

PODATEK VAT

- wpływ na rozwój
przedsiębiorczości
w Polsce

MATERIAŁ POKONFERENCYJNY



Podatek VAT – wpływ na rozwój przedsiębiorczości w Polsce

MATERIAŁ POKONFERENCYJNY



Projekt współfinansowany przez Szwajcarię w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej

W y d a w c a
Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
ul. Brukselska 7, 03-973 Warszawa
tel. (22) 518 87 00, fax (22) 828 84 37
www.pracodawcyrp.pl
www.pracodawcyrp.pl/projekt-szwajcarski

Copyright © by Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
Warszawa 2014

ISBN 978-83-940664-0-6



Projekt graficzny, przygotowanie do druku i druk
Dom Wydawniczy ELIPSA
ul. Inflancka 15/198, 00-189 Warszawa
tel./fax 22 635 03 01, 22 635 17 85
e-mail: elipsa@elipsa.pl, www.elipsa.pl

Publikacja jest dystrybuowana bezpłatnie i powstała w ramach projektu pn. „Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT w Polsce”. Projekt współfinansowany przez Szwajcarię w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej.

Publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej nie przedstawiają w tej publikacji porad księgowych, podatkowych, inwestycyjnych, finansowych, konsultingowych, prawnych czy innych. Nie należy także wyłącznie na podstawie zawartych tu informacji podejmować jakichkolwiek decyzji dotyczących Państwa działalności. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej nie ponoszą odpowiedzialności za wykorzystanie informacji zawartych w tej publikacji ani za Państwa decyzje podjęte w związku z tymi informacjami. Osoby korzystające z tej publikacji robią to na własne ryzyko i ponoszą pełną związaną z tym odpowiedzialność.

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej są najstarszą organizacją pracodawców w Polsce – działają od 1989 roku i reprezentują 10 000 firm. Przedsiębiorstwa zrzeszone w Pracodawcach RP zatrudniają około 5 mln pracowników. Organizacja wywiera wpływ na władze publiczne wszystkich szczebli, by wspólny interes społeczeństwa, przedsiębiorców i rządzących – dobro Polski – mógł być realizowany, a głos pracodawców miał znaczenie przy podejmowaniu decyzji o przyszłości naszego kraju.

Podsumowanie konferencji pt. „Podatek VAT – wpływ na rozwój przedsiębiorczości w Polsce” zorganizowanej przez Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej oraz Dziennik Gazeta Prawna

Konferencja miała na celu wskazanie najważniejszych zagadnień dotyczących podatku VAT. Prelegenci przedstawili także zagrożenia, których można się spodziewać w najbliższym czasie w związku z planowanymi i już obowiązującymi zmianami w przepisach podatkowych.

Spis treści

I.	Okoliczności uprawniające do zastosowania „ulgi na złe długi” w świetle regulacji art. 89a ustawy o VAT jako naruszenie zasady neutralności podatku od wartości dodanej	7
II.	Obrót nieruchomościami – opodatkowanie VAT	12
III.	Praktyka organów podatkowych w zakresie zwrotów VAT	19
IV.	Zachowanie należytej staranności oraz dobra wiara podatnika. Wpływ na rozliczenie podatkowe w VAT	23
V.	Powstanie obowiązku podatkowego w VAT po zmianach w ustawie. Zagrożenia i trudności dla przedsiębiorców	27

25 września 2014 roku w Golden Floor Plaza w Warszawie odbyła się konferencja pt. *Podatek VAT – wpływ na rozwój przedsiębiorczości w Polsce*, zorganizowana w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej. W kooperacji z organizacją pracodawców Schweizerischer Gewerbeverband powstał projekt „Partnerstwo polsko-szwajcarskie na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT”. Przeprowadzone w czasie jego trwania badania i analizy posłużyły prelegentom do zobrazowania problemów trawiących polski system podatkowy. Prelegenci omówili także zagrożenia, których można się spodziewać w najbliższym czasie, w związku z planowanymi i już obowiązującymi zmianami w przepisach podatkowych. W wystąpieniach specjalistów ds. prawa podatkowego nie zabrakło również propozycji rozwiązań, które mogłyby realnie przyczynić się do poprawy sytuacji podatników VAT oraz uzdrowienia środowiska prawno-podatkowego otaczającego przedsiębiorców.

Konferencję otworzył dr Andrzej Malinowski, Prezydent Pracodawców RP następującymi słowami:

„Szanowni Państwo, serdecznie witam na naszym spotkaniu.

Powszechnie znane jest powiedzenie, że na tym świecie tylko dwie rzeczy są pewne – śmierć i nieuchronność płacenia podatków. To fakt, że obie te kwestie nie są może najprzyjemniejszymi elementami naszego życia, ale – przynajmniej z podatkami – da się mimo wszystko jakoś wytrzymać. Pod jednym wszakże warunkiem – przepisy je regulujące muszą być przejrzyste, nie mogą dawać możliwości swobodnej interpretacji. A z tym niestety zbyt często mamy dzisiaj do czynienia.

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej zawsze deklarowali chęć współpracy przy tworzeniu jak najlepszego prawa. Na deklaracjach nie chcemy jednak poprzestać, bowiem naszym celem nie jest tylko narzekanie i czekanie na Godota. Najnowszym przykładem na to jest rozpoczęcie realizacji projektu, który doprowadzić ma do uproszczenia kluczowego dla podmiotów gospodarczych podatku – podatku VAT. We współpracy ze Schweizerischer Gewerbeverband powstał projekt utworzenia „Partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT”. Partnerem naszej organizacji jest Szwajcarska Federacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw, której – przy akceptacji wszystkich partnerów społecznych – udało się doprowadzić w jej kraju do korzystnych dla przedsiębiorców zmian w regulacjach podatkowych.

Warto dodać, że Szwajcaria to państwo, w którym dialog społeczny ma ogromne znaczenie i bogatą tradycję. Opiera się w głównej mierze na fundamentalnym przekonaniu, że tylko wtedy każda strona wygrywa, kiedy decyzję podejmuje się rozmawiając ze sobą. Pracując od 25 lat nad tym, by nasze państwo było przyjazne przedsiębiorcom, Pracodawcy RP doskonale zdają sobie sprawę, jak dużo wysiłku jest konieczne do osiągnięcia zbliżonego do Helwetów poziomu.

Postanowiliśmy więc uczyć się od najlepszych. Korzystając zarówno z ich wiedzy, jak i bogatego doświadczenia będziemy starać się, aby dialog społeczny w Polsce opierał się na najlepszych wzorcach najbardziej rozwiniętych krajów. Właśnie temu ma służyć Utworzenie partnerstwa polsko-szwajcarskiego na rzecz lepszych rozwiązań w dialogu społecznym i podatku VAT.

Szanowni Państwo, przedsiębiorcy z nadzieją patrzą na zapowiedziane przez Ministerstwo Finansów powołanie Komisji kodyfikacyjnej ds. prawa podatkowego, której celem jest stworzenie zupełnie nowej ustawy przy udziale organizacji przedsiębiorców. Mamy nadzieję, że prace nad ustawą zostaną poprzedzone rzetelnie przygotowaną analizą stanu prawnego, seminariami eksperckimi i – co ważne – dialogiem przez duże „D” z przedsiębiorcami. W przeciwnym wypadku powstanie kolejny akt prawny nie poprawiający w żaden sposób sytuacji podatnika, a czas i pieniądze przeznaczone na prace legislacyjne po raz kolejny zostaną zmarnowane.

