

Przedmowa

Podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło dochodów fiskalnych Skarbu Państwa. Podatki obrotowe są wśród rozmaitych instrumentów polityki fiskalnej państwa tymi elementami, które w największym stopniu powiązane są z codziennym życiem gospodarczym. Dynamika obrotu gospodarczego, niezwykle bogactwo zdarzeń i zjawisk zachodzących w ramach tego obrotu stawia zarówno przed ustawodawcą, jak i praktykami zajmującymi się tymi podatkami wiele coraz to nowych wyzwań. Nowe techniki sprzedaży, nowe rodzaje usług finansowych, rozwój usług telekomunikacyjnych, handel elektroniczny, elektroniczne formy dokumentacji, a przede wszystkim postępująca globalizacja gospodarki powodują konieczność szybkich reakcji ustawodawcy na zmieniającą się rzeczywistość. Natomiast w przypadku braku pożądaných szybkich reakcji prawodawcy konieczne jest przystosowanie rzeczywistości do tych ram, które tworzą aktualnie istniejące regulacje prawne.

Wyzwania te są tym ciekawsze, że system podatku od towarów i usług istniejący w krajach Unii Europejskiej zmierza do pełnej harmonizacji opodatkowania obrotu w państwach członkowskich. Już teraz systemy poszczególnych państw oparte są na jednolitej podstawie, od której odstępstwa są starannie limitowane. Podatek od towarów i usług w kształcie obowiązującym obecnie w Polsce jest również oparty na tej samej podstawie.

W 2004 r. polski podatek od towarów i usług został wprowadzony do wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, funkcjonującego od wielu lat. Oznacza to zmiany o charakterze zasadniczym, a także wiele zmian o charakterze technicznym. Podstawowa konstrukcja podatku VAT, znana od 1993 r., oparta na regulacjach dyrektyw unijnych, nie uległa zmianie. Dotychczasowe konstrukcje korzystały jedynie z dorobku europejskiego, natomiast po 1.5.2004 r. dorobek ten stał się w istocie elementem polskiego systemu.

Podstawowe zmiany, jakie nastąpiły z chwilą wstąpienia Polski do Unii Europejskiej, są związane z przejęciem tych rozwiązań, które są niezbędne dla funkcjonowania polskiego podatku, jako elementu wspólnego systemu podatku VAT, a które dotychczas w Polsce nie funkcjonowały głównie ze względu na to, iż podatek polski pozostawał poza tym systemem, a w związku z tym konstrukcja naczyń łączonych, do której zbliżony jest wspólny system podatku, nas nie dotyczyła. Dlatego też, większość istotnych zmian w polskich regulacjach dotyczy właśnie przyjęcia tych rozwiązań, np. wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zasad określających miejsce świadczenia usług. Stanowią one podstawę wspólnego, międzynarodowego systemu podatku.

Prostocie konstrukcyjnej podatku od towarów i usług towarzyszą skomplikowane i często niepełne lub nieprecyzyjne regulacje prawne dotyczące poszczególnych zagadnień. Powoduje to duże ryzyko po stronie podatnika, który zgodnie z podstawową zasadą w VAT jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia i zadeklarowania podatku. Ponośi on więc pełną odpowiedzialność za właściwe ustalenie swojego zobowiązania podatkowego. Niestety, nowa ustawa o podatku od towarów i usług nie jest wolna od skomplikowanych i nieprecyzyjnych regulacji, których konsekwencje poniesie podatnik.

Rok 2005 przyniósł pierwszy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w którym sąd, opierając się na dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przyjąwszy, że przepisy ustawy o VAT i rozporządzenia wykonawczego do niej są niezgodne z VI Dyrektywą, uznał prawo podatnika do bezpośredniego zastosowania VI Dyrektywy.

Rok 2006 przyniósł nowy praktyczny aspekt stosowania regulacji o VAT – 1.7.2006 r. weszło w życie rozporządzenie Rady, które w sposób bezpośredni – a zatem bez konieczności szczególnej implementacji w drodze ustawy – obowiązuje we wszystkich państwach członkowskich (zob. komentarz do art. 27). Podatnicy w coraz większym stopniu korzystają nie tylko z dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, ale także z legislacji wspólnotowej.

Istotną zmianą, którą przyniósł rok 2007, jest zastąpienie I i VI dyrektywy dyrektywą 2006/112/WE. Dyrektywa 2006/112/WE stanowi przede wszystkim ujednoczenie dotychczasowych wielokrotnie nowelizowanych regulacji VI Dyrektywy; jej układ jest bardziej czytelny i logicznie uzasadniony. Nowa Dyrektywa nie jest jednak tylko nowelizacją kosmetyczną, przynosi też ważne zmiany, które mogą mieć istotny wpływ na działalność polskich podatników.

