliczony.

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę także np. na Szwecję, w której moment wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego zależy od przyjętych przez danego podatnika zasad księgowych – nie będąc w ogóle przedmiotem szczegółowej regulacji prawnej (szwedzkie przepisy mówią jedynie o ujęciu danego zdarzenia zgodnie z „dobrymi praktykami księgowymi"[172]). W ocenie szwedzkiej administracji skarbowej nie ma znaczenia, którą z zasad wybierze podatnik (miesiąc dostawy towarów lub świadczenia usług albo miesiąc otrzymania faktury) – ważne, aby w tym wyborze był konsekwentny[173].

3. „Transgraniczne" prawo do odliczenia podatku naliczonego i różnice hybrydowe

Zgodnie z art. 169 lit. a dyrektywy VAT, prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi VAT również w odniesieniu do kwot podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu w innym państwie członkowskim UE niż to, w którym towary te lub usługi zostały nabyte (tj. podatek „na wejściu" jest naliczony w jednym państwie, zwanym dalej „państwem pochodzenia", a podatek „na wyjściu" należny jest w drugim, zwanym dalej „państwem przeznaczenia"). Przysługiwanie takiego prawa obarczone jest jednak warunkiem: że czynność dokonywana w państwie przeznaczenia dawałaby prawo do odliczenia podatku, gdyby tylko została dokonana w państwie pochodzenia. W efekcie podatnikowi powinno przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego bez względu na to, w którym państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowana jest czynność, na potrzeby której nabył towary lub usługi – co jest pochodną postulatu wspólnego rynku wewnętrznego.

Powyższa regulacja nie budziłaby wątpliwości, gdyby zakres czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego w każdym państwie członkowskim Unii Europejskiej był taki sam. Tak jednak nie jest – przykładowo w art. 137 dyrektywa VAT umożliwia państwom członkowskim wprowadzenie dla podatników opcji podatkowej, polegającej na wyborze w odniesieniu do określonych czynności podlegających opodatkowaniu (np. usług finansowych) opodatkowania (prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje) zamiast zwolnienia z VAT (prawo do odliczenia podatku naliczonego, co do zasady, nie przysługuje). Zasady opodatkowania (a więc i zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego) mogą

[172] Mervärdesskattelag (1994:200), rozdział 13 § 16.

[173] Podręcznik szwedzkiej administracji skarbowej: https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.8/338159.html

się zatem różnić (a) między państwami członkowskimi (które mogą, lecz nie muszą umożliwić opodatkowanie np. usług finansowych – większość nie skorzystała z tej możliwości), (b) między podatnikami (mowa bowiem o opcji podatkowej, z której dany podatnik może, ale nie musi skorzystać), a czasami nawet (c) między czynnościami tego samego rodzaju u tego samego podatnika (np. w Niemczech przyjęto zasadę, że z opcji korzysta się w odniesieniu do każdej z czynności podlegającej opodatkowaniu z osobna, zatem podatnik nie musi stosować przyjętych zasad opodatkowania w sposób konsekwentny do wszystkich czynności danego rodzaju[174]).

Jak zatem wobec możliwych rozbieżności skorzystanie przez dane państwo członkowskie Unii Europejskiej z opcji przewidzianej w art. 137 dyrektywy VAT przekłada się na zakres prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 169 lit. a tejże dyrektywy? Kwestia przysługiwania prawa do odliczenia podatku naliczonego w państwie pochodzenia, zależy od kwalifikacji prawnopodatkowej danej czynności podlegającej opodatkowaniu dokonanej w państwie przeznaczenia – wobec tego pytanie brzmi: wedle których zasad opodatkowania należy ją oceniać?

W części państw stosuje się zasadę opodatkowania hipotetycznego – tj. czynność podlegającą opodatkowaniu dokonaną w państwie przeznaczenia należy oceniać na gruncie zasad opodatkowania, jakie miałyby do niej zastosowanie w państwie pochodzenia. Podejście to motywowane jest zakresem informacji, które posiada podatnik – tzw. import usług jest bowiem opodatkowany w państwie usługobiorcy, który rozlicza VAT od tej transakcji na zasadzie mechanizmu odwróconego obciążenia. Usługodawca nie posiada zatem informacji o faktycznym opodatkowaniu tej czynności, wobec czego zasada proporcjonalności stoi na przeszkodzie, aby wymagać od niego jej uwzględnienia.

Tu pojawia się jednak pytanie o zakres terytorialny skutku skorzystania z omawianej opcji podatkowej przez podatnika. Może być to skutek uniwersalny, tzn. jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania usług finansowych w państwie pochodzenia, to w świetle prawa tego państwa usługi finansowe świadczone przez niego poza tym państwem również objęte są skutkiem takiej opcji. W konsekwencji czynności takie dają prawo do odliczenia podatku naliczonego bez względu na faktyczne opodatkowanie w państwie przeznaczenia, co może stanowić różnicę hybrydową, jeżeli w państwie przeznaczenia zastosowanie ma zwolnienie z VAT na zasadach ogólnych. Takie rozumienie wynikałoby z dosłownego rozumienia przepisów[175].

Alternatywnie możliwy jest skutek krajowy, tzn. jeżeli podatnik skorzystał z opcji opodatkowania usług finansowych w państwie pochodzenia, to wybór ten jest skuteczny wyłącznie w odniesieniu do usług, dla których miejscem świadczenia jest państwo pochodzenia, natomiast usługi świadczone poza granicami tego państwa w świetle jego prawa są zawsze zwolnione na zasadach ogólnych. W konsekwencji usługi finansowe świadczone poza granicami państwa pochodzenia nigdy nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym państwie, co z kolei może skutkować podwójnym ekonomicznym opodatkowaniem, jeżeli w państwie przeznaczenia zastosowano opcję opodatkowania usług finansowych. Rozwiązanie takie motywowane jest właśnie przeciwdziałaniem rozbieżnościom hybrydowym, które miałoby stać w sprzeczności z ogólnymi zasadami VAT[176].