Celem Pracodawców RP jest, aby konferencje – dzisiejsza oraz następna, poniedziałkowa – były początkiem realnej współpracy z Ministerstwem Finansów i poprawiły jakość dialogu o rozwiązaniach korzystnych dla budżetu i przedsiębiorców. Stworzenie jasnego i zrozumiałego systemu podatkowego, który będzie sprzyjał uczciwym przedsiębiorcom, a karał tylko tych nieuczciwych, jest w obecnym stanie prawnym niezbędne i nie cierpiące zwłoki.

Pracodawcy RP będą z pełnym zaangażowaniem uczestniczyć w tym procesie.”

Okoliczności uprawniające do zastosowania „ulgi na złe długi” w świetle regulacji art. 89a ustawy o VAT jako naruszenie zasady neutralności podatku od wartości dodanej

Piotr Ożarowski, doradca podatkowy

Z dniem 1 stycznia 2005 r. – realizując postulaty wywiedzione z zasady neutralności podatku VAT – polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług instytucji tzw. „ulgi na złe długi”.

Podstawą do wprowadzenia ulgi do polskiego systemu podatku od towarów i usług jest aktualnie art. 90 dyrektywy 2006/112 – „w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązywania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania zasady wskazanej powyżej.

Interpretacja ww. normy dyrektywy w sposób oczywisty wskazuje na zamiar prawodawcy unijnego, którym w tym przypadku było zapewnienie realizacji zasady neutralności podatku od towarów i usług dla podatnika tego podatku. Zgodnie z tą zasadą, podatek od wartości dodanej (podatek od towarów i usług) powinien być niedostrzegalny ekonomicznie (neutralny) dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towaru lub usługi. Jednocześnie unijny prawodawca zagwarantował państwom członkowskim możliwość wdrożenia instytucji, która ma w efekcie jej zastosowania wyeliminować sytuacje, w których ciężar ekonomiczny podatku obciąża dostawcę towaru lub usługę w sytuacji, w której nabywca nie uregulował kwoty należnej za dokonaną dostawę towaru lub wyświadczoną usługę.

Dyrektywa umożliwia przy tym państwom członkowskim uzależnienie skorzystania z ulgi na złe długi od spełnienia warunków, które mogą zostać dookre-

ślone przez same państwa członkowskie – przy czym nadrzędnym celem, który powinien zostać zachowany, jest zapewnienie realizacji zasady neutralności podatku VAT.

W myśl stanowiącego implementację art. 90 dyrektywy art. 89a ustawy o VAT, podatnik może skorygować podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta podatku dotyczy również kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności odpisanej jako nieściągalna lub której nieściągalność została uprawdopodobniona. Z kolei zgodnie z dodanym do ustawy o VAT w 2008 r. ust. 1a, nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności, określonego w umowie lub na fakturze.

Dokonanie korekty obwarowane jest szeregiem warunków natury proceduralnej wskazanych w art. 89a ust. 2 pkt 1, 3 oraz 5 ustawy o VAT:

- 1) dostawa towarów lub świadczenie usług „jest dokonana” na rzecz podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 2) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel i dłużnik są podatnikami zarejestrowanymi jako podatnicy VAT czynni,
- 3) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, dłużnik nie jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- 4) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura.

Z kolei zgodnie z art. 89a ust. 7 ustawy o VAT, przepisów art. 86a ust. 1–6 nie stosuje się, jeżeli pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2–4 ustawy.

Art. 32 ust. 2 i 4 ustawy o VAT wskazuje szczegółowo relacje, które – w przypadku ich zaistnienia pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem – uniemożliwiają zastosowanie ulgi na złe długi:

Związek, o którym mowa w ust. 1, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku

pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. [ust. 2]

Przez powiązania kapitałowe, o których mowa w ust. 2, rozumie się sytuację, w której jedna z osób lub jeden z kontrahentów posiada prawo głosu lub dysponuje bezpośrednio lub pośrednio takim prawem. [ust. 4]

Polski ustawodawca, decydując się na wprowadzenie do ustawy o podatku od towarów i usług regulacji umożliwiających zastosowanie ulgi na złe długi, nie zadbał o to, by dokonywana w procesie stosowania prawa interpretacja przepisów regulujących warunki skorzystania z ulgi na złe długi dokonywana była przez organy podatkowe i sądy administracyjne zgodnie ze art. 90 dyrektywy 2006/112 oraz nie naruszając zasady neutralności podatku od towarów i usług. Niemniej jednak, mając na uwadze brzmienie wywiedzionej z Dyrektywy wspomnianej powyżej zasady neutralności oraz dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, organy skarbowe stosując ww. regulację, winny dokonać interpretacji art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług w sposób szczególnie uwzględniający zasadę neutralności podatku VAT.

Celem wprowadzenia przez ustawodawcę do systemu prawnego regulacji ujętej w art. 89a ustawy o podatku VAT było umożliwienie podatnikowi – wierzycielowi pomniejszenia należności podatkowych poprzez przeniesienie ekonomicznego ciężaru zobowiązań podatkowych, związanych z dokonaną transakcją (od której nie zostało uiszczono wynagrodzenie) na nierzetelnego dłużnika. Powyższe założenia wynikają bezpośrednio z uzasadnienia „Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług”, zgodnie z którym „ulga na złe długi” stanowi rozwiązanie gwarantujące przywileje podatkowe wierzycielom, kosztem nierzetelnych dłużników.

Na początkowym etapie prac legislacyjnych ustawodawca nie przewidział możliwości wprowadzenia ograniczenia w skorzystaniu z „ulgi na złe długi” na przykład w przypadku wystąpienia powiązań pomiędzy wierzycielem a dłużnikiem. Nie ulega więc wątpliwości, iż podstawowym celem, dla którego ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie art. 89a ustawy o VAT, było zagwarantowanie przywilejów podatkowych wierzycielom poprzez przeniesienie ekonomicznego ciężaru zobowiązań podatkowych związanych z dokonaną transakcją na nierzetelnego dłużnika.

Z uzasadnienia pkt 5 i 11 „Projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług” [druk sejmowy nr 2956 z 1 kwietnia 2004 r.] wynika, iż przepisy te **są racjonalnym rozwiązaniem problemu „złych” długów. Umożliwiają wierzycielowi odpowiednie pomniejszenie należności podatkowych, przenosząc zobowiązania podatkowe na dłużnika. Oznacza to, że rozwiązanie to będzie**

neutralne dla budżetu. Równocześnie, w przeciwieństwie do obowiązujących przepisów, jest to rozwiązanie dające przywilej podatkowy wierzycielom, kosztem nierzetelnych dłużników.

Pierwotne brzmienie regulacji dotyczących ulgi na złe długi (w efekcie procesu legislacyjnego) w sposób istotny odbiegało od założeń przyjętych zarówno w przepisach unijnych, jak również od tez postawionych w przytoczonym powyżej uzasadnieniu projektu ustawy skierowanego do prac legislacyjnych. W szczególności skorzystanie z ulgi na złe długi możliwe było w przypadku, gdy:

- wierzycielność odpisana została jako nieściągalna (obecnie wystarczy, że jest przeterminowana o co najmniej 150 dni);
- wierzycielności zostały uprzednio wykazane w deklaracji jako obrót opodatkowany i podatek należny;
- wierzycielności nie zostały uregulowane w jakiegokolwiek formie ani nie zostały zbyte;
- od daty wystawienia faktury, będącej podstawą do odpisania wierzycielności, nie upłynęło 5 lat, licząc od początku roku, w którym została wystawiona faktura (obecnie termin ten został skrócony do 2 lat);
- wierzyciel zawiadomił dłużnika o odpisaniu wierzycielności jako nieściągalnych, a dłużnik w ciągu 28 dni od dnia otrzymania zawiadomienia nie uregulował należności w jakiegokolwiek formie (w pierwotnym brzmieniu regulacji wierzyciel mógł dokonać korekty w rozliczeniu za okres rozliczeniowy następujący po miesiącu, w którym dłużnik otrzymał zawiadomienie).