Z kolei 2008 r. przyniósł pierwsze „polskie” wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT, kolejne zmiany dyrektywy 2006/112 oraz wiele rozstrzygnięć polskich sądów administracyjnych, w których kierują się one prawem wspólnotowym wykładnią ustawy. To wszystko sprawia, że

ustawy o VAT nie wolno już odczytywać w oderwaniu od dyrektywy 2006/112 i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Rok 2009 przyniósł kolejną dosyć poważną nowelizację ustawy. Szczególnie ważne zmiany to te wprowadzające nowe instytucje i rozwiązania, takie jak szczególna procedura rozliczenia wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przy zastosowaniu konstrukcji magazynu konsygnacyjnego czy wprowadzenie, niestety jedynie dla wybranych podatników, możliwości rozliczenia podatku od importu towarów w deklaracji podatkowej. Są to rozwiązania w polskiej ustawie nowe, ale stosowane od lat przez inne państwa członkowskie, w tym te, które wraz z Polską weszły do Unii Europejskiej w 2004 r. Dlatego te zmiany powodowały jedynie, że powoli doganialiśmy innych, nie tworzyliśmy zaś rozwiązań nowatorskich, które w ramach systemu zharmonizowanego, stworzyłyby dla Polski pewnego rodzaju przewagę konkurencyjną. Zmiany, które nastąpiły od 1.1.2010 r. wydają się szczególnie istotne. Wynika to w pierwszej kolejności z faktu, iż są one konsekwencją zasadniczej nowelizacji dyrektywy 2006/112/WE, w części dotyczącej określenia miejsca świadczenia usług w przypadku, gdy świadcząca usługi i ich nabywca pochodzą z różnych państw. Waga tej nowelizacji wynika z tego, iż stanowi ona próbę ograniczenia przypadków nadużyć systemu wspólnotowego poprzez, co szczególnie ciekawe, przyjęcie, jako reguły podstawowej, że miejscem świadczenia (a zatem miejscem opodatkowania) takich usług świadczonych na rzecz podatników jest miejsce siedziby nabywcy tych usług. Formuła ta jest o tyle interesująca, że realizacja powyższego celu prawodawcy europejskiego oznacza jednocześnie wprowadzenie rozwiązania niezwykle korzystnego dla podatników. Oczywiście nowelizację uzupełniają także reguły wprowadzające nowe obowiązki administracyjne – w szczególności dotyczące informacji podsumowujących o transakcjach wewnątrzspółnotowych. Generalna ocena tej nowelizacji powinna być pozytywna, niemniej jednak, pewna część nowych regulacji, zwłaszcza rozwiązań szczegółowych, zasługuje czasem na, bardzo poważną, krytykę. Najwyraźniej, jeżeli chodzi o ustawę o VAT, wciąż nie można mieć wszystkiego.

Przełom 2010/2011 to prawdziwe szaleństwo legislacyjne. Od końca października 2010 r. do lipca 2011 r. ustawa była nowelizowana 8 razy! Przy czym, o ile część zmian miało charakter kosmetyczny, o tyle inne wprowadziły naprawdę poważne i kompleksowe zmiany w ustawie – takie jak choćby zmiana stawek podatku i cały mechanizm automatycznych zmian stawek w kolejnych latach, regulacje dotyczące odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu samochodów osobowych, wybranych innych pojazdów samochodowych i paliwa do nich, czy wreszcie kompleksowa zmiana przepisów dotyczących zwolnień przedmiotowych. Przyczyny zmian były różne – począwszy od orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które zakwestionowały zgodność niektórych przepisów ustawy z dyrektywą 2006/112/WE (dotyczy to m.in. odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu samochodów i paliwa oraz zakazu odliczenia podatku od usług nabywanych z tzw. rajów podatkowych), aż po zmiany, które dostosowały przepisy ustawy do regulacji dyrektywy (dotyczy to np. zwolnień przedmiotowych) względnie innych ustaw (jak choćby wprowadzone od 1.7.2011 r. zmiany, które dostosowały przepisy ustawy do nowej ustawy o działalności leczniczej). A przecież poza ustawą wprowadzono także szereg zmian w rozporządzeniach wykonawczych (w tym zmianę bodaj najważniejszą – dotyczącą faktur elektronicznych), a jakby tego było jeszcze mało – to od 1.7.2011 r. weszło w życie długo oczekiwane rozporządzenie Rady Nr 282/2011, które obowiązuje wprost, a zatem w przeciwieństwie do dyrektywy, nie wymaga implementacji do prawa krajowego.