W innych państwach zastosowano natomiast zasadę opodatkowania faktycznego – tj. czynność podlegającą opodatkowaniu dokonaną w państwie przeznaczenia należy oceniać ze względu na zasady opodatkowania, które mają zastosowanie w państwie przeznaczenia. W konsekwencji usługi finansowe świadczone poza granicami państwa pochodzenia dają prawo do odliczenia podatku naliczonego w tym państwie, jeżeli w państwie przeznaczenia skorzystano z opcji ich opodatkowania. Uzasadnieniem takiego podejścia jest odpowiednie stosowanie przepisów o skorzystaniu z opcji opodatkowania usług finansowych – dana czynność byłaby opodatkowana w państwie pochodzenia, wyłącznie jeżeli skorzystano z takiej samej opcji w państwie przeznaczenia[177]. Podkreślić należy, że zasadę tę przyjęto w tych państwach, w których podatnik może stosować różne zasady opodatkowania do czynności tego samego rodzaju. Rozwiązanie to, o ile zapobiega nadużyciom zasad opodatkowania VAT w relacji transgranicznej (różnicom hybrydowym), o tyle *de facto* nakłada na podatników dodatkowy obowiązek pozyskiwania informacji o opodatkowaniu czynności w państwie przeznaczenia.

Co jest szczególnie istotne, powyższe konkluzje, co do zasady, nie wynikają z odmiennego brzmienia przepisów w poszczególnych państwach członkowskich (w żadnym z państw członkowskich Unii Europejskiej nie wprowadzono przepisu, który wprost rozstrzygałby przedstawiony problem), ale z ich wykładni przez organy podatkowe, które wywodzą je z ogólnych zasad wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

4. Wnioski

Wspólny system podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej nie jest wolny od rozbieżności hybrydowych, tj. umożliwiających podatnikom VAT osiąganie w relacjach transgranicznych korzyści podatkowych materialnie sprzecznych z celem i istotą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przy całkowitym zachowaniu formalnej zgodności z obowiązującymi przepisami. Co więcej, ujawnione rozbieżności hybrydowe wynikają nie

[174] Bundesministerium der Finanzen, Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), rozdział 9.1. ust. 1.
[175] Okólnik francuskiej administracji skarbowej z 22.06.2022 r. znak BOI-TVA-SECT-50-10-30-10.
[176] Rahandusministeerium, kommentaarid käibemaksuseadusele, s. 132, komentarz do § 16 ust. 3 estońskiej ustawy VAT.
[177] Bundesministerium der Finanzen, Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), rozdział 15.14.

tyle z odrębności prawodawstwa w obszarze VAT w poszczególnych państwach członkowskich, ale odmiennej logiki, tj. sposobu myślenia o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej i, w konsekwencji, jego rozumienia. Z perspektywy ogólnoeuropejskiej świadomość tych rozbieżności, o w istocie kulturowym charakterze, ma kluczowe znaczenie dla powodzenia procesu harmonizacji, natomiast z perspektywy krajowej jest potrzebna polskim prawnikom, kiedy rozmawiają o prawie z prawnikami zagranicznymi – do czego dochodzi np. w ramach postępowań przed TSUE lub prac legislacyjnych prowadzonych przez Komisję.

Szymon Parulski
doradca podatkowy

(R)ewolucja systemu podatku akcyzowego w Polsce - od ustawy o VAT i akcyzie do obecnej nadregulacji

1. Wstęp – powrót akcyzy do polskiego systemu podatkowego

W 1993 r. opodatkowaniu akcyzą podlegało 19 kategorii towarów, nie tylko paliwa, napoje alkoholowe i wyroby tytoniowe, ale również kosmetyki, magnetowidy czy gumy do żucia. System był prosty, ponieważ większość wyrobów akcyzowych podlegała opodatkowaniu już na etapie wydania z zakładu produkcyjnego czy dopuszczenia od obrotu, pozostałe na etapie pierwszej sprzedaży. Jako podstawę prawną służyło kilka przepisów wspólnej z VAT ustawy (dokładnie rozdział 3 art. 34 - 38 oraz załącznik nr 6)[178] oraz jedno rozporządzenie wykonawcze[179] i szczególne przepisy dotyczące znaków akcyzy.

Prostota systemu miała jednak również swoje złe strony, ponieważ na rynku pojawiały się towary, które nie mieściły się w zakresie wyrobów opodatkowanych, ale stanowiły realne substytuty tylko nieopodatkowane. Nie myślę tutaj tylko o przysłowiowym ponczu, który jako wyrób klasyfikowany do innego działu Systematycznego Wykazu Wyrobów (SWW - poprzednik PKWiU) nie był przez pewien czas opodatkowany, pomimo, że stanowił substytut wódki smakowej. Większym problemem były różnego rodzaju oleje, które ze względu na swoje właściwości np. zbyt dużą zawartość siarki nie kwalifikowały się do opodatkowania.

Cały system był jednak dla osób niewtajemniczonych niezrozumiały i niedoregulowany. Nie było bowiem wtedy ani interpretacji indywidualnych, ani też wiążących informacji akcyzowych. W efekcie, system akcyzy w istotnej części opierał się na praktyce MF, które w bieżących sprawach wydawały pisma ze swoim stanowiskiem.

Akcyza sprzed wejścia naszego kraju do UE zawierała też szereg rozwiązań nowatorskich. Przykładowo zwolnienie od akcyzy niektórych wyrobów np. paliwa żeglugowego czy też zwrot akcyzy z tytułu eksportu były realizowane przez odliczenie tej kwoty akcyzy od należnego podatku VAT, czyli w takim przypadku zapłacona akcyza stawała się naliczonym podatkiem VAT do odliczenia. Systemowo wydawało się to nie do pomyślenia w UE, ale

[178] Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50).
[179] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz.U. 1993 nr 39 poz. 176).

w praktyce było o wiele bardziej efektywne niż jakikolwiek system zwrotu akcyzy czy zwolnień od akcyzy.