Pierwotnie również podatnik, dokonując korekty, w ciągu 7 dni od dnia dokonania korekty podatku należnego zobowiązany był zawiadomić dłużnika o tej czynności, a kopię zawiadomienia przestać do właściwego dla podatnika urzędu skarbowego.

Szereg warunków, których spełnienie było niezbędne do skorzystania przez wierzyciela z ulgi na złe długi (warunki te wymagały prowadzenia uciążliwej korespondencji z nierzetelnym kontrahentem) w zasadzie uderzały w instytucję leżącą u podstaw ulgi na złe długi, czyli zasadę neutralności podatku VAT.

Ustawodawca na przestrzeni lat dzielących dzień dzisiejszy od 1 czerwca 2005 r. dokonywał wielokrotnie nowelizacji art. 89a ustawy o VAT. Kolejna nowelizacja – zgodnie z przedstawionym w ubiegłym tygodniu przez Ministerstwo Finansów projektem – ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

Jak wynika z projektu ustawy nowelizującej, regulacje dotyczące tzw. „ulgi” na złe długi mają być bardziej korzystne dla podatników. Jako ogólne uzasadnienie zmian w uldze Minister Finansów wskazuje, iż celem tych zmian jest *uelastycznienie tzw. ulgi na złe długi, co pozwoli na szersze stosowanie tej instytucji i przyczyni się do zmniejszenia asymetrii w tych rozwiązaniach.*

W projekcie resort finansów proponuje wprowadzenie rozwiązania, które sprowadza się do tego, że jeśli dłużnik będzie pozostawał na koniec miesiąca, w którym upływa 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze, w trakcie postępowania upadłościowego albo w trakcie likwidacji, to wyłączeniu podlegać będzie obowiązek dokonania przez niego korekty podatku naliczonego.

Zapewni to w takiej sytuacji symetrię stosowania tej instytucji, bowiem wierzyciel w takim przypadku nie będzie również uprawniony do dokonania stosownej korekty. Proponowana zmiana spowoduje również obniżenie kosztów postępowania upadłościowego, gdyż po jej wprowadzeniu niezapłacony podatek VAT będzie podlegał zgłoszeniu do masy upadłości – czytamy w uzasadnieniu projektu.

Duże znaczenie będzie mieć też wprowadzenie możliwości stosowania ulgi przez podmioty powiązane. Jak wskazuje projektodawca, konieczne jest odstąpienie od warunku dotyczącego braku możliwości skorzystania z ulgi przez podatnika (wierzyciela), gdy między nim a dłużnikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub też z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym albo wynikające ze stosunku pracy.

Zmiany dotyczące ulgi na złe długi będą mogły mieć – jako korzystne dla podatników – zastosowanie także względem wierzycieli, które powstały przed dniem wejścia w życie nowelizacji.

Podsumowując – należy docenić, iż ustawodawca dostrzega błędne mechanizmy wprowadzone pierwotnie jako służące realizacji ulgi na złe długi. Niemniej jednak okoliczność, iż w sposób oczywisty naruszały one pryncypialną zasadę neutralności podatku od wartości dodanej, która – jako istotny element dorobku wspólnotowego – obowiązywała także polskiego prawodawcę i winna zostać dostrzeżona już w momencie implementowania art. 90 Dyrektywy 2006/112.

II

Obrót nieruchomościami – opodatkowanie VAT

Agata Czerniak, specjalista ds. prawa podatkowego

Problematyka związana z opodatkowaniem transakcji zbycia nieruchomości podatkiem od towarów i usług od lat budzi wiele kontrowersji. Jedną z głównych przyczyn tych kontrowersji jest brak jednoznacznych przepisów dotyczących zwolnienia sprzedaży nieruchomości z podatku VAT. Celem referatu jest wskazanie najistotniejszych problemów, które powstały w ostatnich latach na gruncie omawianej regulacji tj. art. 43 ust. 1 pkt 10 i art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o podatku od towarów i usług¹, z którymi na co dzień muszą borykać się przedsiębiorcy.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z kolei na podstawie art. 2 pkt 6 ustawy pod pojęciem towaru rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Zatem sprzedaż nieruchomości stanowi odpłatną dostawę towarów, która co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jednakże ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi albo objęcie ich zwolnieniem od podatku. Jednym z takich przypadków są zwolnienia odnoszące się do sprzedaży (dostawy) nieruchomości. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca dla celów podatkowych odmiennie traktuje dostawę nieruchomości gruntowych (niezabudowanych) oraz nieruchomości, na których posadowione są budynki lub budowle (zabudowane).

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) [dalej zwana „ustawa o VAT”/„ustawa”].

1. Dostawa gruntów niezabudowanych

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane². Co do zasady, opodatkowaniu podlegają zatem dostawy, których przedmiotem są nieruchomości gruntowe, zabudowane i niezabudowane, przy czym w przypadku dostawy gruntów niezabudowanych opodatkowane są tylko te, których przedmiotem są tereny budowlane. Zwolnienie, o którym mowa w powyższym przepisie, oparte jest na regulacji art. 135 ust. 1 lit. k dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą państwa członkowskie zwolnią od podatku dostawy terenów niezabudowanych inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b (zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112 terenem budowlanym, o którym mowa w art. 12 ust. 1 lit. b, jest każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie). W dniu 1 kwietnia 2013 r. weszła w życie nowelizacja ustawy, która wprowadziła w art. 2 pkt 33 definicję terenów budowlanych. Zgodnie z tą definicją terenami budowlanymi są grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Definicja ta ma przede wszystkim znaczenie właśnie dla określenia zakresu omawianego zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT. W tym miejscu nie sposób pominąć tego, że nowelizacja ustawy podyktowana była ukształtowanym orzecznictwem sądów administracyjnych, które przez wiele lat wypełniało lukę w przepisach. Kluczowym rozstrzygnięciem było podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 17 stycznia 2011 r. uchwały w składzie siedmiu sędziów (sygnatura akt: I FPS 8/10), w której wskazano, iż – co do zasady – podstawowe źródło dla oceny, czy dany grunt jest terenem budowlanym, stanowi plan zagospodarowania przestrzennego lub decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Natomiast w przypadku ich braku za wiążące należy uznać informacje zawarte w ewidencji gruntów i budynków, pomijając studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania gminy. Do czasu wydania w/w orzeczenia na przestrzeni lat w doktrynie orzeczniczej występowały dwie wykluczające się wykładnie przepisów prawa. Pierwsza z nich zgodna była z poglądem wyrażonym przez Naczelny Sąd Administracyjny w powyższej uchwale, druga zaś opierała się na założeniu, że w sytuacji braku planu zago-

² Zmiana redakcji przepisu weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r., poprzednio przepis odnosił się do pojęcia terenów „zabudowanych lub przeznaczonych pod zabudowę”.

spodarowania przestrzennego dla klasyfikacji terenu niezabudowanego wiążące są zapisy studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego miasta i gminy (tak np. wyrok NSA z dnia 22 lipca 2008 r., sygnatura akt: I FSK 868/07; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 kwietnia 2010 r., sygnatura akt: I SA/Bd 181/10). Organy podatkowe, a w ślad za nimi część sądów administracyjnych, były zdania, że art. 43 ust. 1 pkt 9 posługuje się kryterium przeznaczenia terenu, a nie jego klasyfikacją. Zatem, jeśli przeznaczenie terenu określa plan zagospodarowania przestrzennego, decyzja o ustaleniu warunków zabudowy oraz studium zagospodarowania, o tyle ewidencja gruntów i budynków jest jedynie urzędowym zbiorem informacji faktycznych. W takiej sytuacji, gdy dana nieruchomość posiada studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania i studium to przewiduje położenie nieruchomości na terenach budowlanych, nie ma zastosowania zwolnienie od VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT.