Rok 2013 przyniósł kolejny zestaw poważnych zmian przepisów o VAT. Część z nich weszła w życie od początku roku, część od 1.4.2013 r., pozostałe od 23 czerwca. Wreszcie, ustawodawca nowelizacją z 7.12.2012 r. uchwalił także regulacje, które weszły w życie dopiero 1.1.2014 r. I to jest fakt warty szczególnego podkreślenia. Polscy podatnicy są bowiem przyzwyczajeni do wybitnie krótkiego *vacatio legis*. Tymczasem w tym przypadku *vacatio legis* to pełne 12 miesięcy. Nie wynika to niestety ze strategicznej zmiany stosunku ustawodawcy do ogłaszania przepisów na wiele miesięcy przed ich wejściem w życie, a jedynie z tego, że prace legislacyjne w parlamencie przedłużyły się na tyle, że ustawodawca uznał, iż zmiany dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w powiązaniu z istotnymi zmianami w zakresie fakturowania wymagają jednak odpowiedniego czasu na przygotowanie. Może jest to jednak zapowiedź zmian w tej mierze. Nie znaczy to jednak, że nowelizacje przepisów, które wchodzą w życie w ciągu 2013 r. nie zasługują na uwagę. Przeciwnie, już tylko kompleksowe zmiany rozporządzenia wykonawczego, które stanowią implementację znowelizowanych regulacji dyrektywy 2006/112/WE zasługują na dokładną analizę przez to, że w znaczący sposób liberalizują zasady wystawiania faktur i powinny przyczynić się do upowszechnienia stosowania faktur elektronicznych. W zupełnie odmienny sposób należy ocenić kompleks regulacji nowelizujących przepisy art. 89a i 89b VATU, a zatem dotyczące tzw. ulgi na złe długi. W tym przypadku ustawodawca, w nieznanym stopniu ułatwiający zastosowanie ulgi wierzycielowi, jednocześnie tworzy nadmierne, jak się zdaje, restrykcje po stronie dłużnika. Eliminacja dotychczasowej symetrii istniejącej między prawem wierzyciela a obowiązkiem dłużnika sprawia, że w ujęciu generalnym, jedynym rzeczywistym beneficjentem zmian jest

budżet państwa, co budzi pewien niepokój. A przecież poza samymi zmianami przepisów przygotowanymi w 2012 r., rok ten obfitował w fascynujące nierzadko rozstrzygnięcia zarówno Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i polskich sądów administracyjnych, które mieć będą wpływ na sytuację wielu podatników w kolejnych latach.

Już koniec 2013 r. przyniósł zapowiedź wielu niezmiernie interesujących zmian przepisów. Od października 2013 r. zaczęły obowiązywać bowiem zupełnie nowe w polskim systemie podatku VAT przepisy wprowadzające odpowiedzialność solidarną nabywcy za zaległości podatkové dostawcy – oczywiście związane z zawartą między stronami transakcją. Natomiast styczeń 2014 r. to prawdziwa feeria nowości – ustawodawca wprowadził bowiem zupełnie zasadnicze zmiany do regulacji dotyczących m.in. podstawy opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego, a także zasad wystawiania i przechowywania faktur. To pierwsze od lat tak kompleksowe zmiany, które dotyczą każdego podatnika. W kwietniu 2014 r. przeszły z kolei w życie zmienione (zaledwie po 3 miesiącach obowiązywania) regulacje związane przede wszystkim z podatkiem naliczonym w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi oraz z wyłączeniem opodatkowania niektórych pojazdów wykorzystywanych przez podatnika, także na cele niezwiązane z prowadzoną przezeń działalnością gospodarczą. Te zmiany wynikają z decyzji Rady UE, w której Rada pozwoliła Polsce na czasowe odstąpienie od zasad ogólnych i utrzymanie ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego w tych przypadkach. Ale jest jeszcze jedna zmiana, która przeszła raczej niezauważona, a którą niewątpliwie należy pochwalić. Prawodawca uporządkował bowiem – a w zasadzie rozpoczął porządkowanie – przepisów wykonawczych. Dotychczasowe dwa podstawowe rozporządzenia wykonawcze podzielił na kilka nowych, które koncentrują się na specyficznych zagadnieniach – np. zwolnieniach i stawkach podatku. To działanie, które przyczyni się do zwiększenia przejrzystości i czytelności przepisów i jako takie zasługuje na uwagę.

