

Przedmowa

Podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło dochodów 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 przejściem 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 połączonych, 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 (patrz

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. Nowa Dyrektywa 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 rok 2008 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 przynosi kolejną dosyć poważną nowelizację ustawy. Szczególnie ważne zmiany to te wprowadzające nowe instytucje i rozwiązania, takie jak szczególna procedura rozliczenia wewnątrzwspólnotowego 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, a nie tworzyliśmy 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 112, w części dotyczącej określenia miejsca świadczenia usług w przypadku, gdy świadczący 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 wewnątrzwspólnotowych. Generalna ocena tej nowelizacji powinna być pozytywna, niemniej jednak pewna część nowych regulacji, zwłaszcza rozwiązań szczegółowych, zasługuje na, czasem bardzo poważną, krytykę. Najwyraźniej, w każdym razie jeżeli chodzi o ustawę o VAT, wciąż nie można mieć wszystkiego.

Przełom 2010/2011 to prawdziwe szaleństwo legislacyjne. Od końca października 2010 do lipca 2011 r. ustawa była nowelizowana 8 razy! Przy czym, o ile część zmian miało charakter jedynie pewnej kosmetyki 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 (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 UE 282, które obowiązuje wprost, a zatem w przeciwieństwie do dyrektywy, nie wymaga implementacji do prawa krajowego.

Autor

Warszawa, grudzień 2011 r.