Wprowadzenie z dniem 1 kwietnia 2013 r. definicji terenów budowlanych miało ponadto na celu dostosowanie polskich przepisów do art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwo członkowskie powinno określić definicję gruntu uznawanego przez dane państwo za teren budowlany. Zgodnie z powołanym przepisem dyrektywy „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. Pomimo wprowadzonej zmiany legislacyjnej wciąż nie uchłyły wątpliwości w tym zakresie – nie wiadomo bowiem było, czy ustawodawca celowo pominął studium zagospodarowania przestrzennego jako kryterium do określenia przeznaczenia gruntu na potrzeby sprzedaży nieruchomości. Wydaje się jednak, że obecnie stanowisko to zostało przyjęte zarówno przez sądy administracyjne, jak i organy podatkowe. W tym miejscu należy wskazać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 lipca 2013 r. (sygnatura akt: I FSK 949/12), w którym sąd odwołał się do wspomnianej wyżej uchwały z dnia 17 stycznia 2011 r., w której NSA stwierdził, że:

w świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) przy zastosowaniu art. 21 ust. 1 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 100, poz. 1086) w sytuacji braku planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu dla klasyfikacji terenu niezabudowanego, wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy (vide ONSAiWSA z 2011 r. nr 3, poz. 51).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w ww. wyroku z dnia 10 lipca 2013 r.:

W związku z tym, że studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy nie jest źródłem prawa miejscowego (art. 9 ust. 5 u.p.z.p.), nie może ono stanowić zdaniem NSA w składzie poszerzonym podstawy do ustalenia prawa do zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. NSA w wyroku tym powołał się też na wykładnię prokonstytucyjną, wskazując na art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy i uznał, że rezygnacja ustawodawcy z definicji pojęć terenu budowlanego lub przeznaczonego pod zabudowę nie może być wypełniana za pomocą wykładni rozszerzającej przez powoływanie się na studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy, które nie jest źródłem prawa.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy – nie można ustalić, że grunt ma charakter budowlany dla celów podatku VAT – tym samym, sprzedaż nieruchomości powinna korzystać ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 w z w. z art. 2 pkt 33 ustawy o VAT. Jednakże, mając na względzie ww. spory w doktrynie, nie można w pełni wykluczyć odmiennego stanowiska. Niemniej jednak, przyjęcie, że studium zagospodarowania przestrzennego może stanowić podstawę do określenia przeznaczenia terenu w świetle art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, a tym samym decydować o zwolnieniu z podatku od towarów i usług – należałoby uznać za niedozwoloną wykładnię rozszerzającą.

2. Dostawa gruntów zabudowanych

Kwestię opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy gruntu, na którym posadowione zostały budynki lub budowle, rozstrzyga natomiast art. 29a ust. 8 ustawy o VAT, w myśl którego w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania, nie wyodrębnia się wartości gruntu. W związku z powyższym, w sytuacji gdy transakcja sprzedaży dotyczy gruntów zabudowanych, na których posadowione są budynki i budowle, rozpoznanie jej skutków prawnopodatkowych na gruncie VAT winno nastąpić w odniesieniu do tych samych przesłanek, w stosunku do których rozpatruje się skutki prawnopodatkowe na gruncie VAT transakcji zbycia budynków i budowli posadowionych

na tych nieruchomościach – zatem transakcja dotycząca gruntu jest pochodną statusu prawnopodatkowego budynków lub budowli trwale z tym gruntem związanych.

Do oceny, czy dostawa zabudowanej nieruchomości podlegać będzie opodatkowaniu, czy też będzie czynnością zwolnioną od opodatkowania VAT, zastosowanie znajdą normy wywiedzione z art. 43 ust. 1 pkt 10 oraz art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim;
- pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynęło mniej niż dwa lata.

Kluczowe dla ustalenia zasad opodatkowania dostawy budynku i budowli w kontekście normy wywiedzionej z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy jest zatem ustalenie, czy i kiedy nastąpiło ich pierwsze zasiedlenie i ile czasu upłynęło od tego momentu. Art. 2 pkt 14 ustawy o VAT definiuje pierwsze zasiedlenie jako oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu lub
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Za oddanie do użytkowania w ramach czynności podlegających opodatkowaniu uznać należy nie tylko sprzedaż, ale również umowy najmu i dzierżawy. Zatem – w rozumieniu art. 2 pkt 14 ustawy – pierwszym zasiedleniem może być także oddanie budynku lub budowli do użytkowania pierwszemu najemcy (dzierżawcy). W pewnych sytuacjach, gdy np. wynajmowana jest tylko część pomieszczeń w budynku, pojawia się wątpliwość, czy doszło do pierwszego zasiedlenia całego budynku czy tylko tych jego pomieszczeń (powierzchni), które zostały przekazane do użytkowania pierwszemu użytkownikowi (najemcy, dzierżawcy).

W chwili obecnej orzecznictwo sądów administracyjnym wydaje się potwierdzać stanowisko organów podatkowych co do tego, że definicję pierwszego zasiedlenia może spełnić zarówno cały budynek, budowla, jak i ich części w zależności od tego, czy pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi oddano w użytkowanie, w wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, budynek, budowlę czy ich części. Dla przykładu Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 15 listopada 2011 r. (sygnatura akt: I SA/Wr 1228/11) stwierdził, że nie podziela argumentacji podatnika przedstawionej w skardze, iż oddanie w odpłatne użytkowanie innemu podmiotowi części hal i pomieszczeń biurowych budynku powinno być traktowane, tak jak oddanie do użytkowania całego budynku i w całości objęte zwolnieniem z podatku od towarów i usług

na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 VAT. Zarówno przepis art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, jak i art. 2 ust. 14 ustawy o VAT odnoszą się do budynków, budowli lub ich części. Oznacza to, że definicję pierwszego zasiedlenia może spełnić zarówno cały budynek, budowla, jak i ich części w zależności od tego, czy pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi oddano w użytkowanie, w wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, budynek, budowlę czy ich części. Podobne stanowisko wyraził również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 października 2010 r. (sygnatura akt: I FSK 1605/10). W praktyce może to oznaczać konieczność proporcjonalnego opodatkowania budynku/budowli lub też proporcjonalnego jej zwolnienia, co w pewnych sytuacjach może stanowić znaczne utrudnienie.