Rok 2015 rozpoczął się małym, legislacyjnym trzęsieniem ziemi, którym niewątpliwie była zmiana zasad określenia miejsca świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz osób niebędących podatnikami. Pozornie, zważywszy na ograniczoną ilość usług będących przedmiotem nowelizacji, wydawać się może, że zmiana ta nie jest aż tak istotna. To jednak mylne wrażenie. Nie chodzi bowiem o samą zmianę miejsca świadczenia usług – takie zmiany i to na znacznie większą skalę były już dokonywane, ale raczej na rodzaj konsekwencji tej nowelizacji. Jest nią, bowiem dość teoretyczna, konieczność rejestracji podatnika w wielu państwach członkowskich, w których siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu mają jego kontrahenci albo – i to właśnie jest najważniejsza zmiana regulacji – skorzystania z procedury szczególnej identyfikacji na podatek wielu państw członkowskich UE w polskim urzędzie skarbowym. To jednak nie wszystko – podatnik dokonując identyfikacji (w dużym uproszczeniu – uzupełniającej rejestracji) rozlicza podatek należny innym państwom członkowskim przez ten polski urząd skarbowy, który przyjmuje i deklaruje i wpłatę podatku, a następnie przekazuje je stosownym organom uprawnionego państwa członkowskiego UE. Można spodziewać się, że ten model – rozliczenie podatku w innych państwach członkowskich za pośrednictwem krajowego organu podatkowego jest rozwiązaniem, które zostanie w najbliższych latach rozszerzone na inne przypadki świadczenia usług, ale także np. sprzedaż wysyłkową.

Rok 2016 to przede wszystkim zmiany w zakresie określenia zasad odliczenia podatku naliczonego w przypadku tych podatników, którzy nabywają towary i usługi wykorzystywane następnie do czynności wykonywanych zarówno w ramach działalności gospodarczej, jak i innej działalności. Wprowadzenie przez ustawodawcę tzw. pre-współczynnika nałożyło na podatników nowe obowiązki administracyjne, ale przede wszystkim przyczyniło się do znaczącego ograniczenia kwot podatku naliczonego, który podatnik taki może odliczyć. W największym stopniu dotyczy to jednostek samorządu terytorialnego będących podatnikami, ale w mniejszym lub większym stopniu ograniczenie to dotyka także innych grup podatników.

Inne istotne zmiany wprowadzone przez ustawodawcę w 2016 r. to przede wszystkim zmiany wynikające z konieczności dostosowania przepisów ustawy do Unijnego Kodeksu Celnego, który wszedł w życie 1.5.2016 r. (niestety, ustawodawca znacząco opóźnił nowelizację ustawy), wprowadzenie VAT-owskiej mini klauzuli antyabuzyjnej – nowelizacja Ordynacji podatkowej wprowadziła generalną klauzulę oraz klauzulę specjalną, na potrzeby ustawy o VAT, a także pakiet przepisów szczególnych dotyczących rozliczenia podatku od wewnątrzspółnotowego nabycia wybranych paliw silnikowych.

Początek roku 2017 przyniósł cały szereg zmian, związanych przede wszystkim z chęcią uszczelnienia systemu i ograniczenia nadużyć – to przede wszystkim rozszerzenie zakresu usług objętych odwrotnym obciążeniem, wprowadzenie możliwości znaczącego wydłużania okresu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, zmiany dotyczące odpowiedzialności solidarnej podatników, ograniczenia i utrudnienia związane z rejestracją na VAT i zmiana bodaj najbardziej spektakularna – a mianowicie przywrócenie sankcji administracyjnej związanej z zaniżeniem zobowiązania lub zawyżeniem kwoty podatku naliczonego. Jednak zważywszy na ogromną tzw. lukę VAT (czyli kwotę, stanowiącą różnicę pomiędzy kwotą, która powinna zostać uzyskana przez organy podatkové a kwotą rzeczywiście uzyskaną) w skali całej Unii

Przedmowa

Europejskiej tego rodzaju działania ustawodawcy polskiego nie są nadmiernie zaskakujące. Stąd nie dziwią także zmiany wprowadzone przez ustawodawcę w roku 2018.

W tym roku kluczową nowelizacją jest ta, wprowadzająca od 1.7.2018 mechanizm podzielonej płatności (tzw. *split payment*), którego celem jest poważne ograniczenie nadużyć podatkowych. To bardzo interesująca formuła, która zmieni w znaczący sposób zasady rozliczeń między podatnikami i może wpłynąć negatywnie na ich płynność finansową.

Rok 2019 przynosi z kolei kolejną zmianę Dyrektywy 2006/112 skutkująca wprowadzeniem do ustawy o VAT kompleksu regulacji dotyczących opodatkowania bonów. Jednak to dopiero zapowiedź dość fundamentalnych zmian Dyrektywy 2006/112/WE, przede wszystkim w zakresie opodatkowania handlu elektronicznego i zasad opodatkowania towarowych transakcji wewnątrzunijnych, które zaczną następować stopniowo już od 2020 roku. Stąd można się spodziewać, że najbliższe lata przyniosą zasadnicze zmiany nie tylko w polskim ale przede wszystkim w unijnym modelu podatku od wartości dodanej i zmiany te w szczególności związane będą z chęcią uszczelnienia systemu.

Autor

Warszawa, marzec 2019 r.