

Hanna Lubińska, Paweł Małecki
„Ustawa VAT w pytaniach i odpowiedziach 2005”

f r a g m e n t y k s i ą ż k i

Od Autorów

Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało konieczność opracowania nowego aktu prawnego zgodnego z prawem Unii.

Ustawa o podatku od towarów i usług funkcjonująca do tej pory w naszym kraju przez 10 lat, kolejnym aktem prawnym wprowadza szereg innowacji. Nie tylko jest aktem kilka razy obszerniejszym w stosunku do starej ustawy, ale także zawiera w sobie wiele nowych pojęć i definicji, które nastroczą podatnikom problemów interpretacyjnych. Najwięcej zmian dotyczy obrotu towarowego oraz wymiany usług z Państwami Unii. Polska, jak każde inne Państwo Członkowskie przystępując do Unii zobowiązana była zadeklarować implementację odpowiednich przepisów unijnych do przepisów krajowych w taki sposób, aby odzwierciedlić intencje zawarte w dyrektywach unijnych. Art. 249 Traktatu Rzymskiego stanowi, iż dyrektywy są skierowane do Państw Członkowskich i wiążą je w zakresie osiągania celów w prawodawstwie krajowym. Celem dyrektyw jest harmonizacja przepisów a nie ich ujednolichenie. Organy administracji oraz sądy powinny interpretować przepisy krajowe w zgodności z dyrektywami. Państwo Członkowskie, które nie zaimplementowało w odpowiednim czasie wymaganych dyrektywami przepisów, nie może powoływać się w sprawach przeciwko osobom fizycznym, czy podmiotom gospodarczym na własne niedopełnienie obowiązków (co z pewnością będzie wielokrotnie wykorzystywane w postępowaniach sądowych). Natomiast podatnicy mogą powoływać się bezpośrednio na przepisy dyrektyw, jeżeli są bezwarunkowo i wystarczająco precyzyjnie sformułowane, w związku z jakimkolwiek przepisem krajowym niezgodnym z treścią dyrektywy. Źródła prawa unijnego oraz orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zostały z dniem akcesji do Unii włączone do polskiego porządku prawnego. To co wynika bezpośrednio z Traktatów, dyrektyw oraz decyzji jest wiążące polskiego ustawodawcę. To co wynika z zaleceń i opinii jest fakultatywne, Państwo Członkowskie może z tego skorzystać, ale nie musi. Ciekawą sytuację wprowadzą dla nas orzeczenia ETS, które od maja również dla nas jako podatników, są wskazówkami jak należy i można interpretować prawo. Zgodnie z art. 226 i 227 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Państw Członkowskich w przypadku niedopełnienia obowiązków traktatowych (czyli np. niewprowadzenia przepisów w terminie, nieprawidłowo, lub w ogóle niewprowadzenie jakiejś regulacji) dostaje od Komisji europejskiej tzw. uzasadnioną opinię. Zobowiązuje ona do jak najszybszego dopełnienia przez Państwo Członkowskie wymogów traktatowych lub dyrektyw. Kraj, który się do takiej opinii nie zastosował narażony jest na wytoczenie powództwa przez Komisję Europejską przed ETS, który oczywiście oprócz nałożenia obowiązku wdrożenia odpowiednich przepisów nakłada również kary pieniężne.

Z pośród wszystkich dyrektyw dotyczących VAT, dla nas najważniejsze są: Pierwsza Dyrektywa Rady z dnia 11 kwietnia 1967 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EEC)), Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC), Ósma Dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw członkowskich w zakresie

podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju (79/1072/EEC), Trzynasta Dyrektywa rady z dnia 17 listopada 1986 roku w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium wspólnoty (86/560/EEC). Zatem od 1 maja 2004 roku po raz pierwszy będziemy mieli do czynienia z nową dla nas jako podatników sytuacją, w której pracując na krajowym ustawodawstwie będziemy mogli odwoływać się w razie ewentualnych sporów interpretacyjnych do Dyrektyw unijnych. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską w art. 93 wymienia między innymi podatki obrotowe, pośrednie i akcyzowe, jako obszar niezbędny do unifikacji przepisów w taki sposób, aby zapewnić swobodny przepływ towarów i usług pomiędzy krajami unijnymi.