Jednocześnie, mając na uwadze brzmienie art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, w myśl którego zwalnia się od podatku dostawę budynków budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10, pod warunkiem, że:

- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- nie ponosił on wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów (z zastrzeżeniem art. 43 ust. 7a ustawy o VAT³).

Zgodnie z ustawą wskazane warunki muszą być spełnione łącznie, a więc niespełnienie jednego z nich uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia. Warto jednocześnie wskazać, że *a contrario* na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy o VAT należy wywieść, zwolnienie przewidziane w powyższym przepisie ma charakter obligatoryjny, co oznacza, że podatnik nie ma prawa z niego zrezygnować, tak jak w przypadku zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Wątpliwości budzi fakt, jak należy określać wartość początkową gruntu dla potrzeby tego przepisu. Czy pojęcie to jest autonomiczne na potrzeby podatku od towarów i usług, czy też należy positkowo odnieść do regulacji dotyczących podatków dochodowych.

Na marginesie należy zwrócić również uwagę, że trudne jest określenie, czy teren jest zabudowany, czy też nie, w sytuacji gdy co prawda na nieruchomości posadowione są budowle lub budynki – jednakże obiekty te nie stanowią żadnej wartości ekonomicznej lub nadają się do rozbiórki. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 listopada 2013 r. (sygnatura akt: I FSK 1436/13

³ W myśl art. 43 ust. 7a ustawy o VAT, warunku o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

podkreślił, że: *Ocena czynności w aspekcie jej skutków ekonomicznych nie może sprowadzać się do elementów subiektywnych, występujących po stronie jednej ze stron danej dostawy, czy też usługi. Skutki ekonomiczne czynności, czy też zdarzenia muszą mieć charakter obiektywny, odnoszący się do obu kontrahentów, być znane wszystkim, a nie tylko stronom czynności. Pewność stosowania prawa wymaga, aby konsekwencje podatkowe czynności były następstwem zobiektywizowanych skutków ekonomicznych zdarzenia, które są jasne i widoczne dla wszystkich, a nie tylko istnieją w świadomości lub intencjach stron dostawy lub usługi.* Jednocześnie w przywołanym wyroku NSA zwrócił uwagę, że: *W zakresie skutków tej czynności na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie ma żadnego znaczenia cel ekonomiczny nabycia tej działki istniejący po stronie kupującego. To, czy nabywca w przyszłości, po dokonaniu dostawy, zamierza zburzyć budynki oraz budowę i wznieść nowy budynek, jest bez znaczenia dla kwalifikacji tej czynności w aspekcie tej daniny publicznoprawnej.*

Podsumowując, należy stwierdzić, że na gruncie podatku od towarów i usług sprzedaż nieruchomości wciąż budzi wiele wątpliwości. Nieruchomości są przedmiotem obrotu o wysokiej wartości, w związku z tym – fakt, czy sprzedaż podlega opodatkowaniu, czy też zwolnieniu ma zasadnicze znaczenie zarówno dla nabywców (w przypadku transakcji opodatkowanych – prawo do odliczenia większego podatku naliczonego), jak i zbywców (kwota podatku, jaką należy odprowadzić do urzędu skarbowego). W związku z powyższym, należy zastanowić się nad nowelizacją, która pozwoliłaby przedsiębiorcom na sprawniejsze poruszanie się w tej tematyce.



Praktyka organów podatkowych w zakresie zwrotów VAT

Jakub Trębicki, radca prawny

Ogólne informacje – przedmiot wykładu

Przedmiotem wykładu jest rozważenie prawidłowości stosowanego przez organy administracji podatkowej trybu postępowania w przypadku wystąpienia przez podatników podatku od towarów i usług o jego zwrot, w związku z wystąpieniem nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Mechanizm zwrotu podatku VAT, obok mechanizmu odliczenia podatku naliczonego, stanowi element konstrukcyjny systemu podatku od wartości dodanej, służący realizacji kluczowej dla tego systemu zasady neutralności. W założeniu zasada neutralności gwarantuje, że podatek naliczony przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą (podatnika VAT) w związku z zakupem towarów i usług dla potrzeb działalności nie stanowi dla tego podmiotu faktycznego obciążenia ekonomicznego. Podatek ma obciążać w kolejnych łańcuchach transakcji jedynie finalnych nabywców towarów i usług i jest zawarty w płaconej przez nich cenie.

Prawo do stosowania mechanizmu odliczeń i zwrotu VAT z zasady jest „fundamentalnym prawem podatnika, wynikającym z zasady neutralności VAT i każdy przypadek jego ograniczenia musi wynikać wprost z przepisów prawa, i to wyłącznie z tych, które zostały wydane zgodnie z dyrektywą” (M. Markiewicz, K. Sachs (red.), [w:] VI dyrektywa VAT, op. cit., s. 420).

Podstawowe zasady przewidziane w ustawodawstwie krajowym dotyczące zwrotu podatku VAT

Wobowiązującym stanie prawnym, w przypadku wystąpienia nadwyżki naliczonego nad należnym, podatnik może żądać w składanej deklaracji za dany okres rozliczeniowy zwrotu tej różnicy na rachunek bankowy (lub ewentu-

alnie obniżenia podatku należnego w kolejnym okresie rozliczeniowym) [art. 87 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, dalej: ustawa o VAT].

Ustawa o VAT rozróżnia obecnie trzy terminy zwrotu podatku naliczonego:

- **zasadniczy 60-dniowy**, liczony od daty złożenia rozliczenia. Termin ten stosuje się niezależnie od tego, co stanowiło przedmiot zakupu (rodzaj usług lub towarów). Ponadto, zgodnie z art. 87 ust. 5 ustawy o VAT, należy go stosować również w odniesieniu do podatników dokonujących wyłącznie sprzedaży towarów i usług poza terytorium RP lub niedokonujących sprzedaży opodatkowanej, pod warunkiem wystąpienia przez te podmioty z umotywowanym wnioskiem,
- **termin 180-dniowy**, liczony od daty złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy. Ma on zasadniczo zastosowanie w odniesieniu do podatników, którzy w danym okresie rozliczeniowym nie wykonali czynności opodatkowanej, realizując jednocześnie zakupy towarów i usług, co skutkowało wygenerowaniem kwot podatku naliczonego VAT,
- **termin 25-dniowy**, liczony od daty złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy. Termin stosuje się m.in. w przypadku, gdy kwoty podatku naliczonego wskazane w deklaracji, wynikające z faktur, dokumentów celnych, deklaracji importowych zostały w całości zapłacone, jak również w przypadku importu towarów w ramach procedury uproszczonej, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, importu usług, jeżeli deklaracja obok kwoty podatku naliczonego wyszczególnia również podatek należny od tych transakcji. Warunkiem skorzystania z 25-dniowego terminu zwrotu jest wystąpienie ze stosownym umotywowanym wnioskiem.

Niezachowanie przez organy podatkowe terminów 60- i 180-dniowych – bez jednoczesnego ich przedłużenia w celu weryfikacji zasadności zwrotu – wiąże się z koniecznością potraktowania nadwyżki podatku naliczonego jako nadpłaty podlegającej oprocentowaniu (art. 87 ust. 7 ustawy o VAT).

Mechanizmy przedłużania terminów zwrotu podatku naliczonego VAT

Organy podatkowe mogą przedłużać każdy – ze wskazanych w pkt 2 – terminów zwrotu podatku naliczonego celem weryfikacji zasadności zwrotu [podstawa prawna – art. 87 ust. 2, 5a i 6 ustawy o VAT]. Przedłużenie odbywa się na podstawie postanowienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego wydanego w trybie art. 216 § 1 Ordynacji podatkowej.