Już wtedy ustawodawca widział potrzebę różnicowania stawek na poszczególne wyroby akcyzowe. I nie chodzi tu o dyskryminację wyrobów z importu, gdzie dla większości z nich stawki były wyższe niż dla wyrobów krajowych. Ciekawym rozwiązaniem, które nie przetrwało naszego wejścia do UE, były progresywne stawki akcyzy na piwo. Im mocniejsze piwo, tym wyższa stawka akcyzy. Stawki były podzielone na trzy kategorie, z czego piwo o największej zawartości brzeczki, czyli w praktyce najmocniejsze było najwyżej opodatkowane. Również przed wejściem naszego kraju do UE MF wykonał najbardziej zaskakujący i co ważne skuteczny ruch w walce z szarą strefą w akcyzie od napojów spirytusowych. Po prostu 1 października 2002 r. obniżyło akcyzę na wyroby spirytusowe o 30%, wprowadzając jednocześnie mechanizm zmuszający producentów i dystrybutorów tych napojów alkoholowych do proporcjonalnej obniżki cen. Niewyobrażalny w obecnych realiach ruch MF spowodował, że konsumenci wrócili do legalnej wódki a budżet uzyskał większe wpływy.

2. Wejście do UE i przyjęcie unijnego systemu akcyzy

1 maja 2004 r. nastąpiła istotna rewolucja w systemie opodatkowania akcyzą. Polska musiała bowiem przyjąć cały unijny system akcyzy ze składami podatkowymi oraz procedurą zawieszenia poboru akcyzy. W tym celu uchwalona została odrębna ustawa o podatku akcyzowym[180] . Ustawa pomimo swojej obszernej treści w dużej mierze była bardzo ogólna i w wielu kluczowych obszarach odsyłała do przepisów wykonawczych. W celu jej wykonania Minister Finansów wydał ponad 25 rozporządzeń, które tylko z pozoru były uporządkowane. W praktyce zapanował spory chaos. Przykładowo w rozporządzeniu o dokumentacji akcyzowej wprowadzane były dodatkowe zwolnienia. Również same stawki akcyzy były określone efektywnie w rozporządzeniu o obniżonych stawkach akcyzy. W efekcie Minister Finansów przez lata miał swobodę w kształtowaniu wysokości opodatkowania wyrobów akcyzowych. Podwyższając stawki akcyzy zmieniał po prostu rozporządzenie w sprawie obniżonych stawek akcyzy. W pierwszym etapie największym problemem nie były jednak same przepisy a brak ich znajomości a nawet brak dostępności do nich dla podatników i urzędników. Ostatnie rozporządzenia zostały bowiem podpisane przez Ministra Finansów i opublikowane w Dz.U w ostatnich dniach kwietnia. Tajemnicą poliszynela było jednak to, że faktycznie część z nich była antydatowana, bo jeszcze na początku maja wszyscy pracowali na projektach. Dobrze jednak, że ustawa zawierała okres przejściowy, w ramach

[180] Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257).

którego na 1 maja 2004 r. możliwe było uzyskanie stosownych zezwoleń akcyzowych, w szczególności na prowadzenie składu podatkowego, czy też złożenie zabezpieczenia akcyzowego. Sam jednak system, pomimo że w dużej mierze oparty na unijnych przepisach akcyzowych, przede wszystkim tzw. Dyrektywie Horyzontalnej, był bardzo rygorystyczny i sformalizowany. Aby uzyskać zezwolenie na skład podatkowy trzeba było złożyć 100% zabezpieczenie potencjalnej akcyzy. W pierwszym etapie nie było możliwe uzyskanie zwolnień z zabezpieczenia, a zabezpieczenie ryczałtowe udzielane było nielicznym. Z wysokimi kosztami uzyskania zezwoleń akcyzowych wiązały się również uciążliwe i równie kosztowne czynności związane z obsługą procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Wszystkie transakcje w procedurze zawieszenia poboru akcyzy wymagały nie tylko wystawienia papierowego administracyjnego dokumentu towarzyszącego, ale również papierowego obciążenia zabezpieczenia, czy później jego odsaldowania. W praktyce występował szereg problemów związanych z zagubieniem, czy nawet zniszczeniem takich dokumentów, jak i z zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy na podstawie tak zwanych dokumentów alternatywnych.

Jeszcze trudniejsze zadanie stało przed podmiotami handlującymi wyrobami zwolnionymi od akcyzy ze względu na przeznaczenie, przede wszystkim wyrobami ropopochodnymi innymi niż paliwa silnikowe sensu stricte. Ustawa przewidywała wprost jedynie nieliczne zwolnienia, a rozporządzenie w sprawie zwolnień od akcyzy wymagało spełnienia szeregu wymogów formalnych, równolegle z obowiązkiem uzyskania pisemnego oświadczenia o przeznaczeniu wyrobów. Istotne problemy pojawiły się w przypadku, kiedy w obrocie takimi wyrobami uczestniczyli pośrednicy handlowi. Wtedy pojawił się cały łańcuch oświadczeń, a jakiekolwiek błędy czy też braki były podstawą do kwestionowania prawa do zwolnienia od akcyzy. Podobny problem występował w przypadku stosowania obniżonej stawki akcyzy na olej opałowy. Prawo do stosowania tej stawki uzależnione było od prawidłowo złożonego oświadczenia. W efekcie istotna część paliwa opałowego była wykorzystywana niezgodnie z prawem do celów napędowych. Niestety większość przestępców nie poniosła kary w tym zakresie, ponieważ Urzędy Celne skupiły się na karaniu uczciwych podmiotów, które nie miały lub miały nieprawidłowe oświadczenia. Stan ten trwał przez wiele lat, dopiero orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie ROZ-ŚWIT C-418/14 spowodowało, że jednolicie niekorzystne stanowisko sądów administracyjnych uległo zmianie.