W Pierwszej Dyrektywie Rady zakłada się wprowadzenie w państwach członkowskich ustawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich, które nie będzie prowadziło do pogorszenia warunków konkurencji, nie będzie utrudniać swobodnego przepływu towarów i usług w ramach wspólnego rynku unijnego. Dyrektywa ta zakłada również przyjęcie przez Państwa Członkowskie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, bez jednoczesnego ujednolicenia przepisów dotyczących stawek i zwolnień. To w tej Dyrektywie sformułowano najistotniejsze zasady dotyczące rozliczania podatku od wartości dodanej, wskazując na to, że wprowadzenie jednego systemu pozwala osiągnąć najwyższy stopień prostoty i neutralność, gdy podatek nakładany jest w sposób najbardziej powszechny i gdy jego zakres obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług. Wprowadzenie takich zasad skutkuje, jak stanowi dyrektywa, neutralnością w zakresie konkurencji, co oznacza, że w każdym kraju podobne towary obciążane są tą samą kwotą podatku, niezależnie od długości łańcucha produkcji i dystrybucji. Istotą wprowadzenia jednolitego w strukturze podatku od wartości dodanej jest sposób opodatkowania, polegający na powszechnym opodatkowaniu obciążającym konsumpcję, proporcjonalnym do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby zawieranych transakcji. Fundamentalna podstawa tego podatku czyli neutralność wyrażona w art. 2 Pierwszej Dyrektywy stanowi, że przy każdej transakcji zostanie naliczony podatek od wartości dodanej, obliczony od ceny towarów lub usług według stawki właściwej dla tych towarów i usług, po odliczeniu podatku od wartości dodanej poniesionego przy nabyciu różnych elementów kosztowych. To właśnie ta tak prosta i przejrzysta zasada rozliczania VAT, polegająca na prawie do odliczenia całego VAT naliczonego, skoro sprzedaż obciążana jest VAT należnym i nie pozwalająca na obciążaniu przedsiębiorcy kosztami podatku, dostarcza najwięcej problemów i sporów z organami podatkowymi. Stosowanie jednak zasad wyrażonych dyrektywą w praktyce zostało potwierdzone wyrokami ETS. W orzeczeniu w połączonych sprawach 93/88 pomiędzy Wisselink en Co. BV i inni a Staatssecretaris van Financien oraz 94/88 pomiędzy Abemij BV, Hart Nibbrig i Greeve BV i inni a Staatssecretaris van Financien z Holandii ETS stwierdził, że podatek od wartości dodanej jest nakładany na każdą transakcję wyłącznie po odliczeniu wartości podatku od wartości dodanej zawartego bezpośrednio w kosztach składowych ceny. W innym orzeczeniu w sprawie C-98/98 pomiędzy Commissioners of Customs and Excise a Midland Bank plc z Wielkiej Brytanii, zważono, że warunkiem do odliczenia przez podatnika podatku VAT oraz podstawą do ustalenia zakresu tego prawa było zasadniczo istnienie bezpośredniego związku pomiędzy transakcjami nabycia a transakcjami sprzedaży, uprawniającymi do odliczenia podatku. W innej sprawie pomiędzy Abbey National plc 30 a Commissioners of Customs and Excise z Wielkiej Brytanii, w której zapadła wyrok C - 408/98 stwierdzono, że system odliczania podatku VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorców od ciężaru tego podatku, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia całkowitą neutralność opodatkowania VAT wszelkiej działalności gospodarczej, bez względu na cel i rezultaty tej działalności, przy założeniu, że działalność ta podlega opodatkowaniu. Zatem i