Sama zaś weryfikacja realizowana jest:

- w trybie art. 272 Ordynacji podatkowej w ramach tzw. czynności sprawdzających u podatnika występującego o zwrot podatku naliczonego lub u bezpośrednich kontrahentów podatnika (celem sprawdzenia rozliczenia podatku należnego z tytułu transakcji powodującej wystąpienie u podatnika podatku naliczonego VAT),
- na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w ramach kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej.

Jeżeli weryfikacja zasadności zwrotu podatku okaże się pozytywna – organ podatkowy ma obowiązek dokonać zwrotu podatku wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.

Jeżeli natomiast organ zakwestionuje wysokość podatku naliczonego, o którego zwrot podatnik wystąpił, należy spodziewać się wydania decyzji określającej wymiar podatku w innej wysokości aniżeli wysokość zadeklarowana.

Przykłady sytuacji, w których dochodzi do przedłużania terminów zwrotu podatku naliczonego VAT oraz kwestionowania podstaw zwrotu podatku VAT

Organy podatkowe możliwość przedłużenia terminów zwrotu podatku naliczonego VAT, przy użyciu środków opisanych w pkt 3 niniejszego opracowania, częstokroć traktują jako metodę ustalania oraz przeciwdziałania oszustwom podatkowych, zwłaszcza procederom wprowadzania do obrotu gospodarczego tzw. *pustych faktur*, które nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, wprowadzenia do obrotu towaru ze źródła niewiadomego pochodzenia oraz procederom tzw. *karuzel podatkowych*. W tym trzecim przypadku mechanizm procederu zakłada przeprowadzenie pomiędzy wieloma podmiotami szeregu transakcji, w tym transakcji wewnątrzspółnotowych i doprowadzenie do sytuacji, gdy na jednym z etapów zostaje zadeklarowany do zwrotu podatek naliczony, a jednocześnie nie dochodzi do rozliczenia podatku należnego u bezpośredniego dostawcy towarów.

Na przestrzeni ostatnich lat organy podatkowe inicjowały wiele postępowań weryfikujących zasadność zwrotu podatku naliczonego w obrocie towarowym wykonywanym np. w obszarach handlu: elektroniką, metalami, środkami chemicznymi oraz paliwami. W sprawach tych, trwających niejednokrotnie po kilka lat, powszechne było wydawanie wobec przedsiębiorców decyzji wymiarowych,

w których kwestionowano wysokość zadeklarowanego podatku naliczonego (w szczególności z przyczyn wskazanych we wcześniejszym akapicie). Decyzje te stawały się przedmiotem późniejszych sporów przed organami II instancji oraz sądami administracyjnymi.

Szereg wątpliwości budziły zwłaszcza te sytuacje, gdy organy kwestionowały prawo do uzyskania zwrotu podatku VAT przez przedsiębiorców, którym nie udowodniono, że są świadomymi uczestnikami przestępczego procederu, zmierzającego do wyłudzenia VAT przez innych uczestników obrotu.

W świetle obowiązujących przepisów systemu VAT oraz orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych i wspólnotowego – TSUE (dawniej ETS) – brak takiej świadomości powinien wykluczać możliwość zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT z faktur wystawionych przez dostawcę towaru. Jak zauważa ETS, np. w wyroku z 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel i Recolta Recycling SPRL, w przypadku gdy dostawa jest realizowana na rzecz podatnika, który nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o tym, że dana transakcja była wykorzystana do celów oszustwa popełnionego przez sprzedawcę, nie można odebrać nabywcy prawa do odliczenia podatku zapłaconego przez tego podatnika.

Mając na uwadze tezy wynikające z orzecznictwa ETS na gruncie dyrektywy regulującej zagadnienie podatku VAT, należy stwierdzić, że istotą zakwestionowania prawa do odliczenia podatku od towarów i usług wynikającego z faktur wystawionych przez podmiot do tego nieuprawniony jest świadomość podatnika odliczającego podatek o uczestnictwie w oszukańczym procederze. Jeżeli zatem organy podatkowe zamierzają zakwestionować prawo do odliczenia podatku naliczonego VAT, powinny uprzednio zweryfikować, czy podatnik wiedział lub powinien wiedzieć, że nabywając towar uczestniczył w transakcji być może wykorzystanej do popełnienia oszustwa.

Podsumowanie

Praktyka organów podatkowych wskazuje, iż częste są sytuacje, gdy wystąpienie o zwrot podatku naliczonego VAT inicjuje ze strony organów podatkowych postępowanie weryfikujące zasadność zwrotu. Tego rodzaju postępowania na przestrzeni ostatnich lat wszczynano m.in. w obszarach handlu: elektroniką, metalami, środkami chemicznymi oraz paliwami. Niejednokrotnie organy prowadziły je przez długi czas sięgający nawet kilku lat. Finalnie zaś, w wyniku ich przeprowadzenia, kwestionowano u podatników podstawy zwrotu podatku.

IV

Zachowanie należytej staranności oraz dobra wiara podatnika. Wpływ na rozliczenie podatkowe w VAT

Robert Oliwa, doradca podatkowy

Zachowanie należytej staranności oraz dobra wiara podatnika w prawie polskim

1. Brak definicji pojęcia należytej staranności i dobrej wiary podatnika w przepisach podatkowych, w tym w szczególności w ustawie o VAT.
2. Pojęcia te to tzw. klauzule generalne: elastyczne, bliskie społecznemu poczuciu sprawiedliwości, moralności i obyczajowości.
3. Przy dokonywaniu oceny konkretnego stanu faktycznego i dokonywaniu rozstrzygnięć zapewniają tzw. luz interpretacyjny, pozwalający na uwzględnianie kryteriów pozaprawnych, które mają jednak istotne znaczenie w funkcjonowaniu społeczeństwa.
4. Odwołania do tych pojęć zawarte są w przepisach niepodatkowych, np. w art. 355 § 1 czy 827 § 1 Kodeksu cywilnego lub w przepisach KSH – w określonych wypadkach, w stosunku do niektórych podmiotów wymaga się np. „staranności wynikającej z zawodowego charakteru działalności” – przykładowo można więc np. mówić o staranności sprzedawcy, najemcy, wykonawcy dzieła, przewoźnika, członka zarządu spółki.
5. Nie oznacza to podwyższonej staranności wobec przeciętnej (ogólnej) wymaganej w obrocie powszechnym, lecz o należytej staranności zawodowej, której wzorce są budowane od razu z uwzględnieniem profesjonalności podmiotów, której dotyczą.

Wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Kwestie dochowania przez podatnika należytej staranności oraz istnienia dobrej wiary w kontekście prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego jest istotne w przypadku sporu pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Na wstępie należy wskazać na dwa wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 21 czerwca 2012 r. w sprawie C-80/11 Mahageben kft oraz C-142/11 Peter David. Oba wyroki podsumowują dotychczasowe stanowisko TSUE w kwestii dobrej wiary oraz dochowania należytej staranności przez podatnika. Powyższe sprawy dotyczyły dwóch przypadków, spółki Mahageben oraz Petera Davida. Peter David to przedsiębiorca, który zlecał prace budowlane podwykonawcom. Organy podatkowe miały podejrzenia, że podwykonawca samodzielnie nie świadczył usług, a jedynie przepisywał faktury wystawione przez kolejnego podwykonawcę. Z kolei firma Mahageben nie sprawdziła, czy jej dostawca dysponował oraz czy mógł dysponować kłodami akacyjnymi, które kupowała.