O skali niedopracowania polskich przepisów na moment wejścia Polski do UE niech świadczy szereg wyroków TSUE, które stwierdzały niezgodność polskich przepisów z normami unijnymi. Pamiętać bowiem należy, że pierwszy wyrok TSUE (C-313/05) dotyczący nie-

zgodności polskich przepisów podatkowych z prawem UE został wydany 18 stycznia 2007 r. i dotyczył akcyzy od samochodów (sprawa Brzeziński). Również brak implementacji zmiany momentu opodatkowania akcyzą energii elektrycznej (z elektrowni na zakłady energetyczne) zakończył się przegraną polskiego MF w Trybunale. Niestety w obydwu sprawach MF tak skutecznie utrudniało odzyskanie podatku zapłaconego niezgodnie z prawem UE, że MF nadal bardzo niechętnie dostosowywało polskie przepisy do prawa i praktyki unijnej.

3. Druga ustawa o podatku akcyzowym – dwa kroki w przód i jeden w tył

Dopiero ustawa z 2008 r., która weszła w życie 1 marca 2009 r. stanowiła istotny krok jakościowy w dostosowaniu polskiego systemu akcyzy nie tylko do przepisów UE, ale również do realiów produkcji i obrotu wyrobami akcyzowymi. Przede wszystkim uporządkowano zakres wyrobów akcyzowych. Odstąpiono od dualizmu klasyfikacji wyrobów akcyzowych, gdzie PKWiU stosowano do wyrobów krajowych a CN do zagranicznych. Zliberalizowano także szereg przepisów dotyczących stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy m.in. zmniejszono wymagania ilościowe czy wartościowe do tworzenia tzw. usługowych składów podatkowych oraz precyzyjnie uregulowano odpowiedzialność za płatność akcyzy w takich składach. Także kontrola i nadzór nad produkcją została ograniczona jedynie do tych wyrobów, które wskazywały unijne przepisy akcyzowe, w szczególności art. 20 Dyrektywy Energetycznej (2003/96). W efekcie asfalt czy parafiny nie musiały być produkowane w składach podatkowych i ich obrót nie było kontrolowany tak jak w przypadku tych wyrobów ropopochodnych, które ze względu na swoje właściwości łatwo mogły być wykorzystane do niezgodnego z prawem wykorzystania do celów napędowych.

Wprowadzono także jednolitą dla wszystkich wyrobów akcyzowych procedurę zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie. Na poziomie krajowym wprowadzono tzw. dokument dostawy oraz szczegółowe warunki stosowania zwolnienia od akcyzy z uwzględnieniem w tym łańcuchu podmiotów pośredniczących.

Z biegiem czasu papierowy obrót dokumentacją akcyzową był stopniowo zastępowany systemami elektronicznymi. W 2010 r. uchwalono przepisy[181], które wprowadziły elektroniczny dokument towarzyszący (e-AD) mający zastąpić papierowy dokument ADT przy stosowaniu procedury zawieszenia poboru akcyzy. Z kolei w 2019 r. wprowadzono elektronizację obrotu wyrobami zwolnionymi od akcyzy, gdzie dokument dostawy został zastąpiony wersją elektroniczną e-DD. O ile jednak w przypadku wyrobów akcyzowych przemieszczanych

[181] Ustawa z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2010 nr 151 poz. 1013).

w zawieszeniu poboru akcyzy sformalizowany system był uzasadniony, o tyle w przypadku wyrobów zwolnionych od akcyzy, elektronizacja była i jest zbyt uciążliwa biorąc pod uwagę, iż w prawie 100% takie czynności nie wiążą się nigdy z obowiązkiem zapłaty akcyzy. Dalsza elektronizacja akcyzy wiązała się z wprowadzeniem 1 lutego 2021 r. Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych oraz szerszym wykorzystaniem systemu PUESC. Cały proces elektronizacji wiązał się z wielokrotnymi okresami przejściowymi oraz problemami technicznymi i opóźnieniami po stronie KAS, jak i samych podatników. Na horyzoncie pozostaje jeszcze elektronizacja raportowania danych z ewidencji akcyzowych tj. tzw. Centralnej Ewidencji Wyrobów Akcyzowych, która stanowiłaby odpowiednik JPK-VAT. W tym jednak zakresie prace nie wyszły poza koncepcje MF i jakiekolwiek projekty przepisów nie zostały przedstawione publicznie pomimo już prawie 2 letniej dyskusji w tym temacie.

Po okresie deregulacji akcyzy w latach 2014 – 2016, kiedy zniesione zostały najbardziej nieuzasadnione i uciążliwe ograniczenia i obowiązki (chociażby takie jak zakaz wspólnego magazynowania wyrobów czy obowiązek składania dublujących się informacji podatkowych) nastąpił okres, kiedy wprowadzano dodatkowe szczególne zasady opodatkowania suszu tytoniowego, wyrobów węglowych czy wyrobów gazowych. Nadal pozostał również dualizm na wyroby zharmonizowane na poziomie UE i wyroby zharmonizowane na poziomie krajowym tj. oleje smarowe, płyny do papierosów elektronicznych czy wyroby nowatorskie. Także na poziomie UE wprowadzono nową dyrektywę horyzontalną[182] i 13 lutego 2023 r. wprowadzono sformalizowany system przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłacona akcyza wewnątrz UE.

Mnogość zmian do tej ustawy spowodowała, że system akcyzy stał się bardzo złożony i trudny do weryfikacji przez przedsiębiorców, a nawet szerokie grono prawników czy doradców podatkowych. Wprawdzie przepisy te nie są już wewnętrznie sprzeczne, a ostatnie niezgodności z prawem unijnym zostały już wyeliminowane, jednakże system jest zbyt sformalizowany i uciążliwy w szczególności dla tych podmiotów, które na co dzień nie zajmują się produkcją czy dystrybucją wyrobów akcyzowych na masową skalę. Te same zasady obowiązują bowiem rafinerię co producenta piwa kraftowego.