nasz ustawodawca powinien stosować wszystkie fundamentalne zasady VAT, takie jak unikanie podwójnego opodatkowania tej samej transakcji, niedopuszczenie do zakłócenia konkurencji, neutralność a w związku z tym faktyczne opodatkowanie konsumpcji, powszechność i stosowanie na wszystkich etapach obrotu. Podstawowe znaczenie z punktu widzenia każdego Państwa Członkowskiego ma Szósta Dyrektywa Rady, która zawiera kompleksową regulację dotyczącą podatku od wartości dodanej. Ta dyrektywa, będąca „konwencją modelową” każdej ustawy VAT w krajach unijnych, również u nas zapewne będzie w następnych kilku latach przedmiotem analiz i porównywania prawidłowej implementacji przepisów dyrektywy w stosunku do przepisów polskiej ustawy. ETS dokonując wykładni poszczególnych ustaw VAT Państw Członkowskich, niejednokrotnie nie odnosi się do ustaw krajowych bądź je pomija, i sporządza interpretacje przepisów w oparciu o zasady ogólne. Wielokrotnie bowiem podkreślano w wyrokach, że nie wprowadzenie odpowiednich dyrektyw wcale, lub nie w terminie, lub wadliwie daje podatnikom możliwość bezpośredniego powoływania się na przepisy dyrektyw, z pominięciem przepisów krajowych. W orzeczeniu 8/81 pomiędzy Ursula Becker a Finanzamt Munster Innenstadt z Niemiec, stwierdzono, że: „dyrektywa jest wiążąca dla każdego Państwa Członkowskiego, do którego jest kierowana, w zakresie celów, jakie należy osiągnąć zapewniając jednakże organom poszczególnych państw swobodę wyboru stosownych metod i form. W związku z powyższym, Państwo Członkowskie, które nie przyjęło przepisów wykonawczych wymaganych przez Dyrektywę w wyznaczonym terminie, nie może powoływać się, w sprawach przeciwko osobom fizycznym, na niedopełnienie przez siebie obowiązków przewidzianych w Dyrektywie”. Jeszcze dalej poszedł ETS w uzasadnieniu w następnych wyrokach, podkreślając, że nie przyjęcie przez państwo w terminie przepisów dyrektywy, nie może ograniczać prawa podmiotów do korzystania z przepisów dyrektywy na wprost, co więcej Państwo Członkowskie może być zobowiązane do naprawienia szkód powstałych u podatników z tego tytułu. ETS dał wyraz takiemu stanowisku, m.in. w orzeczeniu C-208/90 pomiędzy Theresa Emmott a Minister for Social Welfare and Attorney General z Irlandii stwierdzając, że „Jeśli dyrektywa nie została odpowiednio włączona w przepisy krajowe, osoby fizyczne nie są w stanie określić pełnego zakresu swoich praw. Tego rodzaju stan niepewności utrzymuje się nawet po wydaniu przez trybunał orzeczenia, zgodnie z którym dane Państwo Członkowskie nie wypełniło obowiązków wynikających z Dyrektyw oraz nawet w sytuacji. Gdy Trybunał stwierdził, że dany przepis lub dane przepisy Dyrektywy są wystarczająco precyzyjne i bezwarunkowe, by powoływać się na nie przed sądem krajowym. Z powyższego wynika, iż do momentu właściwego włączenia Dyrektywy do przepisów krajowych Państwo Członkowskie dopuszczające się naruszenia nie może powoływać się na opóźnienie w rozpoczęciu przez osobę postępowania przeciwko temu państwu w celu obrony przysługujących jej na mocy Dyrektywy praw oraz, iż do momentu włączenia Dyrektywy do przepisów krajowych nie może rozpocząć się bieg terminu wszczęcia postępowania określonego w prawie krajowym. Prawo wspólnotowe wyklucza możliwość powoływania się przez właściwe organy Państwa Członkowskiego, w postępowaniu przeciwko temu państwu wszczętym na wniosek osoby fizycznej przed sądami krajowymi w celu obrony praw bezpośrednio przysługujących jej na podstawie artykułu 4 Dyrektywy, na krajowe przepisy proceduralne dotyczące terminów wszczęcia postępowania, jeśli dane Państwo Członkowskie nie dokonało właściwego włączenia przepisów tej Dyrektywy do ustawodawstwa krajowego”.

Odliczenie podatku VAT a otrzymanie towaru lub wykonanie usługi.