Wspólną okolicznością w obu sprawach było to, że organy podatkowe nie kwestionowały, iż firma Mahageben otrzymała zakupione towary, a usługi nabyte przez Petera Davida zostały wykonane. A zatem Peter David nabył usługi, a firma Mahageben nabyła kłody akacyjne. Co więcej, nie było wątpliwości, że faktury, które wystawili kontrahent powyższym podmiotom, były fakturami, które rzeczywiście potwierdzały transakcje, a ponadto spełniały wymogi formalne. A mimo to organy uznały, że z punktu widzenia przepisów węgierskiej ustawy VAT oraz obowiązującej praktyki fakty, że transakcje doszły do skutku i zostały poprawnie dokonane, nie były okolicznościami wystarczającymi, aby podatnik mógł skorzystać z prawa do odliczenia VAT.

TSUE w orzeczeniu zauważył, że co prawda dopuszczalne jest takie postępowanie, że państwa członkowskie wprowadzą do przepisów krajowych dodatkowe ograniczenia, ale muszą one być uzasadnione autentycznie istniejącym ryzykiem zaniżania zobowiązań podatkowych czy unikania opodatkowania. Trybunał zwrócił też uwagę, że państwa członkowskie nie mogą wprowadzać ograniczeń o charakterze powszechnym, dotyczących prawa do odliczenia oraz rozwiązań, które utrudniają skorzystanie z tego prawa. Zdaniem TSUE przepisy ustawy VAT oraz praktyka węgierskich organów podatkowych nakładała nadmierne ograniczenia w stosunku do wynikających z dyrektywy.

Główne tezy, które pojawiły się w związku z wyrokami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

1. Fundamentalną zasadą systemu VAT jest jego neutralność dla podatników, a prawo do odliczenia może zostać ograniczone tylko w wyjątkowych sytuacjach – pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest zawsze wyjątkiem od zasady podstawowej.
2. Podatnik może zostać pozbawiony prawa do odliczenia jedynie w dwóch sytuacjach:
 - a) gdy wiedział, że uczestniczył w oszustwie, lub
 - b) gdy powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie.
3. Okoliczność, czy dostawca zapłacił podatek, nie ma znaczenia dla podmiotu, który nabył towar/ usługę i nie ma wpływu na prawo tego do odliczenia VAT.
4. Podatnik ma prawo działać w zaufaniu do kontrahenta – jeśli okaże się, że w łańcuchu transakcji doszło do jakichś uchybień, to nie jest to wystarczająca przesłanka do pozbawienia danego podatnika prawa do odliczenia – musi zostać wykazany brak należytej staranności/ działanie w złej wierze.
5. Naruszenie zasady neutralności ze względów czysto prewencyjnych, gdy dostawca mógł udowodnić, iż nie działał w oszukańczy sposób, nie jest proporcjonalnym środkiem, który mógłby być uzasadniony w świetle orzecznictwa TSUE.
6. Państwa członkowskie mogą wprowadzać do przepisów krajowych dodatkowe ograniczenia, ale muszą one być uzasadnione autentycznie istniejącym ryzykiem zaniżania zobowiązań podatkowych czy unikania opodatkowania.
7. Państwa nie mogą wprowadzać ograniczeń o charakterze powszechnym, dotyczących prawa do odliczenia oraz rozwiązań, które utrudniają skorzystanie z tego prawa – w ocenie ETS praktyka węgierska nakłada ograniczenia nadmierne w stosunku do wynikających z dyrektywy.
8. To organ podatkowy jest obowiązany do tego, aby w sposób niezbity, niebudzący wątpliwości, na podstawie obowiązujących przepisów wykazać, że podatnik wiedział lub przynajmniej mógł dowiedzieć się, że transakcja, w której uczestniczy, miała na celu nadużycie – jeżeli organ tego nie wykaże, to brak jest podstaw, aby podatnikowi odbierać prawo do odliczenia, ponieważ naruszałyby to podstawową zasadę neutralności VAT.
9. Obowiązkiem organów podatkowych, które kwestionują prawo do odliczenia, jest wykazanie, że podatnik w tych konkretnych okolicznościach powinien wiedzieć, że transakcja nie spełnia pewnych standardów biznesowych właściwych dla tego typu zdarzeń – muszą wydać dobrą, czyli właściwie uzasadnioną decyzję – ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych.

Prawo do odliczenia VAT

1. Wymagania co do prawa do odliczenia zawarte w dyrektywie to:
 - a) przeznaczenie dostawy towaru lub usługi do działalności opodatkowanej podatnika,
 - b) faktycznie zrealizowana dostawa towaru albo wykonana usługa,
 - c) faktura dotycząca dostawy towaru lub świadczenia usługi.
2. Jeżeli podatnik podjął wszelkie działania, jakich można od niego w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się z przestępstwem czy to w zakresie podatku VAT, czy w innej dziedzinie (czyli podatnik dołożył należytej staranności), to:
 - a) może domniemywać legalność tych transakcji bez ryzyka utraty prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT,
 - b) nie może odpowiadać za oszustwa kontrahenta,
 - c) nie może zostać pozbawiony prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.
3. Jeśli organy podatkowe chcą pozbawić podatnika prawa do odliczenia, to muszą wydać uzasadnioną i udokumentowaną dowodami decyzję, podlegającą kontroli sądowej.

Podsumowanie

Podsumowując, należy wskazać, iż wykładnia zawarta w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma charakter wiążący przy interpretacji przepisów krajowych, implementujących postanowienia dyrektywy VAT, konieczne jest uwzględnianie stanowiska ETS. Uwzględnianie kwestii dochowania przez podatnika należytej staranności jest bezwzględnie obowiązkiem zarówno organów administracji podatkowej, jak i sądów administracyjnych rozstrzygających spory odnośnie stosowania przepisów dotyczących prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego.

V

Powstanie obowiązku podatkowego w VAT po zmianach w ustawie. Zagrożenia i trudności dla przedsiębiorców

Dariusz Michał Malinowski, doradca podatkowy

Do 31 grudnia 2013 r. regulacje dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług znajdowały się w przepisach art. 19 ustawy.

W artykule tym ustanowiono kilkanaście różnych reguł dotyczących powstania obowiązku podatkowego. Tworzyły one skomplikowaną mozaikę, wywołującą wiele wątpliwości praktycznych co do stosowania poszczególnych reguł powstawania obowiązku podatkowego.

Zmiany miały uprościć te reguły, ale cel taki nie został raczej osiągnięty.

W ust. 1 obowiązującego od 1 stycznia 2014 roku artykułu 19a została wyrażona zasada ogólna dotycząca momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z nią obowiązek podatkowy powstaje odpowiednio z chwilą wykonania usługi bądź wykonania dostawy towarów.

Jest to niemal taka sama zasada, jaka obowiązywała w dotychczasowych przepisach. W miejsce dotychczasowego wyrażenia „wydanie towarów” pojawiło się określenie „wykonanie dostawy towarów”. Dotychczas również miała ona rangę zasady ogólnej. Należy jednak zauważyć, że inaczej niż w przepisach dotychczas obowiązujących zupełnie inny będzie zakres jej zastosowania. O ile bowiem ta reguła ogólna w dotychczasowym stanie prawnym (zwłaszcza w zakresie obrotu między przedsiębiorcami) znajdowała zastosowanie stosunkowo rzadko, o tyle zgodnie z przepisami obecnie obowiązującymi jej zastosowanie będzie zdecydowanie pierwszoplanowe. W art. 19a jest bowiem wyraźnie mniej regulacji wprowadzających wyjątki od zasady ogólnej (szczególne momenty powstania obowiązku podatkowego), a nadto dotyczą one raczej czynności marginalnie występujących w obrocie.