Warto więc zastanowić się, czy obecne regulacje nie powinny zostać poddane kolejnej rewizji. Wprawdzie nie widzę potrzeby uchwalania nowej ustawy, ale konieczne jest wdrożenie rozwiązań ułatwiających funkcjonowanie zwłaszcza dla małych i średnich przedsiębiorstw. Oby ustawodawca i MF w pogoni za walką z szarą strefą pamiętał, że zdecydowana większość podatników, chce wywiązywać się ze swoich obowiązków.

[182] Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z dnia 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego.

Maciej Flis
doktorant

Czy podatek akcyzowy może i powinien zastąpić opłaty parapodatkowe

Od roku 2015 wyraźnie widać znaczące ożywienie w materii prawa podatkowego. Z jednej strony zaczęły się pojawiać bardzo szerokie i rewolucyjne zmiany w materii podatków już istniejących. Prawodawca koncentrował się na uszczelnianiu systemu podatkowego oraz przeciwdziałaniu patologiom i przestępczym mechanizmom. Należy tutaj wskazać jako przykład tzw. pakiet paliwowy czy też szereg ówcześnie nowości w podatku od towarów i usług jak np. System Teleinformatycznej Izby Rozliczeniowej czy też mechanizm podzielonej płatności. W niedalekiej przyszłości wszystko wskazuje, że pojawi się Krajowy System E-Faktur.

Obok zmian uszczelniających naturalnym jest, że pojawiły się konstrukcje ukierunkowane fiskalnie jak np. podatek od sprzedaży detalicznej czy też podatek od niektórych instytucji finansowych. Stanowiły one wypełnienie obietnic składanych w ramach kampanii wyborczych jako postulat mocniejszego opodatkowania wybranych branż. Te podatki sektorowe pojawiły się obok już funkcjonującego podatku od wydobycia niektórych kopalin.

W ramach dokonywanych zmian legislacyjnych pojawiły się także konstrukcje, które w deklaracjach prawodawcy miały być mechanizmami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i utrudniającymi optymalizację podatkową, jednak ich charakter wskazuje, że są one w swojej istocie oddzielnymi podatkami jak np. podatek od przychodów z budynków. W konstrukcje tego typu obecnie obfitują ustawy o podatkach dochodowych.

Obok wprost nazwanych podatków i odrębnych podatków ukrytych w ustawach o podatkach dochodowych, pojawiła się nowa kategoria konstrukcji. Prawodawca przyjął określać je mianem opłat. Mając na uwadze racjonalność ustawodawcy wydaje się to być jednak podyktowane jedynie pragmatyką polityczną i populizmem prawnym, gdyż wprowadzanie nowych podatków ma bardzo niską akceptację społeczną. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że za inspirację do wprowadzenia takich rozwiązań po 2015 roku można uznać od dawna obecną opłatę paliwową. Konstrukcje takie jak opłata emisyjna, opłata od środków spożywczych, opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml, a także

wspomniana i zdecydowanie starsza opłata paliwowa stanowią fascynujący materiał na rozważania o ich charakterze prawnym. Mimo swoich nazw ustawowych przejawiają wiele cech konstrukcyjnych podatku, ale nie wszystkie, co wywołuje wątpliwości jak należy je klasyfikować. W społecznym odbiorze w szczególności konstrukcje dotyczące napojów słodzonych oraz tzw. małpek określane są mianem podatku. Do tego stopnia, że samo Ministerstwo Finansów nawet na swoich stronach internetowych, zapewne ze względów komunikacyjnych, używa równolegle z nazwami ustawowymi określenia podatek na te konstrukcje[183]. W doktrynie pojawiło się określenie tego typu konstrukcji mianem parapodatku i jest to rozwiązanie zdecydowanie pozytywne, gdyż pozwala w łatwy sposób nazwać konstrukcje prawne, bez jednoczesnych dywagacji i prób określenia ich dokładnego charakteru.

Podatek akcyzowy na gruncie prawa Unii Europejskiej jest podatkiem częściowo zharmonizowanym. Oznacza to, że Państwa członkowskie w obszarach określonych prawem UE zmuszone są wdrożyć określone rozwiązania do swojego systemu prawnego np. są stosować ten podatek do określonych kategorii towarów w określonych wysokościach. Obszar niezharmonizowania akcyzy to obszar pewnej dowolności ustawodawcy krajowego, może on wprowadzić opodatkowanie niektórych towarów np. w Polsce tego typu konstrukcja dotyczy samochodów, ale są kraje w których przedmiotem opodatkowania podatkiem akcyzowym są takie towary jak np. perfumy czy kawa. Jedną z głównych funkcji podatku akcyzowego obok oczywiście uzyskania wpływów do budżetu jest ograniczanie konsumpcji lub modelowanie jej kształtu. Dodatkowe obłożenie podatkiem ma za zadanie zmniejszyć popyt na wybrane towary. Można więc stwierdzić, że podatek akcyzowy teoretycznie mógłby być odpowiednim narzędziem, które mogłoby zostać użyte wobec towarów których konsumpcję ustawodawca chciałby uczynić mniej atrakcyjną finansowo i jednocześnie zyskać z tego tytułu dodatkowe środki. Sam charakter akcyzy na to pozwala, a aksjologia i cel tego podatku wręcz czynią tego typu działanie wskazanym.

Opłata paliwowa jest ujęta w Rozdziale 5b ustawy z 27 października 1994 o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym. Opłata paliwowa pobierana jest w związku z wprowadzeniem na rynek krajowy paliw silnikowych oraz gazu wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych przystosowanych technicznie do zasilania tym paliwem. Wpływy z opłaty paliwowej w 80% zasilają Krajowy Fundusz Drogowy, a w 20% Fundusz Kolejowy.

Opłata emisyjna ujęta jest w Rozdziale 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska. Opłata emisyjna stanowi przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Funduszu rozwoju przewozów autobusowych

[183] https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00252 [dostęp 23.06.2023 r]

o charakterze użyteczności publicznej, z tym że kwota stanowiąca 95% opłaty emisyjnej stanowi przychód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, a kwota 5% tej opłaty – Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej.