Podobnie jak stary system prawny, tak też obecna ustawa uzależnia nabycie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wykonania usługi lub nabycia prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. Rozwiązanie przyjęte w obecnym stanie prawnym odbiega jednak

nieco od rozwiązania istniejącego przed 1 maja 2004. Różnice te sprowadzają się do następujących zagadnień:

- 1) obecne ograniczenie jest ewidentnie szersze. Zamiast terminu otrzymania towaru wprowadzono pojęcie nabycie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. Aktualnie towar może pozostać w magazynie u sprzedawcy, jeśli z dokumentów wynika, że nastąpiło nabycie prawa do rozporządzenia towarem jak właściciel. W starym stanie prawnym sytuacja, w której nabywca nie otrzymywał towaru fizycznie budziła wątpliwości.;
- 2) ograniczenie w odliczeniu podatku VAT związane z niewykonaniem usługi lub brakiem możliwości dysponowania towarem jak właściciel rozszerzono na faktury wystawiane przez komitenta. Zmiana ta jest jednak zmianą porządkową. Od 1 maja 2004 roku komis w systemie VAT rozliczany jest jako transakcja kupna i sprzedaży, a nie jako usługa (patrz. art. 7 ust.1 pkt 3). W konsekwencji nabycie prawa do dysponowania towarem przez komisanta jest warunkiem dla odliczenia podatku VAT naliczonego.;
- 3) ograniczenie, o którym mowa wyżej, dotyczy tylko transakcji krajowych. Nie ma tego ograniczenia w stosunku do transakcji wewnątrzwspólnotowych lub importu. Takie dyskryminowanie transakcji wyłącznie krajowych jest nielogiczne. W przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego i braku towaru z tego tytułu może zachodzić ograniczenie z §14 ust.2 pkt 4a rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonywania niektórych przepisów Ustawy o podatku od towarów i usług, który zakazuje odliczenia podatku VAT z faktur stwierdzających czynności, które nie zostały dokonane. Sens tego zapisu dotyczy jednak w ogóle braku dokonania czynności. W przypadku, o którym mowa, transakcja ma jednak miejsce, ale w okresie późniejszym niż jej udokumentowanie. Zawarcie takiej regulacji prawnej w ustawie i rozporządzeniu może prowadzić do sporów z organami podatkowymi.;
- 4) wprowadzenie nowego terminu obowiązku podatkowego. Z zapisu art. 86 ust. 12 jednoznacznie wynika, że „*prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje z chwilą nabycia prawa do rozporządzenia towarem lub z chwilą wykonania usługi*”. Sformułowanie to jest obecnie identyczne z zapisem ustępów 10 i 11 z art. 86 ustawy określające termin odliczenia podatku VAT naliczonego. W odróżnieniu od starego zapisu, określa nowy termin odliczenia podatku VAT naliczonego. Dowodzi tego również zapis art. 13, w którym mowa jest o terminie odliczenia ujętym w art. 86 ust. 12. Obecnie więc, jeśli otrzymamy fakturę, a nie dysponujemy towarem jak właściciel, czekamy na nabycie tych praw lub wykonanie usługi. Jeśli to oczekiwanie przekroczy okres następujący po okresie rozliczeniowym, w którym otrzymano fakturę, to stosujemy ten nowy termin. Oznacza to, że jeśli towar otrzymamy po trzech miesiącach od daty otrzymania faktury, to prawo do odliczenia powstaje w tym trzecim miesiącu. Nie sporządzamy korekty deklaracji VAT (tak jak wymagał tego stary system), tylko wpisujemy fakturę do rejestru zakupów miesiąca, w którym otrzymano towar.;
- 5) ograniczenie odliczenia VAT naliczonego związanego z brakiem dysponowania towarem jak właściciel lub nie wykonaniem usługi zawiera również wyłączenia określonych czynności. Są to:
 - a) dostawy energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego,
 - b) świadczenie usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - c) świadczenie usług w zakresie rozprowadzania wody oraz usług w zakresie gospodarki ściekami oraz wywozu i unieszkodliwiania odpadów, usług sanitarnych i pokrewnych,

- d) transport osób i ładunków kolejami, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami,
- e) usługi spedycyjne i przeładunkowe,
- f) usługi wykonywane w portach morskich i handlowych,
- g) usługi budowlane lub budowlano-montażowe,
- h) świadczenie na terytorium kraju usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, a także usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, usług w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego oraz usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- i) usługi komunikacji miejskiej,
- j) sprzedaż praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienie lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddanie do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw,
- k) czynności dotyczące spółdzielni mieszkaniowych, ujęte w art. 19 ust. 10 i 11 Ustawy.