Można zatem stwierdzić, że zgodnie z nowymi, obowiązującymi od 1 stycznia 2014 r., przepisami obowiązek podatkowy powstaje przede wszystkim w dacie wykonania usługi bądź wydania towarów.

Zmiana ma charakter niezwykle istotny. Ustawodawca nie tylko znowelizował bowiem niektóre przepisy szczegółowe ale – co szczególnie istotne – zupełnie **zmienił także regułę generalną powstawania obowiązku podatkowego**, regułę funkcjonującą w polskich przepisach o VAT od 1993 r. Jak wynika z rządowego uzasadnienia projektu ustawy (Druk sejmowy Nr 805), generalnym celem ustawodawcy było „pełniejsze odzwierciedlenie przepisów dyrektywy 2006/112”. Jednakże o ile wyjaśnienie to jest uzasadnione w odniesieniu do szeregu przypadków ujętych dotychczas w art. 19 ust. 13 ustawy (zob. powyżej), o tyle zupełnie nie dotyczy zasady ogólnej.

Zgodnie z obowiązującymi do końca 2013 roku przepisami art. 19 ust. 1 i 4, co do zasady, obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jednakże, jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą – co zwłaszcza w obrocie gospodarczym jest regułą – obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Jednocześnie przepisy rozporządzenia o fakturowaniu przewidywały, że co do zasady, faktura powinna być wystawiona w 7. dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Warto także podkreślić, że w przeciwieństwie do regulacji obowiązujących przed 1.01.2014 r. w świetle obecnie obowiązującego art. 19a VATU wystawienie faktury nie ma żadnego znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego (z wyjątkami określonymi w art. 19a ust. 5 pkt 3 i 4), co jest najbardziej istotną zmianą w stosunku do przepisów obowiązujących uprzednio. Artykuł 19a nie zawiera bowiem żadnego przepisu odpowiadającego dotychczasowemu art. 19 ust. 4. To sprawia, że w przeciwieństwie do stanu prawnego obowiązującego przed 1.1.2014 r. na podstawie przepisów obecnie obowiązujących sytuacja, w której sprzedaż i wydanie towaru następują w różnych momentach czasowych, nie tworzy żadnych szczególnych konsekwencji. Zarówno bowiem w przypadku, gdy sprzedaż nastąpi wcześniej niż wydanie towaru, jak i w przypadku wydania towaru przed zawarciem umowy sprzedaży, obowiązek podatkowy powstanie z chwilą sprzedaży (dostawy) towaru.

Obowiązek podatkowy w odniesieniu do świadczenia usług powstaje z chwilą wykonania usługi. Momentem wykonania usługi jest moment wykonania wszystkich działań i czynności składających się na daną usługę. Może to być moment typowy dla danej usługi (np. w przypadku usług szkoleniowych – jest to przeprowadzenie szkolenia, usług hotelarskich – upływ określonej liczby dób hotelowych itd.), jednakże w wielu przypadkach strony samodzielnie mogą określić pewien moment jako moment zakończenia usługi. Usługi mogą mieć charakter czynności jednokrotnej (np. przewóz klienta autobusem), ale mogą mieć także

charakter usług ciągłych (np. stała obsługa prawna) czy powtarzalnych, kiedy określenie momentu wykonania usługi jest trudne, a czasami wręcz niemożliwe (dlatego ustawodawca tworzy fikcję wykonania usługi w art. 19a ust. 3).

Warto przy tych rozważaniach zaznaczyć, że Ministerstwo Finansów również w nowym stanie prawnym potwierdza prawo przedsiębiorców do postępowania się fakturami *pro forma*, jako dokumentami nie mającymi charakteru dokumentów księgowych.

„Co do faktur *pro-forma*, powołane na wstępie regulacje ustawy o podatku od towarów i usług nie przewidują, w celu dokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem, wystawiania dokumentów określanych mianem faktur *pro-forma*. Co więcej, dokument nazywany fakturą *pro-forma* nie jest dowodem księgowym. Jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji. Wyraźne oznaczenie tego dokumentu wyrazami »pro-forma« powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura. Wystawienie tego dokumentu nie powoduje zatem skutków w zakresie podatku VAT, tj. obowiązku zapłaty wykazanego w tym dokumencie podatku oraz nie stanowi dla kontrahenta podstawy do odliczenia wykazanego w tym dokumencie podatku VAT. Podobnie należy ocenić charakter dokumentu, który nie może być uznany za fakturę w rozumieniu przepisów ustawy o VAT oraz adnotacji umieszczonej na fakturze. Zauważyć należy, że wymienione dokumenty nie są wystawiane jako dowód wykonania transakcji handlowej, lecz przed ich wykonaniem i przesłane przez dostawcę w celach powiadomienia nabywców o planowanych należnościach za przyszłe okresy rozliczeniowe. Co istotne, Wnioskodawca zaznaczył we wniosku, że niezależnie od wystawienia tych dokumentów – wystawiać będzie faktury na udokumentowanie dostaw energii elektrycznej. Oznacza to, że ww. dokumenty nie zastępują faktur dokumentujących dostawę”. Interpretacja Indywidualna z dnia 13 grudnia 2013 r. – sygn. IBPP2/443-855/13/ICZ.

Na mocy art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4. Odpowiednikiem tego przepisu są regulacje art. 65 dyrektywy VAT. Które stanowią, że w przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się

wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty.

Na mocy art. 19a ust. 5 pkt 3 u.p.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1 u.p.t.u., z tytułu:

- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
- b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
- c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1)

z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b u.p.t.u., stanowiących import usług.

Z kolei art. 19a ust. 5 pkt 4 u.p.t.u. stanowi, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu:

- a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- b) świadczenia usług:
 - telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do u.p.t.u.,
 - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,

z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b u.p.t.u., stanowiących import usług.

Na podstawie art. 19a ust. 7 u.p.t.u., w przypadkach, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 i 4 u.p.t.u., gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4 u.p.t.u., a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

Mając na uwadze powyższy akapit związany z nowymi terminami do wystawiania faktur, rodzi się poważne zagrożenie dla przedsiębiorców wystawiających faktury przed dokonaniem czynności, na co zezwala ustawa. Dopuszcza ona, aby miało to miejsce najwcześniej na 30 dni przed powstaniem obowiązku. Jaki skutek mieć więc będzie sytuacja, gdy przedsiębiorca wystawi fakturę 31 dni

przed tym zdarzeniem o charakterze podatkowym? Nie ma innego w obecnym stanie prawnym skutku jak tylko ocena, że mamy do czynienia z tzw. pustą fakturą. Niesie to zwielokrotnione zagrożenia w aspekcie ze wskazanymi kłopotami z precyzyjną identyfikacją momentu powstania obowiązku podatkowego, szczególnie w zakresie dostaw towarów.

ISBN 978-83-940664-0-6

Projekt realizowany przy wsparciu Szwajcarii w ramach szwajcarskiego programu współpracy z nowymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej.