Opłata od środków spożywczych określona jest w rozdziale 3a Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym. Obciąża ona wprowadzanie na rynek krajowy napojów zawierających cukry, substancje słodzące kofeinę i taurynę. Opłata stanowi w 96,5% przychód Narodowego Funduszu Zdrowia, a w 3,5% dochód budżetu państwa, w części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Tzw. opłata od małpek czyli za sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży w opakowaniach jednostkowych o ilości nominalnej napoju nieprzekraczającej 300 ml zasila budżet gminy.

W przypadku opłaty paliwowej cel jej wprowadzenia wydaje się fiskalny, zaś w przypadku opłaty emisyjnej wydawać by się mogło że mógłby on być proekologiczny, jednak prawdziwy cel profiskalny jest również bardzo prawdopodobny. W przypadku tzw. podatku cukrowego oraz tzw. podatku od małpek od samego początku podnoszony był ich cel prozdrowotny, mający na celu zahamować patologiczną konsumpcję i poprawić zdrowie Polaków. Koncepcja tzw. Sin tax jest znana na świecie, jednak głosy co do jej skuteczności są podzielone. Na polskim gruncie można wskazać, że wprowadzone opłaty generują wpływy, jednak nie to było głównym argumentem ustawodawcy za ich wprowadzeniem. W przypadku napojów gazowanych ich konsumpcja po wprowadzeniu podatku spadła, jednak konsumpcja napojów energetycznych sie nie zmieniła. W przypadku zaś podatku od małpek zanotowano spadek sprzedaży alkoholu w tego typu opakowaniach, ale z drugiej strony zaobserwowano zwiększenie sprzedaży mocnego piwa. Wszystkie opisane wyżej parapodatki generują wpływy i w swojej materii (poza tzw. podatkiem cukrowym) dotykają obszaru wyrobów objętych obecnie akcyzą.

Aktualnie Polska znajduje się w dość newralgicznym momencie z punktu widzenia polityki finansowej i gospodarczej. Wojna za naszą wschodnią granicą spowodowała znaczące zwiększenie wydatków budżetowych oraz tych pozabudżetowych. Wcześniejszy okres związany z pandemią koronawirusa, wywołał bezprecedensowy wzrost zadłużenia pozabudżetowego. Obecnie w sferze debaty publicznej coraz powszechniej, mówi się o problemach nietransparentności oraz skomplikowania systemu finansów publicznych, w czym znaczący udział miało między innymi mnożenie funduszy i instytucji. Na problem ten zwrócono także uwagę konstruując tzw. kamienie milowe, aby Polska mogła uzyskać środki z Krajowego Planu Odbudowy. W aktualnym stanie prawnym i gospodarczym, zasadnym jest przeprowadzenie swoistego audytu systemu finansowego państwa oraz

źródeł środków do niego płynących. Znamiennym jest, że w sferze populistycznej debaty publicznej dotychczas wszechobecny postulat obniżania podatków, został zastąpiony postulatem uproszczenia podatków. Uproszczenie podatków jest jednak procesem bardzo trudnym i niosącym ze sobą ryzyko stworzenia luk i patologii, dlatego zasadnym jest aby działania na rzecz ogólnej poprawy systemu finansów publicznych rozpocząć od zadania nieco prostszego, ale zdecydowanie nie mniej ambitnego i medialnego jakim powinno być uporządkowanie polskiego systemu podatków, danin, opłat oraz innych należności publicznoprawnych. Ustawa o podatku akcyzowym wydaje się być doskonałym miejscem w systemie, aby skończyć z niedookreślonym statusem prawnym wcześniej wspomnianych parapodatków. Część z nich można zlikwidować na rzecz podniesienia akcyzy, część towarów obciążonych parapodatkami opodatkować akcyzą lub nawet umieścić w ustawie jako odrębne podatki.

Zofia Klimaszewska

Realizacja zadań publicznych a działalność gospodarcza i status podatnika VAT. Uwagi na postawie najnowszego orzecznictwa TSUE

Realizacja zadań publicznych stanowi podstawowy, główny cel działania organów władzy publicznej i jest realizowana na szereg sposobów, tak własnymi zasobami, jak i za pomocą współdziałania lub zlecania pewnych zadań podmiotom prawa prywatnego. W związku z tym, pojawia się istotna potrzeba określenia kryteriów wytyczania granicy między realizacją zadań publicznych przez organy lub inne podmioty, a inną ich aktywnością w obrocie gospodarczym ze wszystkimi, a zwłaszcza prawnopodatkowymi konsekwencjami włącznie. Na tym polu istotną, wręcz kluczową rolę, pełni Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, którego orzecznictwo w tym zakresie systematycznie jest rozbudowywane na gruncie coraz to nowych problemów przedkładanych TSUE przez państwa członkowskie.

Na gruncie polskim jednym z najbardziej reprezentatywnych przykładów tej istotnej roli, jest orzeczenie C-276/14[184] z 29 września 2015 roku, w którym Trybunał Sprawiedliwości potwierdził i rozszerzył stwierdzenia zawarte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, dotycząc statusu a raczej jego braku, samorządowych jednostek organizacyjnych jako odrębnych od gminy podatników VAT. Orzeczenie to i zawisły przed TSUE problem, stały przyczyną „rewolucji samorządowej" i wprowadzenia centralizacji rozliczeń podatku VAT w samorządach.