Nowe terminy korekt deklaracji.

W art. 86 ust. 13 do 15 uregulowano nowe zasady i terminy korekt deklaracji zwiększające VAT naliczony. Obecnie podatnicy mogą korygować deklaracje bez ograniczeń przez okres 5 lat licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia VAT naliczonego. Termin ten nie jest jednak spójny z terminem przedawnienia. Jest on krótszy o jeden rok podatkowy, a w przypadku deklaracji za ostatni okres rozliczeniowy w roku kalendarzowym 2 lata. Przedawnienie w przypadku VAT zgodnie z art. 70 § 1 ustawy Ordynacja Podatkowa ma miejsce po 5 latach licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ponieważ termin płatności za ostatni w roku kalendarzowym okres rozliczeniowy mija 25 stycznia, przedawnienie rozpoczyna się dopiero od 31 grudnia roku następnego w stosunku do roku, w którym rozliczano VAT. Ustawodawca nie ujednolicił tych terminów prawdopodobnie z powodów fiskalnych. W obecnej sytuacji nadal pozostaje podatnikom okres do korygowania deklaracji, w którym mogą wyłącznie obniżyć VAT naliczony lub korygować VAT należny. Okres jest jednak znacznie krótszy. Kończy się wraz z upływem 5 lat licząc od początku roku, w którym przysługiwało odliczenie. Istnieje jednak nadal wątpliwość, czy takie rozwiązanie jest zgodne z zasadą neutralności VAT i czy spełnia określone Szóstą Dyrektywą.

Wydłużenie czasu na sporządzenie korekt z 1 roku do prawie 5 lat jest korzystne z punktu widzenia rozliczeń VAT. Z drugiej strony wpisanie obecnie w koszty całej kwoty brutto (wraz z podatkiem VAT) w sytuacji, gdy podatnik miał prawo do odliczenia, będzie przez organy podatkowe z całą pewnością korygowane. We wcześniejszym stanie prawnym Ministerstwo Finansów dopuszczało takie działanie argumentując, że jeżeli podatnik nie rozliczył VAT w określonych ustawą terminach, to prawo do tego rozliczenia bezpowrotnie tracił. W ten sposób VAT naliczony mógł być kosztem uzyskania przychodów. W obecnym stanie prawnym podatnik ma długi czas na korektę.

Kolejną zmianą istotną z punktu widzenia korekt deklaracji VAT, jest odwołanie się wprost do art. 81 ustawy Ordynacja Podatkowa. Dotychczas organy podatkowe uważały, że jeżeli dany okres był objęty kontrolą podatkową, to niezależnie od jej wyniku rozliczenie VAT nie mogło być korygowane poprzez zwiększenie VAT naliczonego z tego okresu. Obecnie z art. 81 ustawy Ordynacja Podatkowa jednoznacznie wynika, że możliwość korygowania

deklaracji VAT ulega zawieszeniu na czas postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli, a wszczęciem postępowania podatkowego. Prawo to jednak przysługuje nadal po zakończeniu postępowania lub kontroli w zakresie, w jakim w toku postępowania podatkowego lub kontroli nie stwierdzono naruszenia prawa lub nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jako inną niż w deklaracji podatkowej. Korekty należy dokonać zawsze w okresie, w którym podatnik nabył prawo do odliczenia.

Ze względu na znaczne wydłużenie okresu korygowania w górę VAT naliczonego należy oczekiwać, że korekta danego okresu rozliczeniowego może wywołać serię korekt w miesiącach następnych, jeżeli VAT w postaci nadwyżki był przenoszony. Natomiast, jeżeli korekta będzie obniżać zobowiązanie podatkowe, to konieczny będzie obok deklaracji wniosek o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 1 pkt 6 ustawy Ordynacja Podatkowa.

Zapis o korektach dotyczy też metody realizacji korekt związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną z VAT (patrz art. 90 oraz 91 Ustawy). Sposób dokonywania takich korekt jest omówiony w rozdziale „Odliczanie częściowe podatku VAT i związane z nim korekty”