Obok tej najbardziej dobitnej egzemplifikacji, niemniej istotne dla praktyki funkcjonowania organów, pełnią wprowadzane i rozbudowywane przez TSUE kryteria i wskazania dotyczące ustalania czy w danym stanie faktycznym organy władzy publicznej lub podmioty prywatne realizujące zadania publiczne, mają status podatnika podatku VAT. Kolejnym szeroko omawianym w orzeczeniach zagadnieniem jest problem rozstrzygania, kiedy działalność organów nie jest realizacją tych zadań, a staje się prowadzeniem działalności gospodarczej, tu za przykłady różnych rozstrzygnięć kształtujących kryteria ustalania czy dana aktywność jednostek samorządu terytorialnego taką działalnością jest, służyć mogę dwie polskie sprawy[185], spośród ogółu rozstrzygnięć zapadających na tym gruncie w ostatnich latach. Wskazywane w wydawanych wyrokach kryteria interpretacji terminu „działalność gospodarcza" w rozumieniu dyrektywy 2006/112[186], zawierają kluczowe dla rozstrzygnięć na poziomie krajowym wskazania, na przykład wprowadzając jako istotne kryterium, ocenę przez krajowy sąd odsyłający, czy zwolnienie z podatku VAT określonej działalności, w ramach realizacji zadań publicznych, nie spowoduje znaczących zakłóceń konkurencji[187].

Na końcu należy jednak zaznaczyć pewien istotny problem związany z orzecznictwem, a mianowicie fakt, że linia orzecznicza TSUE kształtuje się w oparciu o przypadki specyficzne i do tego stopnia skomplikowane, że sądy krajowe zwracają się do Trybunału z pytaniami o interpretacje i rozstrzygnięcie, przez co powstaje realne ryzyko stworzenia powszechnie obowiązującej linii interpretacyjnej zbudowanej na wyjątkach, a nie powszechnej praktyce. Zarysowane powyżej problemy zostaną bliżej przestawione w referacie wygłoszonym podczas Konferencji i rozwinięte w jego wersji pisemnej.

[184] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 września 2015 roku, C-276/14, baza orzeczeń Curia.

[185] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 30 marca 2023 roku, C-612/21, oraz Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 lutego 2021 roku, C-604/19, baza orzeczeń Curia.

[186] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

[187] Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 października 2015 roku, C-174/14, baza orzeczeń Curia.

Marcin Świderski

Benefity pracownicze w systemie podatku od towarów i usług.

Benefity (łac: bene – dobrze, facere – czynić[188]) pracownicze to w rozumieniu niniejszej pracy świadczenie pozapłacowe finansowane chociażby częściowo ze środków pracodawcy, przyznawane w związku z wykonywaniem pracy do korzystania w czasie pracy lub poza nią. Mogą wynikać z odrębnych przepisów z zakresu prawa pracy, w tym aktów wewnętrznych lub wynikać z woli pracodawcy.

Przez pracownika należy rozumieć, zgodnie z art. 2 ustawy Kodeks pracy[189], osobę zatrudnioną na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę. Benefitami pracowniczymi będą więc benefity przyznane na rzecz pracownika

Do najpopularniejszych benefitów należą karnety na siłownie i do klubów fitness, ubezpieczenie na życie oraz telefon służbowy do użytku prywatnego, a do najbardziej pożądanych należą rozszerzony pakiet opieki medycznej, samochód służbowy do użytku prywatnego oraz opieka stomatologiczna[190]. Wśród benefitów można również znaleźć posiłki pracownicze i napoje finansowane ze środków pracodawcy.[191]

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124. W przypadku podatku od towarów i usług wykształcił się wąski sposób pojmowania czynności związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z interpretacją indywidualną nr 0112-KDIL3.4012.111.2021.5.MS[192] przekazanie pracownikom prezentów (w omawianym przykładzie np. w formie paczek słodyczy) ma drugorzędne znaczenie dla przedsiębiorcy, który przekazuje je swoim pracownikom. Tym samym organ nie neguje braku korzyści po stronie przedsiębiorcy (np. większa motywacja pracowników), wykazuje jednak, że przeważa korzyść osobista pracownika.

[188] https://pl.wikipedia.org/wiki/Benefit_(%C5%9Bwiadczenie) [dostęp: 23.06.2023 r.].

[189] Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1510 z późn. zm.).

[190] https://wynagrodzenia.pl/artykul/podsumowanie-raportu-swiadczenia-dodatkowe-w-oczach-pracownikow-w-2018-roku [dostęp: 23.06.2023 r.].

[191] M. D. Majewska, Rodzaje benefitów proponowanych przez pracodawców, ABC.

[192] interpretacja indywidualna z dnia 05.08.2021 r., wydana przez: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0112-KDIL3.4012.111.2021.5.MS

Korzyść pracownika a korzyść pracodawcy

W kontekście benefitów pracowniczych należy zwrócić uwagę na Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) sygn. akt. K 7/13[193], w którym TK wskazał, że, aby można było mówić o korzyści pracownika muszą zostać spełnione kumulatywnie następujące przesłanki:

- świadczenie zostało spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- świadczenie zostało spełnione w interesie pracownika, a nie w interesie pracodawcy i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- korzyść ta jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Szeroko wykorzystywany w przedmiotowym problemie jest również dorobek orzeczniczy Trybunały Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Przykładowo w wyroku TSUE w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca[194], TSUE wskazał, że w zwykłych okolicznościach zaspakajanie potrzeb pracownika (w wyroku są to posiłki pracownicze) nie ma związku ze sprzedażą opodatkowaną podatnika podatku od towarów i usług, jednakże w szczególnych okolicznościach korzyść pracownika może być jedynie uboczna względem korzyści pracodawcy. Jednocześnie szczególna okoliczność nie musi być związana wyłącznie z przepisami powszechnie obowiązującymi w zakresie prawa pracy, a mogą być także uzasadnione szczególnymi potrzebami przedsiębiorcy (w omawianym wyroku zapewnienie nieprzerywanej pracy pracowników). Orzeczenie to wskazywane jest jako wprowadzające podobną linię orzeczniczą w kontekście benefitów pracowniczych, w szczególności posiłków pracowniczych[195].

Posiłki pracownicze jako przykład świadczenia, które może być obowiązkiem pracodawcy

Zapewnianie posiłków może stanowić:

- świadczenie wynikające z obowiązku konkretnego świadczenia dla pracownika;
- świadczenie wydawane jako benefit;
- świadczenie wydawane m.in. pracownikom w celach reprezentacyjnych.

[193] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K 7/13

[194] wyrok TSUE z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca

[195] Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 marca 2017 r., znak: 1462-IPPP1.4512.83.2017.1.MP

W przypadku, w którym zapewnienie pewnego świadczenia stanowi obowiązek pracodawcy, pracodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów bądź usług na zapewnienie np. posiłków profilaktycznych czy napojów.

Powyższe nie jest konsekwentnie przestrzegane przez organy. Art. 112 rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów[196] stanowi, że pracodawca jest obowiązany zapewnić wszystkim pracownikom wodę zdatną do picia lub inne napoje, a pracownikom zatrudnionym stale lub okresowo w warunkach szczególnie uciążliwych zapewnić oprócz wody, inne napoje. Ilość, rodzaj i temperatura tych napojów powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy i potrzeb fizjologicznych pracowników. Szczegółowe zasady zaopatrzenia w napoje pracowników zatrudnionych w warunkach szczególnie uciążliwych określają odrębne przepisy. W kontekście spełnienia wyżej wskazanego wymogu wymienia się najczęściej wyłącznie „wodę, mleko, kawa, herbata cukier". W praktyce zdarzały się jednak interpretacje zawężające niniejsze[197], jak i zezwalające na szerokie rozumienie tego przepisu.

Opierając się na wykładni literalnej należy stwierdzić, że rację należy przyznać szerokiemu rozumieniu niniejszego przepisu. Art. 112 stanowi o wodzie lub innych napojach, stąd przyzać należy rację szerokiemu rozumieniu tego przepisu.

W przypadku, w którym świadczenie jest benefitem pracownika, przeważająca korzyść może być dla pracownika albo dla pracodawcy, co zostało już podkreślone powyżej. Organy i sądy konsekwentnie korzystają z linii orzeczniczej powstałej na gruncie wyroku TSUE w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca.

W przypadku kosztów reprezentacji wyłączone

W praktyce odrzucana jest linia argumentacyjna podatników, w których próbują oni uzasadnić, że ponisione koszty nie są kosztami reprezentacyjnymi z uwagi na brak wystawności konkretnego towaru lub usługi.

Świadczenie wydawane w ramach bonów w rozumieniu podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 2 pkt 41 u.p.t.u, przez bon rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, lub tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie lub określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu.

196 rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz.U. z 1996 r. nr 60 poz. 279)

197

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego, bonem jest „dokument uprawniający do otrzymania towarów, pieniędzy lub usługi; talon, kupon". Definicja ta jednak nie odpowiada temu, czym bon jest w rozumieniu u.p.t.u. Jak stwierdzono w doktrynie, bon może przybierać formę zarówno materialną, jak i niematerialną, może stanowić dokumentu lub nośnika danych (np. karta magnetyczna)[198]. Bonu nie należy jednak mylić z instrumentem płatniczym. Cechą wyróżniającą instrument płatniczy jest powszechna moc umarzania zobowiązań[199].

Wyróżnia się dwa rodzaje bonów w rozumieniu przepisów u.p.t.u.:

- bon jednego przeznaczenia (dalej: „Bon SPV") oznacza – bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu (art. 2 pkt 43 Ustawy o VAT);
- bon różnego przeznaczenia (dalej: „Bon MPV") oznacza - bon inny niż bon jednego przeznaczenia (art. 2 pkt 44 Ustawy o VAT).

Rodzaj bonu wiąże się ze skutkami podatkowymi, jakie wywołują one w zakresie podatku od towarów i usług, co reguluje art. 8a i 8b u.p.t.u.

Benefity pracownicze mogą więc być wydawane w ramach bonów, np. kart przedpłaconych.

Podatek od towarów i usług w kontekście pracowników pracowników

Zgodnie z art. 7 ust. 2 Ustawy o VAT, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- wszelkie inne darowizny, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

198 A. Bartosiewicz [w:] VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 2

199

W powyższym przypadku należy zwrócić uwagę na „błędne koło”[200] w zakresie nieodpłatnego przekazania towaru lub usługi przez podatnika podatku od towarów i usług.

W odniesieniu zaś do artykułów, które Spółka zobowiązana jest zapewnić pracownikom na podstawie przepisów prawa, należy stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie tych artykułów spożywczych nie podlega opodatkowaniu VAT. Ma ono bowiem na celu zapewnienie pracownikom odpowiednich warunków pracy (tj. zgodnych z przepisami) i służy prawidłowemu funkcjonowaniu pracodawcy. Nie można zatem uznać, że przekazanie ww. świadczeń pracownikom służy realizacji ich celów osobistych, o których mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

W konsekwencji powyższego należy stwierdzić, że:

- nieodpłatne przekazanie artykułów spożywczych wykorzystywanych na cele prywatne pracowników nie wiąże się z obowiązkiem naliczenia podatku należnego, o ile pracodawcy nie przysługiwało odliczenie podatku naliczonego od nabycia pestek;
- nieodpłatne przekazanie artykułów spożywczych, które pracodawca zobowiązany jest zapewnić pracownikom na podstawie przepisów prawa nie wiąże się z obowiązkiem naliczenia podatku należnego niezależnie od tego, czy Spółka dokonała odliczenia podatku naliczonego od nabycia pestek.

Podsumowanie

Benefity pracownicze, pomimo ciągłego wzrostu znaczenia na rynku pracy powodują szereg komplikacji w zakresie prawa podatkowego, w szczególności podatku od towarów i usług. Działanie takie należy jednak uznać za słuszne, ponieważ zmniejsza atrakcyjność wykorzystywania benefitów pracowniczych jako narzędzia zastępującego wynagrodzenie z tytułu stosunku pracy a w konsekwencji redukowaniem należności podatkowych i składkowych.

[200] A. Bartosiewicz [w:] VAT. Komentarz, wyd. XVI, Warszawa 2022, art. 7

Organizator:

WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
UNIWERSYTET WARSZAWSKI

KNPP
KOŁO NAUKOWE PRAWA PODATKOWEGO

Patronat medialny:

DORADZTWO PODATKOWE
BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH