



W NUMERZE:

- **NIE OPODATKOWUJMY INWESTOWANYCH ZYSKÓW**
- **POJĘCIA „ŚWIADCZENIA” I „WYNAGRODZENIA”**
- **OPODATKOWANIE ŚWIADCZEŃ PONOSZONYCH NA RZECZ PRACOWNIKA**
- **PROBLEMATYKA ZAKAZANEJ POMOCY PUBLICZNEJ**
- **ODPOWIEDZI NA PYTANIA UCZESTNIKÓW SZKOLEŃ I KONFERENCJI ISP**

W NUMERZE:
Rozporządzenia do ustawy o podatku od towarów i usług

NR 1

Studium Przygotowawcze dla Ekspertów i Doradców Podatkowych

(po raz dwudziesty dziewiąty w Warszawie, pięćdziesiąty czwarty w Polsce)

Program Studium

Program Studium przewiduje omówienie następujących tematów:

1. **Ustawa o doradztwie podatkowym** – prowadzący: *prof. dr hab. Witold Modzelewski*.
2. **Źródła prawa i wykładnia prawa** – prowadzący: *sędzia NSA*.
3. **Analiza podatkowa** – prowadzący: *Mirosław Siwiński – doradca podatkowy*.
4. **Podatek od towarów i usług (część I)** – prowadzący: *Kinga Baran – dyrektor Departamentu VAT w ISP*.
5. **Podatek od towarów i usług (część II)** – prowadząca: *Kinga Baran – dyrektor Departamentu VAT w ISP*.
6. **Podatek od towarów i usług (część III)** – prowadzący: *sędzia NSA*.
7. **Podatek akcyzowy i oznaczanie wyrobów znakami skarbowymi akcyzy** – prowadzący: *Paweł Bębenek – konsultant podatkowy ISP*.
8. **Podatek dochodowy od osób fizycznych (część I i II)** – prowadzący: *Sławomir Zieleń – doradca podatkowy*.
9. **Podatek dochodowy od osób fizycznych (część III)** – prowadzący: *Sławomir Zieleń – doradca podatkowy*.
10. **Podatek dochodowy od osób prawnych (cz. I i II)** – prowadzący: *Jacek Pyssa – konsultant podatkowy*.
11. **Podatki i opłaty samorządowe** – prowadzący: *ekspert w dziedzinie podatków lokalnych z Ministerstwa Finansów, stały współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych*.
12. **Opłaty i inne niepodatkowe należności budżetowe oraz podatek od spadków i darowizn** – prowadzący: *ekspert podatkowy, stały współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych*.
13. **Zobowiązania podatkowe i Ordynacja podatkowa (część materialnoprawna)** – prowadzący: *sędzia NSA*.
14. **Postępowanie administracyjne (cz. I i II)** – prowadzący: *sędzia NSA*.
15. **Postępowanie egzekucyjne w administracji** – prowadzący: *pracownik resortu finansów, ekspert w zakresie kodeksu celnego*.
17. **Administracja podatkowa i kontrola skarbowa** – prowadzący: *Jacek Pyssa – konsultant podatkowy*.
18. **Prawo dewizowe** – prowadzący: *praktyk – specjalista z Ministerstwa Finansów*.
19. **Rachunkowość (część I i II)** – prowadzący: *Jarosław Krynicki – biegły rewident firmy Moore & Stephens*.
20. **Ewidencja podatkowa** – prowadzący: *Sławomir Zieleń – doradca podatkowy*.
21. **Międzynarodowe prawo podatkowe** – prowadzący: *Izabela Rudecka – ekspert w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego*.
22. **Prawo karne skarbowe** – prowadzący: *Jacek Pyssa – ekspert w zakresie prawa karnego skarbowego*.

Celem Studium jest przekazanie uczestnikom niezbędnego kompendium wiedzy z zakresu szeroko rozumianego prawa podatkowego. Wykładowcy poprowadzą zajęcia zarówno od strony teoretycznej, jak i dzięki doświadczeniom codziennej pracy zawodowej od strony praktycznej.

Wykładowcy

Zajęcia o charakterze wykładu i seminarium prowadzone są przez grono **najwybitniejszych znawców problematyki** podatkowej. Są wśród nich sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego, specjaliści z Ministerstwa Finansów, pracownicy naukowcy uczelni warszawskich (Uniwersytetu Warszawskiego – Wydziału Prawa i Administracji, Szkoły Głównej Handlowej) oraz znani doradcy podatkowi i pracownicy Instytutu Studiów Podatkowych.

Wykłady prowadzone będą z uwzględnieniem problematyki zawartej w pytaniach egzaminacyjnych dla kandydatów na doradców podatkowych, według aktualnego stanu prawnego. Wykładowcy przedstawią również bieżące zmiany w prawie podatkowym związane z kontynuowaniem przystosowania polskiego prawa podatkowego do wymogów Unii Europejskiej. Na ostatnich zajęciach Uczestnicy otrzymają zbiór odpowiedzi na pytania egzaminacyjne z zakresu egzaminu na doradcę podatkowego.



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

**Instytut Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.**
Dział Edukacji
04-367 Warszawa,
ul. Kaleńska 8
tel. (0-22) 870 34 03
517 30 90
fax (0-22) 517 30 97
<http://www.isp-modzelewski.pl>

Zajęcia odbywają się w soboty i w niedziele (wyłączając dni świąteczne i „długie weekendy”) w siedzibie Instytutu Studiów Podatkowych przy ul. Kaleńskiej 8 w Warszawie w godz. 10.00–15.00. **Inauguracja Studium odbędzie się w dniu 15 marca 2008 r. o godz. 10.00.** Zakończenie Studium przewidziane jest na wrzesień 2008 r. (z uwzględnieniem przerwy wakacyjnej w okresie lipiec-sierpień). Studium obejmuje około 160 godzin zajęć.

Studium ma ściśle elitarny charakter. Zajęcia odbywać się będą w formie warsztatów praktycznych, co zapewni uczestnikom bliski kontakt z wykładowcą, sprzyjające warunki dydaktyczne oraz możliwość zadawania wykładowcom pytań.

Koszt uczestnictwa w Studium wynosi 3990 zł wraz z materiałami. Istnieje możliwość płatności w dwóch ratach: pierwsza rata – w wysokości 1900 zł – płatna do dnia rozpoczęcia Studium, druga rata w wysokości 2090 zł – płatna w ciągu miesiąca od dnia rozpoczęcia Studium. W przypadku wpłaty dokonanej po dniu 5 marca prosimy Państwa o przedstawienie kopii przelewu przy rejestracji w dniu inauguracji Studium. Koszt uczestnictwa nie obejmuje zakwaterowania, wyżywienia i noclegów, które uczestnik musi zapewnić sobie i pokryć we własnym zakresie. Uczestnicy Studium, w ramach odpłatności za kurs, otrzymają publikacje dotyczące głównych problemów związanych z zagadnieniami omawianymi w trakcie zajęć.

Uwaga! Jednorazowa wpłata całej należności za Studium dokonana do dnia 10 marca 2008 r. uprawnia do rabatu w wysokości 200 zł.

Szczegółowy harmonogram Studium, wraz z datami poszczególnych wykładów, otrzymają Państwo na zajęciach inauguracyjnych. Zgłoszenia prosimy przysyłać faksem na numer (0-22) 517-30-97 lub pocztą na adres Instytutu.

Kierownikiem Studium jest Pani Mariola Olbryś, tel. (0-22) 517-30-90.

LICZBA MIEJSC OGRANICZONA!

DORADZTWO PODATKOWE**BIULETYN****INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH**Wydawca:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.
04-085 Warszawa, ul. Korytnicka 28
tel. (0-22) 810-87-80, 810-36-73,
Dział Wydawnictw tel. (0-22) 870-34-09,
fax (0-22) 870-41-78
NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa
05 1240 1095 1111 0000 0336 0569
ISSN 1427-2008

www.isp-modzelewski.pl

E-mail: biuro@isp-modzelewski.pl

Redakcja:

WITOLD MODZELEWSKI
(redaktor naczelny)

KINGA BARAN
(zastępca redaktora naczelnego)

MARIUSZ UNISK
(podatki dochodowe, podatki lokalne)

KINGA BARAN
(podatki pośrednie)

Projekt okładki: RYSZARD BOJARSKI

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania skrótów oraz poprawek stylistycznych. **Przekazując tekst do redakcji Autor przesyła na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.**

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie (w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione.

Adres redakcji:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kalańska 8

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Druk:

PRZEDSIĘBIORSTWO
POLIGRAFICZNE „UNIVERS” S.C.
Zielona Góra, ul. Niecała 2D
Koszt prenumeraty rocznej 276 zł.
Koszt prenumeraty rocznej zagranicznej
276 zł plus rzeczywiste koszty wysyłki.

SPIS TREŚCI**ARTYKUŁY I STUDIA**

- Prof. dr hab. Witold Modzelewski**
Jeśli chcemy cudów w gospodarce, to nie opodatkujemy inwestowanych zysków 3
- Mirosław Siwiński**
Wybrane aspekty działalności przedstawiciela podatkowego 5
- Joanna Sapieżko-Samordak**
Pojęcia „świadczenia” i „wynagrodzenia” w podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej 7
- Paweł Greszta**
Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń ponoszonych na rzecz pracownika – wybrane problemy. Część II 10
- Rafał Aleksander Nawrot**
Kwota wolna od podatku w świetle analizy polskich i brytyjskich rozwiązań w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej 13
- Andrzej Łukiańczuk**
Usługi niematerialne w transakcjach podmiotów powiązanych – wybrane aspekty prawopodatkowe. Część 1 19
- Piotr Sidor**
Problematyka zakazanej pomocy publicznej z uwzględnieniem analizy poszczególnych przesłanek ją statuujących, w kontekście środków podatkowych. Część II 27
- Krzysztof Kłuskowski**
Sprzedaż działek przez osoby fizyczne w kontekście wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2007 r. 31

FELIETON

- Jerzy Bielawny**
O PIT-4R 37

PODATKI DLA KSIĘGOWYCH

- Jacek Budziszewski**
Podatki w praktyce 22

PROBLEMY DORADCÓW PODATKOWYCH

- Krystian Łatka**
Wstrzymanie wykonania decyzji w postępowaniu podatkowym – praktyka stosowania art. 224a Ordynacji podatkowej 34

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

- Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości 26, 29

KONFERENCJE I SEMINARIA ISP

- Odpowiedzi na pytania Uczestników 25, 35, 37

LEGISLACJA PODATKOWA

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług 38
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług 52
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług 58

Drodzy Czytelnicy

Nowy rok tradycyjnie nastraja optymizmem. Mimo że obiektywnie znowu bliżej co roku do piachu, jest coś nowego (rok), czyli jak dzieci cieszymy się nową zabawką.

Do optymizmu nawołuje również zwycięska koalicja, bo przecież tak naprawdę po raz pierwszy w głosowaniu opowiedzieliśmy się za cudownym rozwiązaniem naszych problemów. I cud będzie, bo demokracja ma swoje prawa. Co prawda, jacyś nieodpowiedzialni lekarze, pielęgniarki, nauczyciele, górnicy mącą spokój i poczucie optymizmu, lecz nie dajmy się sprokocować. Musimy przecież odpowiedzieć na oczywiste pytania: komu to służy i kto za tym stoi?

Ci, którzy kwestionują wynik wyborów, nie mogą oczekiwać na zrozumienie i akceptację. Lekarze jako obywatele Zjednoczonej Europy, mogą przecież poszukać pracy w innych krajach, nauczyciele mogą samorzutnie rozpocząć naukę dzieci emigrantów, górnicy powinni zadowolić się tym, co dostają, bo muszą przyjąć do wiadomości oczywistą prawdę, że utrzymywanie kopalni węgla jest nieopłacalne.

Tak więc trzeba tylko cierpliwie tłumaczyć i poczekać: część wyjedzie, reszta się zmęczy. Nie możemy w końcu wpompować więcej pieniędzy do „nieszczelnego systemu”, bo po pierwsze nie mamy pieniędzy, a po drugie nie mamy systemu.

Nie należy również zważać na dywersję uprawianą na naszej giełdzie. Trzeba dokładnie sprawdzić, również przy pomocy tzw. służb, kto wyprowadził owe 50 mld złotych. Mimo że nie ma na to jeszcze dowodów, na pewno okaże się, że stoją za tym obce służby rodem z KGB. Przecież jest niemożliwe, aby tego transferu dokonali inwestorzy z państw, którym zawdzięczamy odzyskanie niepodległości. Oni z samej definicji nigdy by nam tego nie zrobili.

Otrząsnijmy się z tych informacji. Ten rok będzie dobry, bo nie może być inny. Innych niż dobre informacje nie przyjmujemy do wiadomości.

Proszę mi wybaczyć niezbyt poważny ton tego tekstu, ale ten rok lepiej rozpocząć w niepoważnym tonie.

Z poważaniem
Redaktor Naczelny

P.S. Wszystkim Czytelnikom Biuletynu, Sympatykom Instytutu oraz Kontrahentom Grupy ISP składam najserdeczniejsze życzenia noworoczne.

Aktualności podatkowe styczeń 2008

- Parlament Europejski oraz Rada przyjęły propozycję wprowadzenia europejskiego celnego systemu informatycznego.** Parlament Europejski oraz Rada przyjęły propozycję Komisji Europejskiej w zakresie wprowadzenia europejskiego celnego systemu informatycznego. Zgodnie z założeniami system ten ma usprawnić przepływ towarów w UE. Inicjatywa ma za zadanie usprawnienie współpracy służb celnych. Zgodnie z założeniami proponowane rozwiązanie pozwoli na szerokie zastosowanie elektronicznych deklaracji oraz znaczne ograniczenie deklaracji papierowych. Wprowadzenie europejskiego systemu informatycznego spowoduje, iż służby celne będą wymieniać informacje w celu przeprowadzania sprawniejszej kontroli oraz ułatwienia przepływu towarów na terenie UE oraz poza jej granice, ponieważ zostaną usprawnione procedury importu i eksportu. Zgodnie z propozycją w 2011 r. przedsiębiorcy będą mogli przekazywać drogą elektroniczną wszelkie informacje niezbędne dla transgranicznego przepływu towaru.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w sprawie spotkań integracyjnych pracowników.** W wyroku z dnia 18 grudnia 2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 1287/07) WSA w Warszawie orzekł, iż obowiązkowe spotkania pracowników po godzinach pracy, które mają za zadanie poprawę współpracy między zespołem, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W podanym stanie faktycznym wskazała, iż zatrudnia pracowników o wąskiej specjalizacji, co zdaniem Spółki wpływa negatywnie na wzajemne relacje. Spółka organizuje obowiązkowe spotkania integracyjne odbywające się poza godzinami pracy. Organy podatkowe uznały powyższe czynności za niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W opinii organu imprezy tego rodzaju należy zakwalifikować jako odpłatne świadczenie usług na rzecz pracowników. Od powyższego stanowiska Spółka złożyła skargę do WSA w Warszawie, gdzie podnosiła, iż czynność można zakwalifikować jako odpłatne świadczenie usług tylko w przypadku, gdy korzystający wyraził wolę jej przyjęcia bądź miał możliwość jej odrzucenia. Spółka argumentowała ponadto, iż poprawa relacji między pracownikami ma na celu usprawnienie wykonywania przez nich obowiązków służbowych. WSA w Warszawie poparł stanowisko Spółki i uchylił decyzję organów podatkowych. Zdaniem WSA zasadniczym celem organizowania imprez tego typu jest budowa sprawnie współpracującego zespołu, co powoduje, iż takie imprezy związane są z działalnością przedsiębiorstwa, lecz nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.
- Postępowanie administracyjne – dokumenty mogą być tłumaczone tylko przez biegłego.** Dnia 8 listopada 2007 r. WSA w Warszawie orzekł, że w postępowaniu administracyjnym za dowód może być uznany tylko dokument przetłumaczony przez biegłego. Sprawa dotyczyła zwrotu podatku VAT od czynności wykonywanych na terytorium RP przez podmiot zagraniczny. Spółka wystąpiła o zwrot podatku, jednakże nie dołączyła przysięgłego tłumaczenia informacji o zarejestrowaniu jako podatnik podatku VAT w innym państwie członkowskim. Organ wezwał spółkę do uzupełnienia braków formalnych, jednakże Spółka nie zdążyła uczynić tego w terminie i przesała jedynie zwykłe tłumaczenie. Organy podatkowe podnosiły podczas rozprawy, że nie znając przedmiotu działalności podatnika nie mogły merytorycznie rozpoznać wniosku o zwrot podatku VAT.

W uzasadnieniu wyroku WSA w Warszawie stwierdził, że dokonywanie przez organy skarbowe ustaleń na podstawie obcojęzycznego materiału dowodowego byłoby sprzeczne i z Ordynacją podatkową, i z ustawą

**Redakcja BISP i pracownicy Grupy Instytutu Studiów Podatkowych
pragną złożyć wszystkim naszym Czytelnikom, Kontrahentom i
Sympatykom najserdeczniejsze podziękowania
za otrzymane od Państwa życzenia świąteczne i noworoczne**

Jeśli chcemy cudów w gospodarce, to nie opodatkujemy inwestowanych zysków

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Ten tekst w zasadzie pozostaje bez związku z dyskusją polityków na temat podatkowych zamierzeń nowego rządu. Politycznymi programami wyborczymi, notabene w tej i wielu innych sprawach, mało kto później się przejmuje: tu zdecyduje jak zawsze praktyka rządowa oraz parlamentarna najbliższych lat, która, jak wiemy, lubi zaskakiwać. Warto jednak prowadzić na ten temat publiczną debatę, gdyż upieram się przy dość dawno postawionej tezie, że osiągniemy w tej dziedzinie postęp, gdy do lamusa odłożymy wszystkie łatwe recepty, a także gdy zgodzimy się co do rzeczy przynajmniej dla mnie oczywistej, że jest konieczna generalna naprawa (żadnych półśrodków) oraz że jest to zadanie wcale nie tak trudne. Tylko tą drogą możemy wyjść z marazmu podatkowego, w którym tkwimy od co najmniej 10 lat.

Zacznijmy od celu systemu jako całości, z którym się chyba wszyscy zgadzamy: podatki, w tym zwłaszcza dochodowe, mają sprzyjać inwestycjom podatników. Wszelkie aplikowane do niedawna półśrodki okazywały się nieskuteczne, a wprowadzane co pewien czas podatkowe „zachęty”, zwłaszcza adre-

sowane do małych firm, nie budziły jakiegokolwiek zainteresowania podatników. Równocześnie należy pamiętać o obowiązującym we Wspólnocie Europejskiej zakazie udzielania pomocy publicznej, który ma istotne znaczenie dla przyszłego kształtu rozwiązań podatkowych w tym zakresie.

Bezsporne jest to, że decyzje inwestycyjne podatników podejmowane są na podstawie bardzo złożonych przesłanek, wśród których podatki odgrywają nie zawsze ważną rolę. Istotne znaczenie mają jednak m.in. źródła finansowania tych wydatków, to zaś ma związek z elementami konstrukcji podatków, w tym zwłaszcza podatków dochodowych. I tu dochodzimy do sedna sprawy: adresatem owego podatkowego „sprzyjania” inwestycjom mają być podatnicy będący przedsiębiorcami – niezależnie od formy prawnej działalności, którzy po pierwsze, są podatnikami podatku dochodowego, po drugie, wykazują dochód będący formalnym odpowiednikiem zysku jako źródła finansowania i, po trzecie, dochód ten jest dostatecznie wysoko opodatkowany, aby jakkolwiek instrument podatkowy miał znaczenie decyzyjne.

Ogłoszenie konkursu na członków Zarządu PKD sp. z o.o.

Rada Nadzorcza PKD Sp. z o.o. uprzejmie informuje, że na posiedzeniu w dniu 15 listopada 2007 roku postanowiła ponownie ogłosić konkurs otwarty na stanowisko członka Zarządu Prezesa Zarządu oraz na stanowisko członka Zarządu.

Od kandydatów oczekuje się wyższego wykształcenia, tytułu doradcy podatkowego, doświadczenia zawodowego w prowadzeniu spółek prawa handlowego oraz znajomości księgowości, w tym znajomości programów FK np. „Symfonia Finanse i Księgowość”.

Oferty prosimy przekazywać w zamkniętych kopertach na adres:
Polskie Konsorcjum Doradcze Sp. z o.o.
00-057 Warszawa
Plac gen. J.H. Dąbrowskiego 1/318

Jak wiemy, obecnie nasze podatki dochodowe, zarówno PIT, jak i CIT, nie spełniają tych warunków. Jeśli dochód podatnika jest tak samo (i to dość nisko) opodatkowany, niezależnie od tego, w jaki sposób podatnik rozdysponuje odpowiadające mu środki, to o jakimkolwiek sprzyjaniu inwestycjom nie ma co mówić. Wręcz odwrotnie: jeżeli podatnik chce wydatkować zyski na konsumpcję lub transfery albo kupić rzeczowy składnik majątku trwałego, to ten ostatni wydatek przegrywa ekonomicznie i to m.in. dzięki obecnie obowiązującej konstrukcji podatku dochodowego. Do bajeczek, powtarzanych notabene chyba tylko w Polsce, należy zaliczyć pogląd o „proinwestycyjnym” charakterze podatków, który w tej samej wysokości obciąża dochód podatników niezależnie od celu wydatkowania. Podatek jest swoistą wyceną wydatku: jeżeli będzie on podatkowo neutralny, podobnie – choć to daleka paralela – jak ma to miejsce w przypadku VAT-u od wydatków inwestycyjnych, to może robimy krok we właściwym kierunku. Gdy stawki tego podatku są relatywnie niskie, to jedynym rozwiązaniem jest bezwarunkowe wyłączenie z podstawy opodatkowania kwot przeznaczonych, a następnie wydatkowanych na cele inwestycyjne.

Oczywiście pod pojęciem kwot przeznaczonych, a następnie wydatkowanych na cele inwestycyjne, które są wyłączone z podstawy opodatkowania, należy rozumieć wydatki poniesione ze środków własnych, jak i pożyczek i kredytów. Również wydatki inwestycyjne pochodzące z bezzwrotnych przysporzeń zewnętrznych nie powinny wchodzić do podstawy opodatkowania, jeżeli przychód z ich tytułu byłby opodatkowany na zasadach ogólnych.

Pojęcie kwot wydatkowanych na cele inwestycyjne nie musi być dodatkowo komplikowane: są to wydatki na nabycie, wytworzenie i modernizację środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji podatkowej. Powinno to wystarczyć, choć ideałem byłoby również wyłączenie z podstawy opodatkowania zakupu gruntów i użytkowania wieczystego. Co prawda rozwiązanie to mogłoby mieć wpływ na wzrost cen nieruchomości, lecz podatkowa dyskryminacja tych wydatków ograniczałaby najbardziej pożądaną kierunek inwestowania z punktu widzenia zagospodarowania zdewastowanych obszarów, np. przemysłowych. Wyłączenie tych wydatków powinno być obwarowane przeznaczeniem gruntu na cele inwestycyjne w określonym czasie.

Najistotniejszą decyzją strategiczną jest kwestia uznania za koszt uzyskania przychodów amortyzacji majątku sfinansowanego z nieopodatkowanych zysków. Przyjmując to rozwiązanie, przedsiębiorcy otrzymaliby istotny impuls inwestycyjny. W przypadku, gdyby wyłączenie z podstawy opodatkowania skutkowało „niekosztowym” charakterem amortyzacji podatkowej środków sfinansowanych z tego źródła, rozwiązanie to byłoby tylko rodzajem kredytu podatkowego. Stąd postulat: wyłączenie z podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych w najbliższych latach powinno wiązać się z zachowaniem kosztowego charakteru amortyzacji tych wydatków. Okres, w którym miałyby obowiązywać to rozwiązanie, może zostać ograniczony np. do 5 lat, co stworzyłoby jednoznaczny scenariusz inwestycyjny dla firm: wszystkie inwestycje zrealizowane w tym czasie, korzystałyby z tego rozwiązania w całym okresie amortyzacji tych wydatków.


Należy rozwiązać obawy, które w oczywisty sposób mogłyby tu powstać i dotyczą budżetowych konsekwencji tych rozwiązań oraz technicznych możliwości szybkiego ich wprowadzenia. Paradoksalnie, fiskalne skutki tego rozwiązania nie zmieniają w sposób istotny prognozy wpływów budżetowych podatków na najbliższe lata. Pomijając w tym miejscu szczegółowe szacunki, warto zwrócić uwagę na rzeczy zasadnicze: tylko część firm (w zasadzie mniejszość) w ogóle wykazuje dochód, nie wszystkie inwestują, a spadek wpływów od inwestujących firm w okresie najbliższych lat byłby zrekomensowany głównie z:

- opodatkowanego dochodu powstającego w firmach dostarczających dobra inwestycyjne i ich wykonawstwo,
- podatku od towarów i usług od tych zakupów, które przejściowo, ale w sposób cykliczny, zwiększyłyby dochody budżetowe.

Nie są również większym problemem prawnym techniczne przeszkody wdrożenia tych rozwiązań. Mogłoby to nastąpić już w przyszłym roku, przy czym pierwszy raz skorzystanie z nich byłoby możliwe dopiero w zeznaniu rocznym, czyli w 2009 r. Tu mści się pochopne zniesienie zeznań miesięcznych w podatku dochodowym, które technicznie pozwoliłyby bezpiecznie wdrożyć je jeszcze w trakcie roku.

Kończąc, trawestując hasło wyborcze, można stwierdzić, że jeśli wierzymy w cuda, to warto dać Opatrzności szansę, sprzyjając jej za pomocą podatków.

reklama



ZESZYT 176
KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Niniejszym mamy przyjemność przedstawić II wydanie Komentarza do ustawy o podatku od towarów i usług będącego kontynuacją cieszącego się dużym uznaniem komentarza do poprzedniej ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Komentarz uwzględnia zmiany wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 2008 r. oraz aplikację Dyrektywy Rady Nr 2006/112/WE. Praktycy stosujący ten podatek są przytłoczeni ogromną ilością wydanych przez organy podatkowe interpretacji – kilkadziesiąt tysięcy w ciągu ostatnich dwóch lat – co dodatkowo utrudnia praktyczne rozliczanie tego podatku. Za chwilę wszystkie te interpretacje przejdą w niebyt. W związku z tym źródłem bezpieczeństwa podatników jest bezpośrednie stosowanie ustawy o podatku od towarów i usług. Temu właśnie służy komentarz, który przedkładamy na Państwa ręce. Format B5, cena zł 79,-

Wybrane aspekty działalności przedstawiciela podatkowego

Mirosław Siwiński

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Kancelarii Prawnej Witolda Modzelewskiego

Artykuł niniejszy ma na celu wskazanie wybranych aspektów podatkowych działalności przedstawicieli podatkowych w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹. Instytucja ta i zasady jej funkcjonowania uregulowane są w przepisach art. 15 ust. 7-10 powołanej ustawy oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 kwietnia 2004 r. w sprawie przedstawiciela podatkowego². Służy ona wykonaniu regulacji przewidzianej w art. 15 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., zgodnie z którą podatnicy podatku od towarów i usług opisani w ust. 1 tego artykułu, nieposiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnicy VAT czynni, o których mowa w art. 96 ust. 4 powołanej ustawy³, są obowiązani ustanowić przedstawiciela podatkowego. Przedstawiciel podatkowy musi mieć siedzibę na terytorium kraju (osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej) lub posiadać stałe miejsce zamieszkania na terytorium kraju (osoba fizyczna). Jak widać z powyższego, forma prawna, w jakiej przedstawiciel podatkowy może prowadzić swoją działalność, jest dowolna, co jest o tyle istotne, iż przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie z podatnikiem za zobowiązanie podatkowe podatnika, którego reprezentuje. W praktyce zatem odpowiedzialność ta będzie się bardzo różnie kształtować w zależności od formy prawnej prowadzenia działalności. I tak, poza warunkami wynikającymi bezpośrednio z ustawy z dnia 11 marca 2004 r., przedstawiciel podatkowy:

- 1) musi być zarejestrowany jako podatnik VAT czynny;
- 2) przez ostatnie 24 miesiące terminowo rozliczać podatek od towarów i usług oraz inne podatki stanowiące dochód budżetu państwa;
- 3) przez ostatnie 24 miesiące – osoba fizyczna będąca podatnikiem, a w przypadku podmiotów niebędących osobami fizycznymi – osoba będąca współnikiem, członkiem władz zarządzających, głównym księgowym nie mogła podlegać odpowiedzialności na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁴ za popełnienie przestępstwa skarbowego;
- 4) musi być uprawniony do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Podatnik VAT czynny, o którym mowa w przepisie art. 15 ust. 7 powołanej ustawy, ustanawia przedstawiciela podat-

kowego w drodze umowy zawartej w formie aktu notarialnego, pod warunkiem przedłożenia podatnikowi zaświadczenia organu podatkowego o spełnieniu warunków, o których mowa w art. 15 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Umowa pomiędzy podatnikiem a przedstawicielem powinna zawierać przynajmniej nazwę lub imię i nazwisko podatnika, adres jego siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności, lub miejsca zamieszkania za granicą, dane przedstawiciela, który jest ustanawiany przedstawicielem podatkowym, w tym numer identyfikacji podatkowej, nazwę lub imię i nazwisko, adres jego siedziby lub w przypadku osób fizycznych – adres miejsca zamieszkania oraz adres, pod którym będzie prowadzona i przechowywana dokumentacja oraz ewidencja podatnika dla celów podatku od towarów i usług. Odpis przedmiotowej umowy wraz z kopią zaświadczenia organu podatkowego o spełnieniu warunków uprawniających do bycia przedstawicielem podatkowym należy złożyć do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Przedstawiciel podatkowy, działając za podatnika zagranicznego, wypełnia obowiązki tego podatnika w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług, prowadzenia i przechowywania dokumentacji oraz ewidencji dla potrzeb tego podatku, a także wykonywania innych czynności wynikających z przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli zostały wymienione w umowie o przedstawicielstwo podatkowe.

Jak wynika z powyższego, regulacja instytucji przedstawiciela podatkowego nie jest zbyt rozbudowana, przez co niestety nie zawiera wprost odpowiedzi na wszelkie pytania pojawiające się w działalności tego rodzaju podmiotów. Jednym z nich jest kwestia zwrotu podatku przysługującego podatnikom zagranicznym. W przypadku bowiem niektórych podatników zagranicznych występuje problem z założeniem rachunku bankowego w Polsce. Podmioty te twierdzą, iż albo nie mają prawa założyć konta bankowego w innym kraju, albo też, że wiąże się to z nadmiernymi trudnościami. Podatnicy zagraniczni nie mogą więc wskazać rachunku bankowego, na który ma być dokonany zwrot różnicy podatku od towarów i usług uzyskany w Polsce, o którym mowa w przepisie art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Problem ten rodzi dwa istotne pytania dotyczące konsekwencji podatkowych:

- 1) Czy urząd skarbowy dokonujący zwrotu różnicy podatku od towarów i usług ma obowiązek przelać tę kwotę na rachunek podatnika zagranicznego, czy też może dokonać tego zwrotu na konto przedstawiciela podatkowego?

2) Czy otrzymanie przez przedstawiciela podatkowego kwoty zwrotu podatku z rachunku podatnika zagranicznego celem przelania na konto zagraniczne będzie jego przychodem do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych?

Ad 1) Przepisy zarówno ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jak też rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r. nie określają zasad zwrotu różnicy podatku podatnikom zagranicznym. Wskazać jednak należy, iż podatnicy zagraniczni są w zasadzie zwyczajnymi podatnikami VAT, tyle że działają za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego. Dlatego też do tych podatników stosować należy te same przepisy, co do „krajowych” podatników tego podatku.

W opinii autora dokonanie zwrotu różnicy podatku na rachunek przedstawiciela podatkowego jest w świetle obowiązujących przepisów prawa podatkowego możliwe. Należy bowiem wskazać, że przepis § 5 rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r. stanowi, iż przedstawiciel podatkowy **obowiązany jest** do wypełniania obowiązków podatnika, którego jest przedstawicielem, w zakresie rozliczania podatku od towarów i usług, prowadzenia i przechowywania dokumentacji oraz ewidencji dla potrzeb tego podatku, oraz do **wykonywania innych czynności wynikających z przepisów o podatku od towarów i usług, jeżeli zostały wymienione w umowie**. Zdaniem autora, przepis ten może być uznany za przepis szczególny w stosunku do art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. i jako taki wyłączać mógłby normę zawartą w tym przepisie. Należy bowiem wskazać, iż art. 87 ust. 2 powołanej ustawy stanowi, iż zwrot różnicy podatku następuje **na rachunek bankowy podatnika** w banku mającym siedzibę na terytorium kraju, wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Biorąc pod uwagę treść tego przepisu, stanowi on jednak najprawdopodobniej podstawę często spotykanego stanowiska Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, który wskazuje na brak podstaw do dokonania przelewu zwrotu różnicy podatku na konto przedstawiciela podatkowego i często odmawia dokonania tego przelewu. Przepis ten nie znajdzie jednak zastosowania w przypadku wypełnienia warunków wskazanych w powołanym przepisie rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r.

Aby zatem możliwy był zwrot różnicy podatku na rachunek bankowy podatnika zagranicznego, konieczne jest zawarcie w umowie pomiędzy przedstawicielem podatkowym a podatnikami zagranicznymi postanowień, na mocy których przedstawiciel podatkowy obowiązany i upoważniony jednocześnie byłby do odbioru, w imieniu podatników, należnego im zwrotu różnicy podatku od towarów i usług. Formuła taka bowiem mieściłaby się, w opinii autora, w „wykonywaniu innych czynności wynikających z przepisów o podatku od towarów i usług”, o czym mowa w przepisie § 5 rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r. Jeżeli zatem w umowach przedstawicieli podatkowych z podatnikami zagranicznymi znalazłyby się postanowienia odnośnie odbioru zwrotu różnicy podatku od urzędu skarbowego, to wówczas, w opinii autora, istniałyby podstawy do dokonania tego zwrotu na konto przedstawiciela podatkowego. Dokonanie zwrotu w tym trybie będzie oczywiście zależne od przekonania urzędu skarbowego co do słuszności powyższego stanowiska i odpowiedniej zmiany umów.

Ad 2) Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób praw-

nych⁵ przychodem do opodatkowania tym podatkiem są m.in. otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Za zasadne zatem należy uznać obawy, iż otrzymane od podatnika zagranicznego pieniądze mogłyby zostać uznane za przychód przedstawiciela podatkowego – tym bardziej, że tego rodzaju sytuacja nie znajduje się w katalogu przypadków, w których nie istnieje obowiązek rozpoznania przychodu do opodatkowania, zawartym w przepisie art. 12 ust. 4 powołanej ustawy.

Inna kwalifikacja prawna otrzymania pieniędzy przez przedstawiciela podatkowego zachodziłaby jednak w przypadku, gdyby przedmiotowe wpłaty na konto tego podmiotu nie pochodziły od podatników zagranicznych, lecz bezpośrednio od urzędu skarbowego. Taka sytuacja możliwa oczywiście będzie w przypadku, gdy urząd ten przychyli się do zaprezentowanej wyżej interpretacji przepisu § 5 rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r. i będzie dokonywał zwrotu różnicy podatku należnej podatnikom zagranicznym na rachunek bankowy przedstawiciela podatkowego. W takim bowiem wypadku podstawą prawną do braku rozpoznania przychodu po stronie przedstawiciela podatkowego z tytułu tych wpłat będzie umowa o przedstawicielstwo podatkowe – pod warunkiem, że z tej umowy wynikać będzie obowiązek i upoważnienie przedstawiciela podatkowego do odbioru na swoje konto zwrotu różnicy podatku wypłaconej przez urząd skarbowy oraz do wypłacenia tej kwoty niezwłocznie podatnikowi zagranicznemu. Należy bowiem wskazać, że aby pieniądze otrzymywane przez przedstawiciela podatkowego nie zostały uznane za jego przychód, w świetle przepisu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. pieniądze te musiałyby zostać przekazane pod tytułem prawnym⁶, z którego wyraźnie będzie wynikać, iż te pieniądze pozostają własnością podatnika zagranicznego i są jedynie powierzone przedstawicielowi podatkowemu. Takim tytułem prawnym może być, w opinii autora, odebranie zwrotu różnicy podatku w imieniu podatnika zagranicznego, dokonywane na podstawie usługi przedstawicielstwa podatkowego (czyli w warunkach wymaganych przez opisany wyżej przepis § 5 rozporządzenia z dnia 16 kwietnia 2004 r.). Pamiętać jednak należy, że jeżeli w ramach otrzymanych od urzędu skarbowego pieniędzy mieścić się będzie prowizja dla przedstawiciela podatkowego za świadczenie tej usługi, **to kwota wynagrodzenia za przedstawicielstwo podatkowe będzie jego przychodem**.

Jeżeli jednak urząd skarbowy odmówi zwracania różnicy podatku na konto przedstawiciela podatkowego, to wówczas musi on zawrzeć z podatnikami zagranicznymi odrębną umowę stanowiącą wówczas tytuł prawny, z którego będzie wynikać, iż te pieniądze pozostają własnością podatnika zagranicznego i są jedynie powierzone przedstawicielowi podatkowemu. Ewentualnie przelew tych pieniędzy od podatników zagranicznych mógłby nastąpić tytułem pożyczki (która nie jest ani przychodem, ani kosztem), ale zawieranie tak częstych i krótkotrwałych umów pożyczki mogłoby najprawdopodobniej zwrócić uwagę organów podatkowych. Wskazane byłoby zatem świadczenie przez przedstawiciela podatkowego usług pośrednictwa finansowego w tym zakresie na rzecz podatników zagranicznych. Umowy w tym przedmiocie powinny być umowami odrębnymi od umów na usługi przedstawicielstwa podatkowego. Przedstawiciel podatkowy powinien również

otrzymywać z tego tytułu odrębne wynagrodzenie (aby nie zachodziły wątpliwości, iż rzeczywiście są to odrębne usługi). Problemem w tym zakresie może się jednak okazać właściwe skonstruowanie umowy, gdyż istnieje ryzyko pojawienia się pytania, czemu służą tego rodzaju usługi pośrednictwa finansowego. W umowie przedstawiciela podatkowego z podatnikiem zagranicznym dobrze by było zatem wskazać na cel zawarcia tych umów. Nie jest to oczywiście wymagane prawem, ale polskie organy podatkowe mogą wyrazić zainteresowanie tą kwestią.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² Dz.U. Nr 66, poz. 609, zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 16 kwietnia 2004 r.”.
- ³ Zwani dalej „podatnikami zagranicznymi”.
- ⁴ Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.
- ⁵ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ⁶ Który jednocześnie będzie tytułem przelewu i przedmiotem umowy w tym zakresie.

Pojęcia „świadczenia” i „wynagrodzenia” w podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej

Joanna Sapieżko-Samordak

Autorka jest doktorantką UW w zakresie prawa podatkowego i integracji europejskiej, aplikantką radcowską

Prawo podatkowe w zakresie podatku od wartości dodanej jest prawem wspólnotowym. VI Dyrektywa VAT¹, zastąpiona od 1 stycznia 2007 r. nową Dyrektywą VAT², odebrała w znacznej mierze swobodnej dyspozycji państw członkowskich UE obszar prawny w tej dziedzinie. Uregulowanie podatku od wartości dodanej na poziomie wspólnotowym spowodowało także, że ostatnią instancją rozstrzygającą w sprawach VAT stał się Europejski Trybunał Sprawiedliwości³. Opracowanie to ma za cel przybliżenie, na podstawie odpowiednich dyrektyw podatkowych oraz obszernego orzecznictwa ETS, autonomicznego wspólnotowego rozumienia zagadnienia „świadczenia za wynagrodzeniem” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

I. ŚWIADCZENIE ZA WYNAGRODZENIEM JAKO PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

Zakres przedmiotowy opodatkowania wyznaczony w art. 2 ust. 1 VI Dyrektywy VAT (odpowiednio art. 2 ust. 1 lit. a oraz c nowej Dyrektywy VAT) wymaga „dostawy towarów lub świadczenia usług odpłatnie (...) przez podatnika, działającego w takim charakterze”. Za pojęcie zbiorcze czy nadrzędne nad pojęciami „dostawy towarów lub świadczenia usług” można przyjąć zasadniczo termin „świadczenie”.

ETS już w swym wczesnym orzecznictwie odnośnie VAT uznał za konieczne stwierdzenie, że aby mówić o istnieniu świadczenia za wynagrodzeniem, świadczący, tj. dostawca towarów lub usługodawca musi otrzymać jakąś wartość⁴. Stąd bezwarunkowym wymogiem opodatkowania danej czynności, obok konieczności istnienia świadczenia, jest także zagwarantowane dostawcy towarów lub usługodawcy – świadczenie wzajemne. Pomędzy tymi dwoma świadczeniami musi do tego istnieć takiego rodzaju związek, aby świadczenie wzajemne stanowiło „wynagrodzenie” za to świadczenie. A zatem „świadczenie za wynagrodzeniem” jest warunkiem opodatkowania danej czynności według przepisów wspólnotowych.

Bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem

ETS w jednym ze swoich pierwszych orzeczeń co do wykładni pojęcia wynagrodzenia już w 1981 r. w sprawie *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* stwierdził, że aby świadczenie usług podlegało opodatkowaniu, pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem musi istnieć bezpośredni związek.⁵ W przedmiotowym orzeczeniu holenderskie organy skarbowe przyjęły, że spółdzielnia rolnicza powinna naliczyć VAT od usługi przechowania ziemniaków na rzecz swych członków, mimo iż z tego tytułu nie pobierała wynagrodzenia. Stwierdzono bowiem, że spółdzielnia w pewnym sensie obciążała swoich członków wartością świadczonych usług poprzez zmniejszenie wartości udziałów posiadanych przez członków w spółdzielni. ETS uznał jednak, że w tej sytuacji nie występuje niezbędny bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem, gdyż utraty wartości udziałów posiadanych przez członków nie można traktować jako płatności za usługi świadczone przez spółdzielnię. Od wydania omawianego orzeczenia wymóg istnienia „bezpośredniego związku” stanowi niezmiennie w orzecznictwie wspólnotowym podstawę oceny odpłatności danego świadczenia.

Przesłanki istnienia „bezpośredniego związku”

Zagadnienie kryteriów, na podstawie których należy stwierdzić zajście „bezpośredniego związku” pomiędzy świadczeniem a otrzymywanym wynagrodzeniem, ETS podniósł w znanym orzeczeniu Tolsma.⁶ W sprawie tej chodziło o to, czy uliczny muzyk Tolsma, który otrzymuje od przypadkowych przechodniów dobrowolne datki, wykonuje usługi za wynagrodzeniem i czy tym samym zobligowany jest do zapłaty podatku z tytułu tejże działalności. Trybunał uznał, że w takim przypadku brak jest koniecznego związku pomiędzy usługą muzyczną a płatnościami przechodniów. Ci ostatni nie proszą bowiem o granie dla nich muzyki, a uiszczane przez nich datki nie zależą od usługi muzycznej, ale od subiektywnych motywów. Faktycznie część osób wrzuca pieniądze do puszek muzyka nie zatrzymując się przy nim, podczas gdy inni słuchają muzyki przez pewien czas, nie wręczając jakiegokolwiek datku. A zatem rzekome świadczenie wzajemne – dobrowolne datki – zależą jedynie od „przypadku”. Tym samym ETS zaprzeczył podleganiu VAT świadczenia usługi przez ulicznego muzyka, gdyż spełnienie świadczenia wzajemnego nie jest uwarunkowane świadczeniem muzyka (zapłata bez usługi), a także odwrotnie – spełnienie świadczenia nie jest uwarunkowane poprzez świadczenie wzajemne (usługa bez zapłaty).

W postępowaniach *Floridienne* i *Berginvest* oraz *Cibo Participations* ETS uznał, że dywidendy jakie czerpie spółka holdingowa od udziału w spółkach zależnych nie stanowią wynagrodzenia z tytułu świadczenia usług zarządzania tymi spółkami. Brak jest bowiem bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem a otrzymywanym wynagrodzeniem.⁷ Trybunał argumentował to tym, iż wysokość wypłacanych dywidend uzależniona jest częściowo od przypadku. Do tego wysokość ustalana jest na podstawie rodzaju posiadanych typów akcji, a nie tożsamości właściciela danego pakietu akcji. Dywidendy są konsekwencją jedynie faktu posiadania udziału. A zatem wypłata dywidend nie zależy od świadczenia usług zarządzania ze strony spółki holdingowej, ponieważ przysługuje każdemu właścicielowi udziału w takim samym stopniu tylko na podstawie uczestnictwa w spółce. Bez uwarunkowania świadczenia wzajemnego (wypłaty dywidendy) poprzez spełnienie świadczenia (czynności zarządzania) nie można mówić o istnieniu bezpośredniego związku w znaczeniu przyjętym w orzecznictwie wspólnotowym.

ETS wymaga wyraźnie wzajemnego warunkowania świadczenia oraz świadczenia wzajemnego. Potwierdza to orzeczenie w sprawie *Fillibeck*, w której to pracodawca świadczył usługi transportowe dla swoich pracowników z ich domów do miejsca pracy, za co pracownicy nie uiszczali opłaty ani żadna kwota z ich pensji nie była w związku z tym odliczana.⁸ ETS zaprzeczył istnieniu bezpośredniego związku pomiędzy usługami transportowymi pracodawcy a świadczeniem przez pracowników pracy, gdyż ani otrzymywana pensja ani wykonywana praca nie była uzależniona od korzystania z usług transportowych pracodawcy. Trybunał argumentując brak wymaganego związku tym, że spełniane świadczenie pracy nie zależało od tego czy usługi transportowe były wykonywane, uznał tym samym, że świadczenie wzajemne (część wykonywanej pracy) nie było uwarunkowane przez świadczenie (usługa transportowa), ale było niezależnie spełniane. Z drugiej strony założyć należy uwa-

runkowanie świadczenia poprzez świadczenie wzajemne, gdyż usługi transportowe nie byłyby na pewno świadczone bez wykonywania pracy przez pracowników. Zatem widać na przykładzie tego orzeczenia, że ETS przyjmuje konieczność istnienia wzajemnego uwarunkowania świadczenia i wynagrodzenia.

Również rozstrzygając spory między Komisją Europejską a wybranymi państwami członkowskimi dotyczącymi opłat pobieranych za przejazdy autostradami, ETS postrzegał wymóg bezpośredniego związku jako warunkową zależność świadczenia i świadczenia wzajemnego.⁹ Trybunał podzielił stanowisko Komisji Europejskiej, że opłaty pobierane są w ścisłym związku ze świadczoną usługą, korzystanie z autostrad było dozwolone tylko wtedy, gdy została uiszczona odpowiednia opłata zależna od rodzaju pojazdu czy też długości przejechanego odcinka. W sprawach tych spełnienie świadczenia było tak uwarunkowane wynagrodzeniem, że aby w ogóle je uzyskać, należało wprawdzie dokonać odpowiedniej zapłaty.

Bezpośredni związek jako warunkowy stosunek pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem

Na podstawie przeprowadzonej powyżej analizy orzecznictwa wspólnotowego można stwierdzić, że wymagany bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem polega na tym, iż świadczenie i wynagrodzenie muszą się wzajemnie warunkować.¹⁰ Zaznaczyć jednak należy, że nie chodzi tutaj o kauzalny stosunek, tj. taki gdy zwyczajnym skutkiem danego świadczenia jest określone wynagrodzenie. Wzajemne warunkowanie zakłada, że świadczenie zostanie wykonane tylko wtedy, gdy zostanie spełnione świadczenie wzajemne (wynagrodzenie) oraz odwrotnie.

Wymóg wzajemnego warunkowania świadczenia i wynagrodzenia pociąga za sobą kolejne skutki dla możliwości zastosowania art. 2 ust. 1 lit. a oraz c nowej Dyrektywy VAT, a mianowicie konieczność istnienia stosunku prawnego wiążącego ze sobą świadczenie i wynagrodzenie. Z drugiej strony bez normatywnego powiązania danego świadczenia i wynagrodzenia trudno jest wykazać ich wzajemne warunkowanie.

Istnienie stosunku prawnego

Zdaniem ETS warunkiem opodatkowania świadczenia za wynagrodzeniem jest istnienie stosunku prawnego, w ramach którego dochodzi do wymiany wzajemnych świadczeń pomiędzy świadczącym usługę a usługobiorcą.¹¹ Nie wystarcza dowolny związek pomiędzy świadczeniami a stosunkiem prawnym. W orzeczeniu w sprawie *Tolsma* ETS podkreśla, że świadczenie za wynagrodzeniem podlega opodatkowaniu wyłącznie, gdy istnieje „(...) stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a jej odbiorcą, na mocy którego występuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez świadczącego usługę stanowi wartość przekazywaną w istocie w zamian za usługę wyświadczoną jej odbiorcy”¹². W przedmiotowej sprawie ETS zauważa, że uliczny muzyk w czasie występów podsuwa przechodniom puszkę na datki, czasami puka także do drzwi domów i sklepów z prośbą o datki, jednak nie może on żądać jakiegokolwiek wynagrodzenia z mocy prawa. Brak jest zatem umowy pomiędzy stronami, jako że przechodnie dobrowolnie wręczają datki, których kwotę ustalają według własnego uznania. Dla poddania opodatkowaniu danej transakcji wymagane jest, aby wysokość świadczenia wzajemnego

była z góry określona lub możliwa do określenia. A zatem konieczne jest istnienie „porozumienia” co do tegoż świadczenia wzajemnego. To z kolei sprawia, że takie „porozumienie” określa z góry również treść świadczenia (czy to dostawy towarów czy świadczenia usług), gdyż w przeciwnym przypadku z powodu braku punktu odniesienia, nie byłoby możliwe ustalenie świadczenia wzajemnego. Tym samym warunkiem opodatkowania na podstawie dyrektyw wspólnotowych jest określenie treści świadczenia i świadczenia wzajemnego w ramach stosunku prawnego¹³.

Wymagalność roszczenia o spełnienie świadczenia wzajemnego

W wyżej omówionym orzeczeniu Tolsma istnienie stosunku prawnego niezbędnego dla opodatkowania danego świadczenia zostało zaprzeczone ze względu na to, iż rzekome świadczenie wzajemne było spełniane „dobrowolnie”¹⁴. Na podstawie tego stwierdzenia można by wysunąć wniosek, iż aby dana transakcja podlegała opodatkowaniu, wymagany jest „obowiązek” spełnienia świadczenia.

Jednakże ETS nie uzależnia opodatkowania danej transakcji podatkiem od wartości dodanej od istnienia prawnie egzekwowalnego obowiązku świadczenia, tj. możliwości dochodzenia spełnienia świadczenia wzajemnego na drodze prawnej. Otóż w jednym z późniejszych orzeczeń – Town & County Factors – ETS stwierdził, że dla opodatkowania danego świadczenia wystarczy, aby stosunek prawny obejmował tzw. zobowiązanie naturalne, niezaskarżalne według krajowego prawa cywilnego.¹⁵ W sprawie tej podatnik organizujący konkursy, z tytułu których nagrody wydawane były wyłącznie na mocy umowy dzentelmeńskiej i uczestnik konkursu nie mógł dochodzić wydania nagrody na drodze prawnej, twierdził, że nie ma pomiędzy nim a uczestnikami konkursu stosunku prawnego w rozumieniu sformułowanym w orzeczeniu Tolsma. ETS uznał jednak, że w omawianej sytuacji istnieje stosunek prawny, który determinuje świadczenie wzajemne, tj. płatność w zamian za uczestnictwo w konkursie. Nie można twierdzić, że nie istnieje tu stosunek prawny w sensie wyroku w sprawie Tolsma, ponieważ zobowiązanie usługodawcy jest niewykonalne w przypadku, gdy niemożliwość egzekucji tego zobowiązania wynika z umowy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą, gdy właśnie ta umowa stanowi wyraz wymaganego stosunku prawnego.¹⁶ ETS uznał także, że kwestia wymagalności roszczenia nie może warunkować uznania świadczenia za podlegające opodatkowaniu, gdyż doprowadziłoby to do erozji systemu VAT.¹⁷

Poza tym, ETS uznaje za podlegające VAT również czynności zabronione przez przepisy prawa, pomimo że na podstawie nieważności leżącego u ich podstaw stosunku prawnego, nie mogą być oczywiście prawnie egzekwowane.¹⁸

Przypisy:

¹ Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.U.U.E.L z dnia 13 czerwca 1977 r.).

² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.E.L z dnia 11 grudnia 2006 r.).

³ Europejski Trybunał Sprawiedliwości, zwany dalej „ETS”.

⁴ Orzeczenie ETS z 5.02.1981 r. w sprawie 154/80, Staatssecretaris van Financiën v. Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, pkt 12 i 14, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

⁵ Orzeczenie ETS z 5.02.1981 r. w sprawie 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, pkt 12, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

⁶ Orzeczenie ETS z 3.03.1994 r. w sprawie 16/93 R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, pkt 17, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; por. także orzeczenie ETS z 8.03.1998 r. w sprawie 102/86 Apple & Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise, pkt 14 i 15, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

⁷ Orzeczenie ETS z 14.11.2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne S.A. i Berginvest S.A. v. Belgia, pkt 22 i następane, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 27.09.2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, pkt 42 i następane, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

⁸ Orzeczenie ETS z 16.10.1997 r. w sprawie C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG v. Finanzamt Neustadt, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

⁹ Orzeczenie ETS z 12.09.2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja v. Grecja, pkt 30, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 12.09.2000 r. w sprawie C-408/97 Komisja v. Królestwo Holandii, pkt 29, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 12.09.2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja v. Wielka Brytania, pkt 45, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 12.09.2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja v. Irlandia, pkt 33, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 12.09.2000 r. w sprawie C-276/97 Komisja v. Francja, pkt 35, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

¹⁰ L. Dobratz, *Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht*, Köln, 2005 s. 64.

¹¹ Orzeczenie ETS z 26.06.2003 r. w sprawie C-305/01 Finanzamt Gross-Gerau v. MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, pkt 47, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 17.09.2002 r. w sprawie C-498/99 Town and County Factors Ltd v. Commissioners of customs and Excise, pkt 18, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 21.03.2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf & Country Club v. Staatssecretaris van Financiën, pkt 39, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie z 27.04.1999 w sprawie C-48/97 Kuwait Patrolem (GB Ltd v. Commissioners of Customs and Excise, pkt 26, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 14.07.1998 r. w sprawie C-172/96 Commissioners of Customs and Excise v. First National Bank of Chicago, pkt 26, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 5.06.1997 r. w sprawie C-2/95 Sparekassenes Datacenter SDC v. Skatteministeriet, pkt 45 i 79, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; orzeczenie ETS z 3.03.1994 r. w sprawie 16/93 Tolsma, pkt 14, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>; por. także Terra Ben, Kajus Julie, *A Guide the European VAT Directives*, t. 1, *Introduction to European VAT*, Amsterdam 2007, s. 380-381.

¹² Orzeczenie ETS z 3.03.1994 r. w sprawie 16/93 Tolsma, pkt 14, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

¹³ L. Dobratz, *Leistung und Entgelt...*, op. cit., s. 36.

¹⁴ Orzeczenie ETS z 3.03.1994 r. w sprawie 16/93 Tolsma, pkt 17 i 19, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

¹⁵ Orzeczenie ETS z 17.09.2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

¹⁶ Orzeczenie ETS z 17.09.2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors, pkt 23, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

¹⁷ J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 57.

¹⁸ Por. np. orzeczenie ETS z 28.05.1998 r. w sprawie C-3/97 Postępowanie karne przeciwko Jon Charles Goodwin i Edward Thomas Unstead, pkt 14-16, źródło: <http://curia.eu.int/de/content/juris/index.htm>.

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń ponoszonych na rzecz pracownika – wybrane problemy. Część II

Paweł Greszta

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

W poprzednim numerze została poruszona problematyka podatkowego ujęcia, w świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹, niektórych świadczeń ponoszonych przez pracodawcę na rzecz pracownika. W ten sposób zostały omówione kwestie związane z wypłacaniem diet, ekwiwaleńców za narzędzia oraz szkoleń pracowników. Katalog świadczeń, jakie pracodawcy ponoszą na rzecz pracowników jest jednakże dużo szerszy, dlatego też w drugiej części artykułu zostaną omówione kolejne świadczenia w świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

ŚWIADCZENIA WYNIKAJĄCE Z PRZEPISÓW BHP

Odzież i obuwie robocze

Zgodnie z przepisami art. 237⁶ § 1 Kodeksu pracy, pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie środki ochrony indywidualnej zabezpieczające przed działaniem niebezpiecznych i szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy oraz informować go o sposobach posługiwania się tymi środkami.

Ponadto w myśl art. 237⁷ § 1 Kodeksu pracy pracodawca ma obowiązek dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach:

- 1) jeżeli odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu,
- 2) ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy.

Rodzaje środków ochrony indywidualnej oraz odzieży i obuwia roboczego, których stosowanie na określonych stanowiskach jest niezbędne w związku z przepisami art. 237⁶ § 1 i art. 237⁷ § 1 Kodeksu pracy, a także przewidywane okresy użytkowania odzieży i obuwia roboczego ustala pracodawca.

Tego rodzaju postanowienia powinny mieć odzwierciedlenie w regulaminie pracy, a jeżeli dany pracodawca nie ma obowiązku jego wprowadzenia – w innych przepisach wewnętrznych. Z obowiązku tego są zwolnieni jedynie pracodawcy, u których informacje takie zawarte są w układzie zbiorowym pracy.

Ekwiwalent za używanie własnej odzieży

Pracodawca może ustalić stanowiska, na których dopuszcza się możliwość używania własnej odzieży i obuwia roboczego spełniającego wymogi przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy. W sytuacji kiedy pracownik nie wyrazi na to zgody, to mimo odpowiednich ustaleń, należy dostarczyć mu

wymaganą odzież i obuwie. Rekompensatą za używanie własnej odzieży i obuwia jest ekwiwalent pieniężny, którego wysokość powinna odzwierciedlać rzeczywistą cenę danej rzeczy. Termin jego wypłaty jest zaś uzależniony od przewidywanych okresów używalności. Zwrócić przy tym należy uwagę, że ekwiwalent nie może być wypłacany w zamian za środki ochrony indywidualnej.

Możliwość zastąpienia odzieży i obuwia roboczego ekwiwalentem pieniężnym nie jest możliwa w przypadku stanowisk, na których wykonywane są prace związane z bezpośrednią obsługą maszyn i innych urządzeń technicznych lub prace powodujące intensywne brudzenie albo skażenie odzieży i obuwia środkami chemicznymi, promieniotwórczymi lub materiałami biologicznie zakaźnymi. W takich sytuacjach pracodawca musi bezwzględnie dostarczyć odzież i obuwie robocze.

Ekwiwalent za pranie odzieży roboczej

W sytuacji gdy pracodawca nie może zapewnić prania odzieży roboczej, do czego zobowiązuje go art. 237⁹ § 2 K.p., czynności te mogą być wykonywane przez pracownika, pod warunkiem wypłacania przez pracodawcę ekwiwalentu pieniężnego w wysokości poniesionych przez pracownika kosztów prania.

Wysokość ekwiwalentu za pranie odzieży roboczej zależy od faktycznych kosztów prania poszczególnych rodzajów odzieży roboczej, a także od niezbędnej, wynikającej z warunków pracy, częstotliwości tego prania. W praktyce pracodawca może ustalić koszt prania w oparciu o cennik stosowany przez najbliższą pralnię. Po przemnożeniu ceny jednostkowej przez liczbę niezbędnych prań w okresie rozliczeniowym otrzyma kwotę ekwiwalentu.

Posiłki i napoje

Zgodnie z art. 232 Kodeksu pracy na pracodawcy ciąży obowiązek zapewnienia pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednich po-

siłków i napojów, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych.

W myśl rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów zakres obowiązków pracodawcy związany z zapewnieniem tego rodzaju świadczeń uzależniony został od uciążliwości pracy pracownika, np. wielkości wysiłku fizycznego, temperatury czy miejsca wykonywania pracy. Jeżeli warunki pracy pracownika spełniać będą kryteria określone w rozporządzeniu, wówczas pracodawca powinien zapewnić pracownikom:

- 1) posiłki w formie jednego dania gorącego, a jeżeli nie ma możliwości wydawania posiłków ze względu na rodzaj wykonywanej przez pracownika pracy lub ze względów organizacyjnych, może zapewnić w czasie pracy korzystanie z takich posiłków w punktach gastronomicznych lub przyrzadzanie posiłków przez pracownika we własnym zakresie z otrzymanych produktów,
- 2) napoje, których rodzaj i temperatura powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy.

Zwrócić należy uwagę, że obowiązek zapewnienia pracownikom posiłków i napojów profilaktycznych dotyczy tylko tych pracowników wykonujących pracę związaną z wysiłkiem fizycznym, którzy są zatrudnieni na stanowiskach określonych w trybie § 5 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów, jako dające prawo do takich świadczeń.

Pracodawca zobowiązany jest także do zapewnienia wody zdatnej do picia lub innych napojów wszystkim pozostałym pracownikom, niezależnie od warunków, w jakich wykonują czynności pracy. Wynika to z § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy.

Zwrot wydatków za okulary korygujące wzrok

Zgodnie z § 8 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe², pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom okulary korygujące wzrok, jeżeli są spełnione łącznie dwa warunki:

- 1) pracownik użytkuje podczas pracy monitor ekranowy przez co najmniej połowę dobowego wymiaru czasu pracy,
- 2) wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego.

PRAWNOPODATKOWA KWALIFIKACJA ŚWIADCZEŃ Z TYTUŁU WYKONANIA PRZEPISÓW O BHP NA RZECZ PRACOWNIKA

W przedmiotowym zakresie ma zastosowanie przepis art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zgodnie z którym wolne od podatku są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. Zatem wartość bezpłatnych posiłków i napojów oraz odzieży i obuwia roboczego wydawanych pracownikom przez pracodawcę jest zwolniona z podatku dochodowego o ile zasady ich przyznawania wynikają

z przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy. Na mocy tego samego przepisu z opodatkowania wyłączone są także ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej, a także za używanie odzieży i obuwia własnego zamiast roboczego, które zostały przyznane pracownikowi na podstawie przepisów Kodeksu pracy.

Ponadto wolna od podatku dochodowego – zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 11b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – jest także wartość otrzymanych przez pracownika od pracodawcy bonów, talonów, kuponów lub innych dowodów uprawniających do uzyskania na ich podstawie posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych, w przypadku gdy pracodawca – mimo ciążącego na nim obowiązku wynikającego z przepisów BHP – nie ma możliwości wydania pracownikom tych posiłków, artykułów spożywczych lub napojów bezalkoholowych. Płatnik, który zaopatruje swoich pracowników w napoje bezalkoholowe (są to najczęściej: kawa, herbata lub woda mineralna) nie zawsze ma obowiązek doliczania ich wartości do dochodów pracowników. Może bowiem zaistnieć sytuacja, że nie będzie on w stanie precyzyjnie określić, jaka wartość tych artykułów czy napojów przypada na poszczególne osoby. Dzieje się tak wtedy, gdy miesięczne wydatki na napoje czy artykuły spożywcze dla pracowników pokrywane są ryczałtowo – każdorazowo w tej samej kwocie. Wówczas wartości tych świadczeń nie należy doliczać do dochodu pracownika, ze względu na brak możliwości określenia, jaka konkretnie wartość przypada danemu pracownikowi.

Podobnie jak w przypadku powyższych świadczeń, tak i w przypadku zwrotu wydatków poniesionych na zakup okularów korygujących wzrok – do wysokości limitu określonego w wewnętrzzakładowym regulaminie – nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

ZAKWATEROWANIE PRACOWNIKÓW W PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. przewiduje zwolnienie z opodatkowania świadczeń pracodawcy z tytułu zakwaterowania pracowników. Zgodnie bowiem art. 21 ust. 1 pkt 19 wolna od podatku jest wartość świadczeń ponoszonych przez pracodawcę z tytułu zakwaterowania pracowników w:

- 1) hotelach pracowniczych,
- 2) kwaterach prywatnych wynajmowanych na cele zbiorowego zakwaterowania – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 500 zł.

Zwolnienie to ma zastosowanie do pracowników, których miejsce zamieszkania jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a pracownik nie korzysta z podwyższonych kosztów uzyskania przychodów stosowanych w jednym, bądź więcej niż jednym zakładzie pracy – określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Aby zwolnienie, o którym mowa powyżej, mogło mieć zastosowanie, muszą zostać spełnione łącznie określone w przepisie warunki dotyczące świadczenia pracodawcy. Po pierwsze musi ono dotyczyć zakwaterowania pracowników w kwaterach prywatnych wynajmowanych na cele **zbiorowego zakwaterowania**. Ustawodawca nie zdefiniował w ustawie pojęcia „zbiorowe zakwaterowanie”, jednakże z literalnego brzmienia przepisu należy stwierdzić, że dotyczy ono więcej niż jednego pracownika. Przy czym autor zwraca uwagę, że decydujący tutaj pozostaje cel pracodawcy w momencie wynajmowania

kwatery i nie ma znaczenia fakt, ilu pracowników faktycznie z niej korzysta, pod warunkiem jednak, że pracodawca wynajął kwatery **grupie pracowników**. Ponadto stwierdzić należy, że przepis dotyczy kwater prywatnych będących zarówno lokalami mieszkalnymi, jak i pomieszczeniami w takich lokalach, które pracodawca zamierza wynająć celem udostępnienia ich w tym samym czasie więcej niż jednemu pracownikowi. Zwolnieniem nie będą objęte zatem świadczenia pracodawcy z tytułu zakwaterowania pracowników w kwaterze prywatnej, która została wynajęta do indywidualnego użytku danego pracownika, jak również zakwaterowanie pracowników w lokalu mieszkalnym stanowiącym własność pracodawcy.

Po drugie to pracodawca musi realnie ponosić koszty wynajmu kwatery prywatnej. Choć z brzmienia przepisu nie wynika to wprost, to wydaje się, że bezpieczniejszym rozwiązaniem jest sytuacja, w której pracodawca opłaca bezpośrednio koszty wynajmu, a nie jest to refinansowane na rzecz pracownika. Dlatego też wskazać należy, że np. w przypadku osób, które wynajmują na własny koszt kwatery (nawet gdyby była ona wynajęta „grupowo” przez pracowników) istnieje bardzo duże ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe zastosowania zwolnienia od podatku do kwoty zwróconej przez pracodawcę z tytułu wynajmu tej kwatery.

Po trzecie zwolnienie ma zastosowanie wówczas, gdy miejscowość, w której znajduje się kwatera prywatna wynajmowana na cele zbiorowego zakwaterowania, nie znajduje się jednocześnie w miejscowości, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie korzysta z kosztów uzyskania przychodów określonych w art. 22 ust. 2 pkt 3 i 4.

Po czwarte zwolnienie nie dotyczy pracowników, którzy korzystają z tzw. podwyższonych kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy.

W przedmiocie objęcia dofinansowania do zakwaterowania pracownika obowiązkiem potrącenia składek na ubezpieczenia społeczne należy wspomnieć, że świadczenie to nie korzysta z wyłączeń, o których mowa w § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.³ w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.

Powyższe regulacje należy odnieść również do obliczania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwrócić bowiem trzeba uwagę, że dla celów podatkowych – zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają wyłącznie składki, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) podlegający opodatkowaniu. Zasada ta dotyczy również pobieranych miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

RYCZAŁT NA SAMOCHÓD W JAZDACH LOKALNYCH

Przepisy prawa przewidują zwrot kosztów używania przez pracownika samochodu osobowego w celach służbowych. W tym zakresie należy posłużyć się rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy.⁴ Możliwość skorzystania z takiego świadczenia przez pracownika jest uzależniona od spełnienia określonych warunków.

Po pierwsze, w myśl § 1 rozporządzenia **musi zostać zawarta umowa cywilnoprawna pomiędzy pracodawcą a pracownikiem o używanie pojazdu prywatnego do celów służbowych**.

Po drugie, zwrot wydatków poniesionych przez pracownika nie może przekraczać limitu określonego w § 2 tego rozporządzenia, będącego iloczynem przejechanych kilometrów oraz stawki za 1 kilometr, tj.:

- a) dla samochodu osobowego o pojemności nieprzekraczającej 900 cm³ – 0,5214 zł,
- b) dla samochodu osobowego o pojemności powyżej 900 cm³ – 0,8358 zł.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że przebieg pojazdu powinien być udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za jeden kilometr przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

W przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych należy stwierdzić, że zwrot przez podatnika pracownikowi wydatków poniesionych w związku z używaniem prywatnego samochodu do celów służbowych nie będzie zwolniony od opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 23b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wolny od podatku jest zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, w jazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wypłat ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika. Reasumując, należy stwierdzić, że kwoty otrzymane przez pracownika tytułem zwrotu wydatków za jazdy lokalne związane z wykonywaniem czynności służbowych **będą opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych**, gdyż zwolnienie to ma zastosowanie jedynie do osób posługujących się własnymi pojazdami będących listonoszami lub pracownikami Służby Leśnej.

WYCIEZKI DLA PRACOWNIKÓW

W myśl art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. do przychodów ze stosunku pracy należy zaliczyć wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. W szczególności do przychodów ze stosunku pracy zaliczane są: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z

góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Sfinansowanie pracownikom ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (ZFŚS) wyjazdu stanowi dla nich świadczenie w naturze, będące przychodem ze stosunku pracy. Jednakże, jeżeli wartość świadczeń rzeczowych finansowanych z ZFŚS otrzymanych przez pracownika w roku podatkowym jest niższa od kwoty 380 zł, to świadczenia te są zwolnione od podatku. W myśl bowiem art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wolna od podatku jest wartość świadczeń rzeczowych otrzymywanych przez pracownika, sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, ale tylko do kwoty nieprzekraczającej w roku podatkowym 380 zł. Z tym że rzeczowymi świadczeniami nie są bony, talony i inne znaki uprawniające do ich wymiany na towary lub usługi.

Powyższe zasady odnoszą się do świadczeń kierowanych do konkretnych osób, w sytuacji, kiedy można określić wartość świadczenia przypadającego na konkretną osobę – wycieczki personalne.

Z odmienną sytuacją mamy do czynienia w przypadku wyjazdów kierowanych do wszystkich chętnych pracowników –

bez imiennego kierowania. Z wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe⁵ przychodem ze stosunku pracy nie są świadczenia nieadresowane imiennie do poszczególnych pracowników, gdyż nie można określić wartości świadczenia przypadającego na konkretnego pracownika. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy pracodawca wydatki na rzecz pracowników pokrywa w formie ryczałtu, bez względu na to czy pracownik korzysta ze świadczeń, czy też nie korzysta.

Reasumując, należy stwierdzić, że zakład pracy będzie zobowiązany opodatkować świadczenie wtedy, gdy opłaty przybiorą postać zindywidualizowaną. Zasada ta ma zastosowanie pod warunkiem, że możliwe jest określenie wartości świadczenia przypadającego na jednego pracownika.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. nr 14 poz. 176 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² Dz.U. nr 148, poz. 973, zwane dalej: „rozporządzeniem z dnia 1 grudnia 1998 r.”.
- ³ Dz.U. Nr 161, poz. 1106 ze zm., zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 18 grudnia 1998 r.”.
- ⁴ Dz.U. Nr 27, poz. 271 ze zm. zwane dalej „rozporządzeniem”.
- ⁵ Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o/z w Siedlcach z dnia 12 stycznia 2007 r. Nr 1464/dsi-i-415/i/99/06/ml.

Kwota wolna od podatku w świetle analizy polskich i brytyjskich rozwiązań w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych z uwzględnieniem zasady sprawiedliwości podatkowej

Rafał Aleksander Nawrot

1. WPROWADZENIE

Okres ostatnich niespełna 4 lat, jaki minął od uzyskania przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej, pokazał jak dobre warunki pracy oraz korzystne rozwiązania podatkowe mogą stymulować zmiany w strukturze społecznej, powodując migrację zarobkową na niespotykaną dotychczas skalę. Fakt, iż w tak krótkim czasie ponad milion Polaków podjęło stałą pracę na terytorium Wielkiej Brytanii¹ sprawia, że warto rozważyć przyczyny takiego stanu rzeczy. Poza oczywistą siłą brytyjskiej gospodarki, niebagatelne znaczenie mają rozwiązania podatkowe, dodatkowo wzmacniające tamtejszy rynek. Wyraźnie niższe opodatkowanie dochodu (pomimo stosowania, podobnie jak w Polsce, progresywnego podatku dochodowego od osób fizycznych²) stało się istotnym kryterium przesądzającym o właśnie takim kierunku migracji. Jednym z elementów konstrukcyjnych podatku decydującym o atrakcyjności całego systemu opodatkowania w ramach tego podatku jest kwota wolna od podatku, będąca przedmiotem niniejszej analizy prawno-

porównawczej. Istnienie kwoty wolnej od podatku nie jest jednak dobrem samym w sobie. Jej wysokość, wymiar, moment realizacji oraz relacja do wysokości zarobków i sytuacji majątkowo-osobistej podatnika przesądzają o spełnieniu jej społeczno-ekonomicznego przeznaczenia, w szczególności w odniesieniu do podatników uzyskujących dochody na najniższym poziomie. W prawie polskim kwota wolna od podatku jest konsekwencją regulacji art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, dotyczącej kwoty zmniejszającej podatek. W świetle polskiego ustawodawstwa pojęcie kwoty wolnej od podatku samo w sobie nie ma normatywnego charakteru i należy do języka prawniczego, a nie prawnego. W prawie brytyjskim występuje odwrotny stan normatywny, albowiem normatywny charakter ma kwota wolna od podatku (*personal tax allowance*), do wysokości której podatek dochodowy w ogóle nie jest pobierany. Powyższy dysonans nie stanowi jednak przeszkody dla niniejszej analizy. Kwota zmniejszająca podatek jest bowiem równowartością ilo-

czynu podstawowej stawki podatku oraz kwoty wolnej od podatku. W odwrotnym ujęciu, zależność kwoty wolnej od podatku od kwoty zmniejszającej podatek przedstawia poniższe równanie:

$$KZP - S(\%) \times KWP$$

$$X(KWP) - 100\% KWP, \text{ a zatem } X(KWP) = \frac{KZP \times 100}{S}$$

gdzie:

KZP – kwota zmniejszająca podatek (wyrażona w miejscowej walucie),

KWP – kwota wolna od podatku (wyrażona w miejscowej walucie),

S – podstawowa stawka podatku (wyrażona liczbą),

X – szukana wartość kwoty wolnej od podatku.

Kwota wolna od podatku stanowi zatem iloraz iloczynu kwoty zmniejszającej podatek i liczby 100 oraz najniższej stawki podatku, wyrażonej liczbą. Poniższy przykład prezentuje wyliczenie wartości kwoty wolnej od podatku w świetle regulacji prawa polskiego na podstawie znanej wartości kwoty zmniejszającej podatek na podstawie powyższego wzoru:

$$KZP - 586,85 \text{ zł}^4$$

$$S - 19(\%), \text{ a zatem } X(KWP) = \frac{586,85 \text{ zł} \times 100}{19} \Rightarrow KWP = 3088,68 \text{ zł}^5$$

Przedstawione powyżej zależności kwoty wolnej od podatku i kwoty zmniejszającej podatek względem siebie pozwalają na ich analizę prawno-porównawczą, nawet jeśli w danym systemie prawnym nie można im jednocześnie przypisać normalnego charakteru.

2. ZASADA SPRAWIEDLIWOŚCI PODATKOWEJ

Nakładanie na podatników publicznoprawnych obciążeń fiskalnych, wynikających z konieczności zapewnienia państwu dochodów, od czasów starożytnych aż po dzień dzisiejszy jest swoistym kompromisem pomiędzy chęcią pozyskania możliwie dużych wpływów, pokrywających wszelkie potrzeby aparatu państwowego, a realnymi możliwościami płatniczymi obywatela i podatnika zarazem. U podstaw prawa podatkowego, a w szczególności ustalenia rzeczywistego wymiaru podatku, leży zasada sprawiedliwości podatkowej. Do podstawowych przesłanek przesądzających o spełnieniu jej wymogów należy uwzględnienie realnych możliwości podatnika w zakresie ponoszenia publicznoprawnych obciążeń finansowych, jakimi są podatki. Zasada zdolności płatniczej (podatkowej) podatnika należy do fundamentalnych zasad materialnego prawa podatkowego i w wielu państwach została sformułowana na poziomie konstytucyjnym.⁶ Do pełnej realizacji powyższej zasady przyczyniają się te elementy konstrukcyjne podatków, które pozwalają na sprawiedliwą kalkulację relacji podatku do wysokości uzyskiwanych dochodów, co z kolei decyduje o możliwości realizacji uzasadnionych, życiowych potrzeb podatnika. Jednym z najważniejszych, oprócz stawki podatku oraz ulg i zwolnień podatkowych, elementem wpływającym na realizację powyższej zasady jest istnienie kwoty wolnej od podatku. Jej podstawowym celem, jako instytucji prawnej, jest polepszenie sytuacji majątkowej najbiedniejszych podatników. Odpowiednie wyliczenie tej kwoty, uwzględniające szereg czynników ekonomicznych i społecznych, takich jak: poziom i koszty życia na

danym terytorium, możliwości zarobkowe podatników, struktura i stopień bezrobocia czy uzasadnione minimalne potrzeby podatnika, związane np. z faktem wychowywania małoletnich dzieci, przesądza o ekonomicznej opłacalności pracy. Możliwa jest bowiem sytuacja gdy poziom świadczeń socjalnych jest niewiele niższy od najniższego ustawowego wynagrodzenia⁷, co stymuluje zarówno wzrost bezrobocia, jak i wywołuje niekorzystne zjawiska w świadomości społecznej, zwłaszcza w społeczeństwie (nadal) pozostającym mentalnie na etapie zmiany ustrojowej.⁸ Zasada zdolności płatniczej jest więc szczególnie istotna w odniesieniu do podatników uzyskujących dochody na najniższym poziomie, gdyż nieuwzględnienie ich minimalnych potrzeb bądź uwzględnienie ich w niepełnym wymiarze przy ustalaniu wymiaru spoczywających na nich obciążeń fiskalnych, może w niektórych przypadkach pozbawić ich możliwości zapewnienia życia na poziomie rzeczywistego minimum socjalnego, co stanowiłoby rażące naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej w ogóle. Z drugiej strony wymóg jednakowego (równego) traktowania podatników nakazuje w takim samym stopniu odnieść konieczność sprawiedliwej kalkulacji kwoty wolnej od podatku do osób o wyższych niż minimalne dochodach, także podlegających opodatkowaniu wedle drugiego bądź trzeciego progu skali podatkowej.

Instytucja kwoty wolnej od podatku (w prawie polskim ustalonej na podstawie kwoty zmniejszającej podatek, zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz w latach 2007-2008 na podstawie art. 10 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r.) realizuje zasadę sprawiedliwości podatkowej, a zwłaszcza zasadę zdolności płatniczej podatnika. Kwota wolna od podatku musi być dostosowana do realiów życia społecznego i gospodarczego, w szczególności zaś musi uwzględniać poziom dochodów osób najbiedniejszych oraz relację wysokości ich dochodów do uzasadnionych, minimalnych potrzeb. Ponadto, niebagatelne znaczenie ma moment, w którym podatnik uzyskuje rzeczywistą ulgę podatkową poprzez uwzględnienie w wymiarze podatku kwoty wolnej od opodatkowania. Skoro istotą kwoty wolnej od podatku jest polepszenie sytuacji majątkowej podatnika, to sprawiedliwe jest uwzględnienie tej kwoty już przy poborze zaliczki na podatek dochodowy (podatku) już w pierwszym miesiącu roku podatkowego, tak aby podatnik płacił podatek dopiero gdy uzyska dochody przewyższające kwotę wolną od podatku. Odsunięcie w czasie realizacji tej swoistej „ulgi” w podatku w postaci kwoty wolnej od podatku, podważa ekonomiczno-podatkowy sens tej instytucji prawnej. Tym bardziej krytycznie należy ocenić sytuację, gdy fakt odsunięcia w czasie realizacji kwoty wolnej od podatku nie pociąga za sobą ustawowego obowiązku wypłacenia podatnikowi nadpłaconego podatku (pobranego bez pomniejszenia o kwotę zmniejszającą podatek zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., bądź w latach 2007-2008 art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r.) wraz z należnymi odsetkami. Brak oprocentowania (opóźnionego) zwrotu nadpłaconego podatku nie znajduje innego uzasadnienia jak zapewnienie państwu dodatkowych środków finansowych. W tej sytuacji dochodzi do faktycznego „kredytowania” państwa przez podatnika, co więcej ten swoisty „kredyt” podatkowy jest nieoprocentowany i niejako „wymuszony” przez państwo. Bez wątplenia jest to sprzeczne ze społeczno-ekonomicznym przeznaczeniem instytucji kwoty wolnej od podatku (kwoty zmniejszającej podatek).

3. PRAWO POLSKIE

Zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., podatek ten pobierany jest z uwzględnieniem kwoty zmniejszającej podatek, która zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. w 2008 r. wynosi 586 złotych i 85 groszy. Skoro podatek dochodowy od osób fizycznych ulega pomniejszeniu w wymiarze rocznym o ww. kwotę, to wynika z tego, iż wolna od podatku jest w 2008 r. kwota 3088 złotych i 68 groszy. Taka bowiem kwota stanowi w skali roku graniczną wartość dochodu, po przekroczeniu której płatny jest podatek dochodowy. Pobór zaliczek na podatek dochodowy następuje jednak bez uwzględniania kwoty wolnej od podatku. Podatnik, w tym także uzyskujący dochody mieszczące się w pierwszym progu podatkowym, nie ma więc realnej ulgi w podatku w postaci jego poboru po pomniejszeniu o kwotę zmniejszającą podatek, o której zwrot może się ubiegać składając roczne rozliczenie podatkowe po zakończeniu danego roku podatkowego. Urząd skarbowy, którym kieruje naczelnik właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, dokonuje zwrotu kwoty zmniejszającej podatek na rachunek bankowy lub wskazany przez podatnika adres w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia rocznej deklaracji podatkowej.⁹ Bezspornie ideą kwoty wolnej od podatku (w prawie polskim normatywnie została ujęta jedynie kwota zmniejszająca podatek, której konsekwencją jest oczywiście kwota wolna od podatku) jest polepszenie sytuacji majątkowej podatnika, co ma szczególnie duże znaczenie w odniesieniu do podatników uzyskujące dochody na bardzo niskim poziomie. W tej sytuacji pobór podatku bez pomniejszenia go o kwotę zmniejszającą podatek, jaki realnie następuje wraz z poborem pierwszej zaliczki na podatek dochodowy w styczniu (a niekiedy także w kolejnych miesiącach¹⁰) jest z punktu widzenia sprawiedliwości podatkowej bezpodstawną „pożyczką” na rzecz państwa. Skarb Państwa może bowiem przez ponad rok (co najmniej przez 1 rok i 2 miesiące¹¹) dysponować kwotą zmniejszającą podatek należną podatnikowi, nie zwracając mu przy tym odsetek. Fakt, iż państwo dysponuje środkami pieniężnymi podatnika, przysługującymi mu na mocy ustawy, jest niejako poboczną konsekwencją konstrukcji prawnej normatywnego ujęcia poboru zaliczki na podatek dochodowy. Intencją ustawodawcy wyrażoną *expressis verbis* przy pracach nad niniejszymi regulacjami nie było stworzenie „ukrytego” mechanizmu kredytowania państwa przez obywateli. Pojawia się zatem pytanie jak w tej sytuacji należy ocenić fakt pozyskania przez państwo nieoprocentowanych środków finansowych, co więcej nienależnych fiskusowi w świetle postanowień art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. Poszukując odpowiedzi na powyższe pytanie, należy określić status prawny nieuwzględnienia kwoty zmniejszającej podatek przy poborze miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy oraz jej nieoprocentowanego zwrotu w roku następnym na gruncie polskiego prawa podatkowego.

Nieuwzględnienie kwoty wolnej od podatku w chwili poboru miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy prowadzi do nadpłaty podatku.¹² Zgodnie z art. 73 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, dla podatników podatku dochodowego nadpłata powstaje z dniem złożenia rocznego zeznania podatkowego. Uzasadnieniem powyższej regulacji mógłby być brak pewności co do zaistnienia nadpłaty podatku za dany rok podatkowy,

po jego zakończeniu. Jeżeli jednak zaistnienie nadpłaty podatku jest bezsporne i oczywiste już w momencie poboru pierwszych zaliczek na podatek dochodowy w danym roku podatkowym (a tak jest w przypadku kwoty zmniejszającej podatek), to fakt zatrzymania kwoty nadpłaconego podatku (tu: kwoty zmniejszającej podatek) przez państwo należy ocenić krytycznie. Zwrot nadpłaty podatku, wynikającej z poboru zaliczek na podatek dochodowy bez pomniejszenia ich o kwotę zmniejszającą podatek, następuje na mocy postanowień art. 76 lit. c) Ordynacji podatkowej, po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek (po zakończeniu roku podatkowego). Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 powołanej ustawy. Tym samym warunkiem koniecznym do otrzymania zwrotu kwoty zmniejszającej podatek (tu: nadpłaty) jest złożenie przez podatnika rocznej deklaracji podatkowej, co zgodnie z postanowieniem art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, za który składane jest zeznanie. Pod względem formy zwrot nadpłaty podatku następuje, zgodnie z przepisem art. 77 lit. b) § 1 Ordynacji podatkowej, na:

- 1) wskazany rachunek bankowy podatnika, płatnika lub inkasenta obowiązującego do posiadania rachunku bankowego, bądź
- 2) w gotówce, jeżeli podatnik, płatnik lub inkasent nie są obowiązani do posiadania rachunku bankowego, chyba że żądają zwrotu nadpłaty na rachunek bankowy.

Przepis art. 77 lit) b § 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień:

- 1) obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu,
- 2) złożenia przekazu pocztowego,
- 3) wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji podatnika w kasie.

Z powyższych przepisów wynika, iż w przypadku złożenia rocznego zeznania podatkowego w ostatnim dopuszczalnym terminie, realny zwrot kwoty zmniejszającej podatek może nastąpić ostatniego dnia lipca roku następującego po roku podatkowym, za który składane jest zeznanie. Oznacza to, że następuje odsunięcie w czasie uwzględnienia kwoty wolnej od podatku na co najmniej 1 rok i 2 miesiące, a maksymalnie na 1 rok i 6 miesięcy, licząc od dnia pobrania pierwszej zaliczki na podatek dochodowy w roku podatkowym, którego zwrot nadpłaconego podatku dotyczy. O ile organ podatkowy zwróci nadpłacony podatek (kwotę zmniejszającą podatek) w ustawowym terminie, nadpłata nie podlega oprocentowaniu. Jednocześnie od wszelkich zaległości podatkowych podatnika naliczane są odsetki za zwłokę. Występuje tu dysproporcja pomiędzy społeczno-ekonomicznym przeznaczeniem instytucji „kwoty wolnej od podatku” (kwoty zmniejszającej podatek), a jej rzeczywistym zastosowaniem w świetle polskich rozwiązań podatkowych. Dysproporcja ta dotyczy przede wszystkim podatników o najniższym poziomie dochodów, dla których rzeczywiste pomniejszenie pobieranego podatku o kwotę zmniejszającą podatek, już w chwili poboru, stanowiłoby istotną ulgę finansową. Fakt znacznego odsunięcia w czasie realnej ulgi w wymiarze płaconego podatku, wydaje się nie mieć słusznego uzasadnienia na gruncie zasady sprawiedliwości podatkowej.

Odrębną, ważką kwestią jest uwzględnienie zasady zdolności płatniczej podatnika poprzez odpowiednie skalkulowanie wysokości kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) w stosunku do wysokości uzyskiwanego dochodu. Nie powinno być bowiem tak, iż na skutek zbyt wysokich obciążeń fiskalnych, wartość netto wykonywanej pracy jedynie nieznacznie przekracza możliwe do uzyskania zasiłki socjalne.¹³ Taki stan rzeczy w przypadku osób o najniższych dochodach godzi w ekonomiczny sens pracy w ogóle. Wysokość kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) powinna uwzględniać minimalny poziom uzasadnionych potrzeb podatnika oraz relacje wysokości podatku do tych potrzeb.¹⁴ Niewątpliwie istnienie kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) ma na celu polepszenie sytuacji majątkowej osób o najniższych dochodach, w przypadku których pobór podatku bez uwzględnienia tej kwoty, uniemożliwiałby realizację ich życiowych potrzeb i podważał ekonomiczny sens wykonywanej pracy. Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. kwota zmniejszająca podatek wynosi w 2008 r. 586 złotych i 85 groszy. Należy zatem postawić pytanie czy powyższa kwota zmniejszająca podatek (dopiero w roku następującym po danym roku podatkowym) jest dostosowana do polskich realiów gospodarczych i społecznych.

Wziąwszy pod uwagę nawet przeciętne w Polsce koszty życia, wysokość minimalnego wynagrodzenia (przy założeniu, iż podatnik świadczy pracę w pełnym wymiarze godzin) oraz wysokość obciążeń fiskalnych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, odpowiedź na powyższe pytanie wydaje się być oczywista – wartość kwoty wolnej od podatku nie jest dostosowana do polskich realiów gospodarczych i społecznych i nie spełnia swej podstawowej funkcji, jaką jest realizacja zasady zdolności płatniczej podatnika. Nie powinno więc budzić wątpliwości, dlaczego w Polsce wciąż utrzymuje się znaczna grupa bezrobotnych, którzy nie usiłują podjąć (legalnej) pracy, gdyż w przypadku minimalnego lub zbliżonego do minimalnego poziomu wynagrodzenia, na jakie mogliby liczyć, praca byłaby pozbawiona ekonomicznego sensu. W przypadku osób świadczących pracę w niepełnym wymiarze godzin, możliwe jest także, iż wartość możliwych do uzyskania świadczeń socjalnych przekracza wartość potencjalnego dochodu netto w tym samym okresie. Skoro w świetle powyższych argumentów zasadne jest zwiększenie kwoty zmniejszającej podatek, to należy postawić pytanie o wartość tej kwoty. W wielu państwach, w tym także w Wielkiej Brytanii, uważanej za jeden z najbardziej przyjaznych podatnikowi systemów podatkowych¹⁵, minimalna wartość kwoty wolnej od podatku mieści się w przedziale 2-3-krotnej wartości miesięcznego minimalnego wynagrodzenia przy założeniu, iż podatnik świadczy pracę w pełnym wymiarze godzin.¹⁶ W Polsce wartość kwoty wolnej od podatku jest równa w przybliżeniu 1,5-krotnej wartości ustawowego wynagrodzenia za pracę netto. Powyższy wskaźnik nie jest jednak wystarczający do właściwej kalkulacji wysokości kwoty wolnej od podatku, ważniejsza jest bowiem relacja wartości minimalnego miesięcznego wynagrodzenia do rzeczywistych kosztów życia na danym terytorium. W Wielkiej Brytanii ustawowe wynagrodzenie zapewnia podatnikowi minimum socjalne, nawet w dużych ośrodkach miejskich, czego nie można powiedzieć o Polsce. W największych polskich miastach koszty miesięcznego utrzymania wyraźnie przekraczają war-

tość ustawowego wynagrodzenia, a w wielu innych miejscach są do niego zbliżone, dlatego też dobrym rozwiązaniem byłoby zwiększenie kwoty wolnej od podatku do poziomu 12-krotnej (rocznej) wartości ustawowego wynagrodzenia, co dodatkowo byłoby czynnikiem stymulującym spadek zarówno realnego, jak i nominalnego bezrobocia. W powyższej propozycji wartość kwoty zmniejszającej podatek byłaby około 4 razy wyższa niż w chwili obecnej, natomiast kwota wolna od podatku byłaby około 4-krotnie niższa niż w Wielkiej Brytanii, co wydaje się być właściwe ze względu na wskaźnik kosztów życia w Polsce oraz w Zjednoczonym Królestwie.¹⁷

4. PRAWO BRYTYJSKIE

Systemy prawne, które przewidują istnienie kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku), z reguły uwzględniają ją w chwili poboru zaliczki na podatek dochodowy. W prawie brytyjskim zaliczka na podatek dochodowy jest pobierana dopiero, jeśli dochód podatnika przekroczy wysokość kwoty wolnej od podatku. Spełniona zostaje tym samym istota instytucji „kwoty wolnej od podatku”, jaką jest uczynienie rzeczywistej ulgi w podatku bez odsunięcia jej w czasie z przyczyn technicznych (bo za takie należy uznać pobór podatku). Zgodnie z *The Income and Corporation Taxes Act z 1988 r.*, będącym podstawowym brytyjskim aktem prawnym z zakresu podatków dochodowych¹⁸, pobór zaliczki na podatek dochodowy następuje dopiero wtedy, gdy dochód podatnika przekroczy wysokość kwoty wolnej od podatku. Tym samym nie zachodzi potrzeba zwrotu podatku pobranego od kwoty dochodu wolnej od podatku, po zakończeniu roku podatkowego¹⁹ i po złożeniu przez podatnika rocznego zeznania podatkowego. Podatnik nie płaci podatku dochodowego w ogóle, dopóki jego dochód nie przekroczy ustawowo określonej kwoty (*personal tax allowance*), której wysokość jest uzależniona od wieku podatnika, co wiąże się z odmiennymi potrzebami i możliwościami zarobkowymi osób w różnym wieku. W roku podatkowym 2007/2008 kwota wolna od podatku wynosi odpowiednio:

- 1) 5225 funtów dla osób poniżej 65 roku życia,
- 2) 7550 funtów dla osób, które ukończyły 65 rok życia, a nie ukończyły 74 lat,
- 3) 7690 funtów dla osób, które ukończyły 75 rok życia.²⁰

Podatnikowi przysługuje także szereg odliczeń od podatku w wymiarze rocznym (*tax allowance*), zależnych od jego sytuacji osobistej i zdrowotnej.²¹ Prawo brytyjskie uwzględnia kwotę wolną od podatku nie tylko w wymiarze rocznym, ale także miesięcznym i tygodniowym. Prawo brytyjskie zwalnia osoby o najniższym poziomie dochodów z obowiązku rozliczania się z fiskusem.²² W roku podatkowym 2007/2008 zwolnienie to obejmuje osoby, których dochód nie przekracza 97 funtów tygodniowo lub 420 funtów miesięcznie.²³ Obowiązek pobrania zaliczki na podatek dochodowy oraz zapłaty podatku pojawia się dopiero w chwili przekroczenia powyższych progów, w zależności od tego czy wynagrodzenie z tytułu wykonywanej pracy płatne jest w systemie tygodniowym czy miesięcznym.²⁴ Analiza powyższych rozwiązań prawnych pozwala stwierdzić, i to pominąwszy inne dobrodziejstwa brytyjskiego systemu podatkowego²⁵ polepszające sytuację majątkową podatnika, iż w pełnym zakresie realizuje on zasadę zdolności płatniczej podatnika, precyzyjnie uwzględniając jego możliwości zarobkowe, uzasadnione potrzeby życiowe, stan zdrowia, a także

fakt pozostawania w związku małżeńskim oraz wydatki związane z wychowywaniem małoletnich dzieci.

Kalkulacja relacji wysokości kwoty wolnej od podatku do kosztów życia i uzasadnionych potrzeb podatnika pozwala stwierdzić, iż prawo brytyjskie jest zdecydowanie przyjazne podatnikowi, a poziom fiskalizmu państwa mniejszy niż w Polsce. Uwzględnienie kwoty wolnej od podatku już w chwili poboru pierwszych zaliczek na podatek dochodowy w danym roku podatkowym jest wyrazem troski państwa o podatnika, zwłaszcza biednego. Ponadto, wysokość kwoty wolnej od podatku oraz jej dostosowanie do wieku podatnika oraz innych czynników o charakterze osobistym, dodatkowo wzmacniają realizację jej społeczno-ekonomicznego przeznaczenia.

5. PODSUMOWANIE

Istotą naliczania podatku dopiero po przekroczeniu określonego pułapu dochodu jest polepszenie sytuacji majątkowej podatnika, w szczególności jeżeli uzyskuje on dochody na najniższym poziomie. Instytucja ta jest wyrazem troski społecznej ustawodawcy i sama w sobie, z perspektywy zasady sprawiedliwości podatkowej, a zwłaszcza zdolności płatniczej podatnika, zasługuje na pozytywną ocenę. Jeżeli więc *ratio legis* powyższych rozwiązań normatywnych było uwzględnienie, przy ustalaniu realnej „podstawy” opodatkowania, rzeczywistych możliwości płatniczych podatnika, to kluczowe znaczenie należy przypisać odpowiedniemu skalkulowaniu wysokości kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) oraz odpowiednie zmniejszenie należnego podatku już w chwili płatności pierwszych zaliczek na podatek dochodowy w danym roku podatkowym. Ustalenie kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) na odpowiednim poziomie może przesądzać o sensie tej instytucji prawnej. Wprawdzie wymogi demokratycznego państwa prawa nakazują równe traktowanie podatników, niemniej jednak istnienie (kwoty zmniejszającej podatek) kwoty wolnej od podatku oraz jej wysokość są szczególnie istotne dla biedniejszych podatników, albowiem w ich przypadku pobór podatku bez uwzględnienia kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) lub ustalenie wysokości tej kwoty na bardzo niskim poziomie, nieprzystającym do realiów gospodarczo-społecznych danego państwa i regionu, może uniemożliwiać tym podatnikom realizację ich uzasadnionych interesów życiowych. Kwota wolna od podatku (kwota zmniejszająca podatek) powinna być zatem wypadkową kosztów życia oraz wysokości obciążeń podatkowych przy zastosowaniu obowiązujących stawek podatku dochodowego, a także wysokości uzyskiwanych dochodów. Brak uwzględnienia któregokolwiek z powyższych trzech czynników może pozbawić instytucję (kwoty wolnej od podatku) kwoty zmniejszającej podatek jej ekonomiczno-podatkowego sensu. Może to, bowiem prowadzić do sytuacji, w której podjęcie pracy staje się dla podatnika nieopłacalne, zwłaszcza w kontekście istnienia (i rozwoju) tzw. szarej strefy oraz wysokości możliwych do uzyskania świadczeń socjalnych.²⁶ Tym samym brak lub zbyt niska wysokość kwoty wolnej od podatku w połączeniu z wysokim poziomem podatków oraz relatywnie wysokimi świadczeniami socjalnymi, może stymulować rozwój tzw. szarej strefy, co z kolei prowadzi do nominalnego wzrostu wskaźników bezrobocia. Drugim ważnym elementem konstrukcyjnym kwoty wolnej od podatku (kwoty zmniejszającej podatek) jest element

czasowy. Kwota wolna od podatku (kwota zmniejszająca podatek) może bowiem w różnym momencie zmniejszać realną wysokość płaconych podatków (zaliczek na podatek dochodowy). Zmniejszenie wymiaru należnych państwu podatków powinno nastąpić przy poborze pierwszej zaliczki na podatek dochodowy (lub kilku kolejnych zaliczek, licząc od początku roku podatkowego²⁷) w danym roku podatkowym. Skoro bowiem sensem kwoty wolnej od podatku (kwoty zmniejszającej podatek) jest polepszenie sytuacji majątkowej podatnika, a nie zapewnienie państwu dodatkowego źródła dochodów, to bezzasadne jest odsuwanie w czasie chwili, w której zostanie uwzględniona wartość kwoty wolnej od podatku (kwoty zmniejszającej podatek). Taki mechanizm stanowiłby źródło „kredytowania” państwa przez podatnika poprzez nieuwzględnienie kwoty wolnej od podatku (kwoty zmniejszającej podatek) na początku danego roku podatkowego, a dopiero po złożeniu rocznego zeznania podatkowego w roku następnym. Na uwagę zasługuje także fakt, iż już w chwili poboru pierwszej zaliczki na podatek dochodowy w danym roku podatkowym wiadome jest, że zajdzie potrzeba zwrotu podatnikowi nadpłaconego podatku, co jest konsekwencją poboru zaliczki na podatek dochodowy bez pomniejszenia jej o kwotę zmniejszającą podatek. Nie istnieje więc możliwość, iż nie zajdzie konieczność zwrotu podatnikowi nadpłaconego podatku w postaci kwoty zmniejszającej podatek i to niezależnie od wysokości uzyskiwanych przez niego dochodów, jako że w odniesieniu do drugiego i trzeciego progu skali podatkowej, matematyczne wzory ustalające wysokość opodatkowania dla danego poziomu dochodów zawierają w sobie kwotę zmniejszającą podatek.

W świetle polskich rozwiązań prawnych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych kwota zmniejszająca podatek ani nie jest uwzględniana przy poborze pierwszej zaliczki na podatek dochodowy w danym roku podatkowym, ani jej wysokość nie czyni podatnikowi wyraźnej „ulgi” w wymiarze spoczywających na nim obciążeń fiskalnych. Zwrot kwoty zmniejszającej podatek następuje w ramach zwrotu nadpłaty podatku w roku następnym, w terminie 3 miesięcy po złożeniu przez podatnika rocznego zeznania podatkowego. Tym samym kwota wolna od podatku nie polepsza sytuacji majątkowej podatnika w chwili poboru podatku (zaliczki na podatek dochodowy), a dopiero w następnym roku podatkowym i to po upływie co najmniej 14 miesięcy licząc od dnia poboru pierwszej zaliczki na podatek dochodowy w danym roku podatkowym. Ponadto, takie działanie ustawodawcy nie znajduje należytego uzasadnienia w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, zwłaszcza że konieczność zwrotu podatnikowi kwoty zmniejszającej podatek, już w chwili poboru zaliczki na ten podatek, nie budzi jakichkolwiek wątpliwości. Istniejący mechanizm prawny w omawianym zakresie stanowi de facto dodatkowe źródło dochodów państwa poprzez swoisty nieopodatkowany „kredyt” podatkowy, jaki podatnik, chcąc lub nie, udziela fiskusowi z początkiem każdego roku podatkowego. Powyższy stan prawny nie uwzględnia więc zasady zdolności płatniczej podatnika w odniesieniu do osób o najniższym poziomie dochodów, co stanowi, w odczuciu autora, naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej w ogóle. Lepszym rozwiązaniem legislacyjnym byłoby uregulowanie w prawie polskim kwoty wolnej od podatku (zamiast kwoty zmniejszającej podatek) i nie pobieranie do jej wysokości podatku (zaliczek na podatek

dochodowy) w ogóle. Takie ukształtowanie instytucji kwoty wolnej od podatku bez wątplenia byłoby znacznie korzystniejsze z perspektywy podatnika. Kwota wolna od podatku powinna być około 4 razy wyższa niż ma to miejsce obecnie, oscylując na poziomie 12-krotnej wartości ustawowego wynagrodzenia za pracę. Wysokość kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) wydaje się być bowiem zbyt niska, jak na konieczność zapewnienia podatnikom o najniższym poziomie dochodów możliwości realizacji ich uzasadnionych, żywo-nych interesów. Potwierdzeniem powyższej tezy jest porównanie wysokości kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) w Polsce oraz innych państwach Unii Europejskiej. W Wielkiej Brytanii minimalny poziom kwoty wolnej od podatku wynosi w roku podatkowym 2007/2008 5225 funtów, co stanowi równowartość około 25 080 złotych.²⁸ A zatem, przyjmując, iż poziom i koszty życia w Wielkiej Brytanii są kilkukrotnie (około 4-krotnie) wyższe niż w Polsce, na próżno by szukać uzasadnienia dla ponad 9 razy wyższej wartości kwoty wolnej od podatku w Wielkiej Brytanii i to w jej podstawowym, minimalnym wymiarze.²⁹ W przypadku podatników w wieku emerytalnym wartość kwoty wolnej od podatku ulega wyraźnemu podwyższeniu, co jest konsekwencją spadku możliwości uzyskiwania przez nich dochodów na tym samym poziomie. Wartość kwoty wolnej od podatku dla osób powyżej 64 roku życia w Wielkiej Brytanii przekracza wartość tej kwoty w Polsce około 11,7 raza, a w odniesieniu do podatników, którzy ukończyli 75 rok życia – 12 razy.³⁰ Fakt zróżnicowania wysokości kwoty wolnej od podatku w Wielkiej Brytanii w zależności od wieku (a tym samym zmieniających się potrzeb i możliwości zarobkowych) podatników jest przykładem możliwie pełnej realizacji zasady zdolności płatniczej podatnika. Podsumowując, należy stwierdzić, iż polskie rozwiązania prawne w zakresie kwoty zmniejszającej podatek (kwoty wolnej od podatku) nie wypełniają wymogów zasady sprawiedliwości podatkowej, a zwłaszcza zasady zdolności płatniczej podatnika, natomiast brytyjskie regulacje prawne w tym zakresie mogłyby stanowić doskonały wzorzec legislacyjny dla polskiego ustawodawcy, który, jak podkreśla M. Weber, zapewniwszy realizację swej polityki fiskalnej, powinien przede wszystkim służyć interesom ekonomicznym podatników.³¹

Przypisy:

¹ R.A. Nawrot, *Realizacja zasady zdolności płatniczej podatnika w świetle brytyjskich rozwiązań prawnych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych*, „Doradztwo podatkowe”, 2007, Nr 4, s. 22.
² W Polsce w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych stosuje się stawki: 19, 30 oraz 40%, natomiast w Wielkiej Brytanii – 10, 22, 40%.
³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”.
⁴ Wartość kwoty zmniejszającej podatek w 2008 r. na podstawie art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1588), zwanej dalej „ustawą z dnia 16 listopada 2006 r.”.
⁵ W zaokrągleniu do 1 grosza.
⁶ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 58.
⁷ R.A. Nawrot, *Realizacja...*, s. 22.
⁸ A. Turska, *Prawo w społeczeństwie czasu zmiany systemowej*, „Państwo i Prawo”, 1997, Nr 1, s. 28.
⁹ Art. 77 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926, ze zm.), zwana dalej „Ordynacją podatkową”.

¹⁰ Dotyczy to podatników uzyskujących najniższe dochody, w przypadku których wartość kwoty wolnej od podatku przekracza wartość miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy. Dla tych podatników pobór podatku bez uwzględnienia kwoty wolnej od podatku jest szczególnie dotkliwy.
¹¹ W sytuacji gdy podatnik złożył roczną deklarację podatkową w dniu 2 stycznia roku następującego po roku podatkowym, za który składane jest zeznanie, otrzyma zwrot podatku po upływie 3 miesięcy. Wziąwszy pod uwagę, iż pobór kwoty wolnej od podatku nastąpił wraz z pobraniem zaliczki na podatek dochodowy w ostatnich dniach stycznia roku podatkowego, za który jest składane zeznanie podatkowe, należy stwierdzić, że okres jaki dzieli dzień złożenia rocznego zeznania podatkowego i uzyskania zwrotu kwoty wolnej od podatku wynosi 1 rok i 2 miesiące.
¹² Nadpłatę podatku, zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, stanowi kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku. Przepis pkt 2 art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, iż nadpłatą jest także kwota podatku pobrana przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej.
¹³ R. A. Nawrot, *Realizacja...*, s. 22.
¹⁴ Ibidem
¹⁵ Na podstawie raportu Banku Światowego oraz firmy doradczej PricewaterhouseCoopers opublikowanym na stronie internetowej http://www.pwc.com/pl/pol/about/events/2007/07_03_22wb.html
¹⁶ Zgodnie z tzw. *The National Minimum Wage Act*, najniższa godzinna stawka wynagrodzenia to w roku podatkowym 2007/2008 – 3,30 funta.
¹⁷ W świetle analizy porównawczej wskaźników cen w Polsce i w Wielkiej Brytanii na podstawie danych opublikowanych przez Główny Urząd Statystyczny na stronie internetowej <http://www.paiz.gov.pl/index/?id=020c8bfac8de160d4c5543b96d1fdede> oraz na stronie internetowej <http://www.polska-anglia.co.uk/Finanse.htm>
¹⁸ Ibidem
¹⁹ W Wielkiej Brytanii rok podatkowy trwa od 6 kwietnia do 5 kwietnia roku następnego.
²⁰ R.A. Nawrot, *Realizacja...*, s. 23.
²¹ Ibidem.
²² Ibidem.
²³ Ibidem.
²⁴ Ibidem.
²⁵ W szczególności zasiłki o quasi-podatkowym charakterze (tzw. *tax credits*) przysługujące podatnikowi z różnych tytułów prawnych, takich jak stan zdrowia, wymiar pracy czy fakt wychowywania dzieci. Szerzej na ten temat: R.A. Nawrot, *Realizacja...*, s. 22-24.
²⁶ W niektórych państwach Europy zachodniej, takich jak Niemcy czy Wielka Brytania świadczenia socjalne dla osób bezrobotnych utrzymują się na stosunkowo tak wysokim poziomie, iż umożliwiają podatnikowi „normalne” życie, stając się niejako substytutem pracy. Świadczenie pracy za tzw. minimalne wynagrodzenie jedynie nieznacznie przekracza wysokość świadczeń socjalnych wypłacanych w tym samym okresie czasu. Oczywiście powyższego stwierdzenia nie można w żadnym stopniu odnieść do polskich regulacji prawnych w tym zakresie.
²⁷ W przypadku dochodów o najniższym poziomie, gdy wartość miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy jest niższa niż wartość kwoty zmniejszającej podatek. Możliwa jest więc sytuacja gdy wartość płatnych podatków (zaliczek na podatek dochodowy) przekroczy wartość kwoty wolnej od podatku dopiero po upływie kilku miesięcy, licząc od początku roku podatkowego. Dotyczy to w szczególności osób o niskich dochodach pracujących w niepełnym wymiarze godzin.
²⁸ Według przeliczenia ze średniego kursu funta brytyjskiego (1 funt = 4,8 złote) z dnia 9 stycznia 2008 r.
²⁹ Jest to bowiem minimalna wartość kwoty wolnej od podatku dla osób poniżej 65 roku życia. Przykładowo w odniesieniu do osób powyżej 65 roku życia, które nie ukończyły 74 lat, wartość kwoty wolnej od podatku wynosi w Wielkiej Brytanii 7550 funtów, podczas gdy w Polsce jest niezmienna dla wszystkich grup wiekowych podatników. Powyższa wartość kwoty wolnej od podatku stanowi ponad 13-krotną wartość kwoty wolnej od podatku w Polsce.
³⁰ Kwota wolna od podatku wynosi, bowiem 7690 funtów, co stanowi równowartość blisko 37 000 złotych (przeliczenie wg średniego kursu NBP z dnia 9 stycznia 2008 r.).
³¹ M. Weber, *Gospodarka i społeczeństwo: zarys socjologii rozumiejącej*, Warszawa 2002, s. 258.

Usługi niematerialne w transakcjach podmiotów powiązanych – wybrane aspekty prawnopodatkowe. Część 1

Andrzej Łukiańczuk

Autor jest ekonomistą, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

WSTĘPM

Zagadnienie kwalifikacji podatkowej zakupionych usług niematerialnych – w szczególności prawa podatników do zaliczenia wydatków z nimi związanych do kosztów podatkowych – dotyczy kilku aspektów prawnopodatkowych. Z uwagi na obszerność tego zagadnienia artykuł został podzielony na dwie części.

Zakup wszelkiego rodzaju usług niematerialnych to obszar obarczony tzw. ryzykiem podatkowym. Zasadność zaliczania tego rodzaju wydatków w ciężar kosztów uzyskania przychodów jest typowym obszarem szczególnego „zainteresowania” organów kontrolnych, co znajduje odzwierciedlenie w bogatym, odnoszącym się do tej kwestii, orzecznictwie sądowym. Powyższe ryzyko podatkowe jest zwiększone z uwagi na to, że usługi niematerialne świadczone są przez podmioty powiązane. W tej sytuacji występują bowiem dodatkowe zagadnienia dotyczące prawnopodatkowej kwalifikacji poniesionych wydatków, a także aspekt cen transferowych, tzn. cen ustalanych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Odpowiedź na pytanie prawne dotyczące możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem usług niematerialnych, wymaga analizy przedmiotowego zagadnienia na dwóch płaszczyznach: pierwszej – dotyczącej prawnopodatkowej kwalifikacji wydatków, dotyczącej wszystkich nabywców wymienionych usług, bez względu na istnienie powiązań pomiędzy stronami umowy oraz drugiej – dotyczącej nabywania usług niematerialnych przez podmioty powiązane.

POJĘCIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Pojęcie kosztów obejmuje zatem także wydatki mające na celu zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. W okresie, gdy tego zapisu nie było w ustawie, właśnie w orzecznictwie podnoszono, że do kosztów mogą być zaliczone wydatki, które nie są co prawda poniesione bezpośrednio w celu osiągnięcia przychodu, ale mają one na celu zachowanie lub zabezpieczenie źródła, w którym przychód może powstać. Potwierdzeniem tego poglądu jest wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r.², wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r.³ oraz wyrok NSA z dnia

13 marca 1998 r.⁴ Wyroki te wskazują na możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zarówno wydatków, które w sposób bezpośredni można powiązać z przychodem, jak i wydatków, które można powiązać z przychodem w sposób pośredni, nawet, jeżeli przychód z przyczyn obiektywnych nie został osiągnięty.

Aby wydatki podatnika mogły być uznane za koszty uzyskania przychodu konieczne jest po pierwsze, aby zostały one **poniesione przez podatnika**, który zalicza te wydatki do kosztów uzyskania przychodu. Jeżeli koszty na działalność danego podatnika zostały poniesione przez inny podmiot – nie może być mowy o zaliczeniu tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu z działalności prowadzonej przez tego podatnika.

Przez **poniesienie** należy natomiast rozumieć pokrycie kosztów z własnych zasobów majątkowych podatnika, przy czym decydujące jest to, czy koszt ostatecznie został poniesiony przez podatnika. Nie jest istotne, że koszty były pokrywane przez podatnika z pożyczonych, np. w banku, środków pieniężnych.

Po drugie, koszt musi być poniesiony przez podatnika **definitywnie**. Zatem nie wystarczy, że podatnik poniesie koszt wprawdzie pokrywając go pierwotnie z własnego majątku, jeżeli następnie wartość poniesionych wydatków stanowiących koszt, zostanie mu zwrócona w jakiegokolwiek postaci.

Po trzecie, istotne jest również to, któremu celowi służyło poniesienie kosztów, bowiem nie każde poniesienie kosztów pozwala na ich zaliczenie do kosztów w rozumieniu prawnopodatkowym. Koszty muszą być bowiem **poniesione w celu, którym jest uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów**. Jeżeli cel ten nie może obiektywnie zostać spełniony, wówczas nie jest również możliwe prawidłowe zaliczenie danego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu w sensie prawnopodatkowym. Sformułowanie to oznacza, że w każdym wypadku indywidualnie należy oceniać, które z wydatków poniesionych w działalności danego podatnika są kosztami uzyskania przychodu.

Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, musi między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu istnieć **związek przyczynowo-skutkowy** tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ lub przynajmniej może mieć wpływ na powstanie, zwiększenie przychodu albo zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny w za-

kresie uzyskania przychodu. Nie wystarczy, że podatnik zadeklaruje poniesienie wydatku w celu uzyskania przychodu; wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny w zakresie uzyskania przychodu lub co najmniej zabezpieczenia, zachowania źródła przychodów.

Jednocześnie możliwe są sytuacje, w których ów związek przyczynowo-skutkowy – nawet w obecnym stanie prawnym – nie jest dostatecznie wyraźny. Wówczas ustalenia istnienia omawianego związku powinno się dokonywać zgodnie z zasadą zdrowego rozsądku. Każda konkretna sytuacja wymaga bowiem odrębnego potraktowania⁵.

Po czwarte, by wydatek mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, konieczne jest wykazanie przez podatnika **związku – choćby pośredniego – poniesionego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą**⁶. Jednocześnie przepisy nie wymagają wykazania, że konkretny przychód jest skutkiem poniesienia określonego kosztu, ale że określony koszt został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub co najmniej zabezpieczenia albo zachowania jego źródła. Kosztem uzyskania przychodu będą zatem także takie wydatki, które – choć nie przyniosły w danej sytuacji przychodu – to jednak, obiektywnie rzecz oceniając, mogły go przynieść, bo służyły osiągnięciu przychodu, lub że przyniosą one przychód w okresie późniejszym. Nie jest więc okolicznością uniemożliwiającą zaliczenie danych wydatków do kosztów uzyskania przychodu fakt, że przychód nie został osiągnięty lub został osiągnięty w wysokości zbyt niskiej⁷.

Nie jest to jednakże jedyna z funkcjonujących koncepcji kosztów uzyskania przychodu. Pojawiają się w orzecznictwie NSA wyroki, w których prezentowana jest teza, że kosztem uzyskania przychodu może być tylko taki wydatek, który **rzeczywiście przyniósł określony przychód**; koszt musi być bezpośrednio związany z przychodem. W efekcie organy podatkowe niekiedy wymagają udokumentowania, że przychód został uzyskany wskutek poniesienia konkretnego kosztu. Pogląd ten w obecnym stanie prawnym (2007 r.) nie powinien mieć większego znaczenia.

UDOKUMENTOWANIE PONIESIONEGO WYDATKU

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. samoistnie nie rozstrzyga o dokumentowaniu określonych zdarzeń lub czynności, które mają wpływ na ustalenie przez podatnika właściwej wysokości zarówno jego przychodów, jak też kosztów, natomiast nakłada na podatników obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z właściwymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy (art. 9 ustawy). Zatem sposoby dokumentowania ponoszonych przez podatnika wydatków zostały określone w przepisach rachunkowych, tj. w szczególności w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.⁸ W art. 20 i następnych tej ustawy wskazane są rodzaje dowodów księgowych, stanowiących podstawę dokonywania wpisów w księgach. Z art. 20 ust. 2 wynika natomiast, że podstawą zapisów w księgach rachunkowych są następujące dowody księgowe, stwierdzające dokonanie operacji gospodarczych:

- 1) zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów,
- 2) zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom,

3) wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

Zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie będzie możliwe bez prawidłowego udokumentowania faktu ich poniesienia. Podatnik, który wprawdzie poniósł faktycznie określone koszty, lecz nie posiada dowodów potwierdzających ich poniesienie, nie będzie mógł zaliczyć tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Jednocześnie przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., dotyczące kosztów uzyskania przychodu, nie określają zasad, według których powinno być dokumentowane poniesienie kosztów. W tym zakresie ukształtowały się dwa poglądy wyrażane głównie w orzecznictwie sądowym.

Zgodnie z pierwszym, pomimo braku odrębnych regulacji dotyczących dokumentowania poniesienia kosztów uzyskania przychodu – należy wskazać na treść art. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., który nakłada na podatnika obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający możliwość ustalenia wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku. Przepisy tego artykułu wymagają takiego prowadzenia ewidencji, która umożliwi, m.in. ustalenie wysokości dochodu, którym jest, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. NSA w Katowicach, w wyroku z dnia 28 października 2003 r. (sygn. akt I SA/Ka 2315/2002) stwierdził, iż „brak odpowiedniego udokumentowania wydatków i ich związku przyczynowo-skutkowego z osiągniętym przychodem prowadzi do skutecznego zakwestionowania kosztów uzyskania przychodów”.

Zgodnie z odmiennym poglądem, poniesienie kosztu uzyskania przychodu może być dokumentowane w inny sposób niż wynikający z przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. Spostrzeżenia te opierają się na stwierdzeniu, że ustawodawca nie uregulował szczegółowo kwestii dokumentacji poniesienia kosztów, a przepis art. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. należy stosować tylko odpowiednio. Zgodnie z tym poglądem dowodem poniesienia kosztów uzyskania przychodów może być każdy dokument źródłowy potwierdzający faktyczne poniesienie kosztu, niezależnie od tego, czy stanowi on prawidłowy dowód księgowy.⁹ Także w wyroku z dnia 27 października 2000 r. (sygn. akt III SA 1612/99) NSA podkreślił, że brak jest normy prawnej stwierdzającej, że wydatki niewłaściwie udokumentowane mogą być uznane przez organy podatkowe za niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

Rozbieżności te podsumował WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5 marca 2004 r. (sygn. akt III SA 1240/2002), w którym stwierdził: „W orzecznictwie sądowym zarysowały się w tym zakresie dwa nurty. Jeden preferujący podejście formalne wyraża pogląd, że warunkiem uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodów jest jego należyte udokumentowanie, zgodnie z przepisami o rachunkowości. Drugi nurt, który można określić jako preferujący stanowisko materialnoprawne, wyraża pogląd, iż przepisy o rachunkowości nie mają charakteru podatkotwórczego, w związku z czym wystawienie wadliwego dowodu księgowego nie niweczy samego faktu dokonania wydatku. Organy podatkowe powinny ustalić, czy wydatek taki został dokonany, a skoro tak, to powinien być uznany za koszt uzyskania przychodu, jeżeli miał wpływ na jego osiągnięcie (...) Podatnik ma możliwość wszelkimi dostępnymi środkami dowodowymi wykazać, że określony wydatek – będący kosztem

uzyskania przychodów – został faktycznie poniesiony”. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 marca 2004 r. (sygn. akt III S.A. 908/02) jest próbą rozwiązania powyższych wątpliwości. Wydatki – które nie zostały prawidłowo lub w sposób pełny udokumentowane – nie powinny zostać wyłączone z kosztów uzyskania przychodów, jeżeli ich poniesienie może zostać udowodnione w jakikolwiek inny dopuszczalny prawem sposób. Z uwagi na charakter usług niematerialnych nie zawsze ich wykonanie kończy się przekazaniem klientowi rezultatu prac w formie zmaterializowanej (opinia, raport), która ostatecznie definiowałaby zakres wykonanych prac. Zatem, jeżeli na podstawie faktur nie można ustalić szczegółowego zakresu wykonywanych usług, a co za tym idzie – także ich celowości, oraz nie można definitywnie potwierdzić faktu wykonania, należy odwołać się na przykład do zawartej umowy, wyjaśnień podatnika czy też przesłuchań osób wykonujących usługi. Jako uzasadnienie racjonalności zakupu usług o charakterze doradczym można uznać skomplikowaną strukturę organizacyjną podatnika oraz skalę prowadzonej działalności. Niemniej jednak, niezbędne jest ustalenie, w jakim stopniu tego rodzaju usługi wchodzą w zakres obowiązków pracowników i są przez nich wykonywane, a w jakim zostały uzupełnione usługami świadczonymi przez zewnętrzne podmioty. Dopiero po przeprowadzeniu takiego postępowania wyjaśniającego można uznać, iż zebrano pełen materiał dowodowy, który będzie podstawą rozstrzygnięcia w sprawie. W innym wyroku – potwierdzającym istnienie nurtu „liberalnego” w zakresie dokumentowania usług – wyrażono pogląd, że dla udowodnienia wykonania usług o charakterze niematerialnym wystarczy faktura potwierdzająca zapłatę za te usługi i pisemne oświadczenie przedstawiciela kontrahenta o ich wykonaniu. Organy podatkowe nie mogą kwestionować wykonania usług bez przeprowadzenia dowodu z przesłuchania podmiotu składającego takie oświadczenie, niezależnie od jego formy (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 2005 r. sygn. akt I SA/Wr 587/04).

Oprócz powyżej omówionych zagadnień prawopodatkowej kwalifikacji wydatków związanych z nabyciem usług niematerialnych, należy wskazać na inne czynniki decydujące o prawie zaliczenia przedmiotowych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, a związanych z faktem, że strony umów na świadczenie usług niematerialnych są podmiotami powiązanymi. W tym zakresie orzecznictwo oraz piśmiennictwo wska-

zuje na następujące warunki zaliczenia powyższych wydatków do kosztów uzyskania przychodów:

- faktyczne wykonanie usług, prawidłowo udokumentowane,
- otrzymane usługi mają przyczyniać się bezpośrednio do uzyskania przychodów podatnika, a nie innych spółek z jego grupy,
- świadczone usługi mają na celu utrzymanie i zwiększenie korzyści ekonomiczno-handlowych podatnika,
- wysokość wynagrodzenia za usługi została ustalona na rynkowym poziomie – wytyczne OECD stanowią, że usługi świadczone przez spółki niepowiązane powinny generować zysk dla świadczącego usługi (tym samym spółki powiązane powinny kierować się tą samą zasadą),
- opłaty nie stanowią kosztów usług ponoszonych przez podatnika w ramach ogólnego zarządzania, tzw. kosztów udziałowca.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., zwana dalej: „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”
- ² Wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r. (sygn. akt I SA/Wr 482/97, opubl. LEX nr 37832).
- ³ Wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r. (sygn. akt I SA/Ld 1243/96).
- ⁴ Wyrok NSA z dnia 13 marca 1998 r. (sygn. akt I SA/Lu 230/97, opubl. LEX nr 33832).
- ⁵ Pogląd ten wyrażono m.in. w wyroku NSA z dnia 29 listopada 1994 r., sygn. akt SA/Wr 1242/94.
- ⁶ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 1992 r. sygn. akt S/PO 1393/92.
- ⁷ Pogląd ten wyrażono m.in. w wyroku NSA z dnia 29 listopada 1994 r. sygn. akt SA/Wr 1242/94.
- ⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm., zwana dalej: „ustawą z dnia 29 września 1994 r.”.
- ⁹ Pogląd ten został wyrażony np. w wyroku NSA z dnia 15 lutego 1996 r. (sygn. akt SA/Ka/2159/94), w którym stwierdza się, że: „Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy – podatnicy zobowiązani są do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami w sposób zapewniający ustalenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku. Wymogów tych strona skarżąca nie dopełniła, jak bowiem wynika z akt sprawy wpisała jedynie w księgach rachunkowych fakt poniesienia przedstawionych powyżej kosztów, ale bez załączonych dowodów źródłowych (dowodów księgowych), które potwierdzałyby fakt ich poniesienia i ich wysokość, i pozwoliłyby na dokonanie ustaleń, o jakich powyżej wspomniano. Kserokopie rachunków, które nie zawierają szczegółowych danych, co do zakresu i rodzaju wykonywanych prac, ilości i rodzaju użytego sprzętu, czasu jego pracy i liczby pracowników, nie stanowią dowodów źródłowych, dokumentujących fakt poniesienia kosztów”.

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 2008 rok – 299 zł

**Prenumerata dwuletnia – 599 zł
na okres od stycznia 2008 r. do grudnia 2009 r.**

Numer konta bankowego

Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 05 1240 1095 1111 0000 0336 0569

Podatki w praktyce

Jacek Budziszewski

Autor jest prawnikiem, doktorantem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji UW, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

NIEKONSEKWENTNE ORZECZNICTWO W SPRAWIE APORTU – WNIESIENIE APORTU POWODUJE, ŻE PODATNIK JEST ZOBOWIĄZANY ZWRÓCIĆ PODATEK VAT ODLICZONY PRZY ZAKUPACH

Powyższa kwestia jest przedmiotem sporów ze względu na brak precyzyjnych uregulowań ustawowych w tym zakresie. Tym razem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (sygn. III SA/Wa 1478/07) stwierdził, powołując się na art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, że podatnik musi dokonać korekty podatku naliczonego, jeżeli zmienia się przeznaczenie środka trwałego.

JAKI KURS ZASTOSOWAĆ DO PRZELICZANIA PRZYCHODÓW WYRAŻONYCH W WALUTACH OBCYCH?

Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Z kolei w myśl art. 12 ust. 2 tej ustawy przychody wyrażone w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3e, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

Zgodnie z § 37 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹, kwoty wyrażone w walucie obcej wykazywane na fakturze przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień wystawienia faktury, jeżeli faktura jest wystawiana w terminie, w którym podatnik jest obowiązany do jej wystawienia, z zastrzeżeniem wypadków, gdy na dzień wystawienia faktury bieżący kurs średni waluty obcej nie został wyliczony i ogłoszony. Do przeliczenia stosuje się wówczas kurs wymiany ostatnio wyliczony i ogłoszony.

Porównując powyższe regulacje należy wskazać, że możliwość stosowania tego samego kursu dla przeliczenia przychodu wyrażonego w walucie obcej oraz kwoty wyrażonej w walucie obcej na wystawionej fakturze, jest ograniczona tylko do

przypadków, w których faktura dokumentująca wydanie towaru lub wykonanie usługi zostanie wystawiona w dniu wydania towaru lub wykonania usługi do ok. godziny 12.00 (do momentu ogłoszenia przez Narodowy Bank Polski kursu średniego walut na dany dzień). Zgodnie z § 37 ust. 2 w/w rozporządzenia, gdy na dzień wystawienia faktury bieżący kurs średni waluty obcej nie został wyliczony i ogłoszony, do przeliczenia stosuje się wówczas kurs wymiany ostatnio wyliczony i ogłoszony.

Zgodnie z § 2 pkt 1 i 2 Uchwały Nr 51/2002 Zarządu Narodowego Banku Polskiego z dnia 23 września 2002 r. w sprawie sposobu wyliczania i ogłaszania bieżących kursów walut obcych² bieżące kursy średnie walut obcych – euro i dolara oraz niektórych innych walut w złotych ogłaszane na dany dzień są ustalane w oparciu o kursy tych walut z godziny 11.00. Oznacza to, że w przypadku wystawienia faktury przed ogłoszeniem kursu NBP na dzień, podatnik powinien przeliczyć kwoty wykazane na fakturze z zastosowaniem kursu ogłoszonego dnia poprzedniego. Z uwagi na sposób obliczania i ogłaszania bieżącego kursu walut przez NBP, będzie to jednocześnie kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Jeżeli faktura zostanie wystawiona po dniu wydania towaru lub wykonania usługi, kursy walut zastosowane dla przeliczenia przychodu i kwoty wyrażonej na fakturze w walucie obcej będą się różniły. Sytuacja taka wystąpi także w przypadku udokumentowania fakturą otrzymanej zaliczki lub przedpłaty (kurs z dnia wystawienia faktury, o ile zostanie wystawiona w terminie). Przychód z tytułu otrzymanych należności na poczet przyszłych dostaw lub usług nie powstanie z chwilą otrzymania tych kwot.

Jak już wyżej wskazano, tym samym kursem, a zatem kursem prawidłowym – dla podatku dochodowego od osób prawnych oraz dla podatku od towarów i usług – będzie kurs, jeżeli faktura zostanie wystawiona w dniu wydania towaru lub wykonania usługi do ok. godziny 12. W pozostałych przypadkach kursy będą różniły się.

NABYCIE I SPRZEDAŻ UPRAWNIENIŃ DO EMISJI GAZÓW CIEPLARNIANYCH – SKUTKI W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

W Polsce aktem prawnym, który reguluje kwestie dotyczące handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych jest ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji³.

Zgodnie z art. 26 tejże ustawy przyznane uprawnienia mogą być wykorzystane na własne potrzeby, sprzedane bądź wykorzystane w następnych latach okresu rozliczeniowego. Zatem polscy przedsiębiorcy, jako uczestnicy zarówno krajowego, jak i unijnego rynku handlu uprawnieniami, mają również prawo do handlu uprawnieniami do emisji.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r., prowadzący instalację, któremu przyznano uprawnienia do emisji, uiszcza opłatę w wysokości równej iloczynowi liczby uprawnień do emisji przyznanym na pierwszy rok okresu rozliczeniowego i obowiązującej w roku poprzednim, jednostkowej stawki opłaty za wprowadzanie gazów lub pyłów do powietrza, dotyczącej substancji objętej uprawnieniem do emisji.

W celu właściwego określenia podatkowych skutków zbycia przedmiotowych praw niezwykle istotne jest dokonanie prawidłowej klasyfikacji instrumentu, jakim jest uprawnienie do emisji CO₂. W ustawie z dnia 22 grudnia 2004 r. uprawnienie do handlu emisjami zostało zdefiniowane jako uprawnienie do wprowadzania do powietrza ekwiwalentu gazów cieplarnianych (lub innych wymienionych w ustawie substancji), które może być sprzedane, przeniesione lub umorzone (art. 3 pkt 15). W świetle powyższej regulacji zasadne jest zatem mówienie o uprawnieniu do emisji, jako o pewnym prawie niematerialnym i prawnym – czyli uprawnieniu, którego przedmiotem jest dobro o charakterze niematerialnym, jak np. zbywalne prawa majątkowe.

Istotne z punktu widzenia przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych jest rozstrzygnięcie kwestii, czy otrzymywane pierwotnie przez podatnika prawo do emisji stanowi dla niego przychód z nieodpłatnych świadczeń. Wątpliwość taka może się nasunąć w związku z brzmieniem przepisu art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, zgodnie z którym przychodem jest wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw. Rozważając ewentualną kwestię uzyskania przychodu, należy zauważyć, iż uprawnienie do emisji wskazuje, w jakim zakresie przedsiębiorstwo może prowadzić działalność (w granicach przyznanym limitów), tworzy ramy funkcjonowania podmiotów działających na rynku, podobnie jak innego rodzaju zezwolenia i koncesje. Prawo to potwierdza więc możliwość prowadzenia określonej działalności, oczywiście po spełnieniu przewidzianych ustawą warunków. Przedsiębiorstwa otrzymują określone uprawnienia do emisji w drodze decyzji, ponosząc z tego tytułu opłatę. Natomiast **otrzymanie decyzji administracyjnej w żadnym wypadku nie powinno powodować powstania przychodu po stronie jej adresata (podatnika)**. Jak bowiem w wyroku z dnia 8 listopada 2000 r. podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny, pojęcie przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń związane jest ze stosunkami prawnymi o charakterze zobowiązaniowym i rozumiane być musi jako świadczenie, z którym nie jest związana jakakolwiek zapłata⁴.

Należy podkreślić, że przyznane danemu podmiotowi uprawnienie do emisji **potwierdza jedynie jego prawo do ograniczonego korzystania ze środowiska**. Zatem **takie uprawnienie będzie się wiązało z powstaniem przychodu jedynie w sytuacji, gdy dojdzie do zbycia części przysługujących uprawnień**. Dopiero bowiem niewykorzystane przez przedsiębiorcę limity mogą stać się przedmiotem obrotu na „rynku wtórnym”, i jedynie w takiej sytuacji nabierają wartości ryn-

kowej. Wartość ta powstaje z momentem wprowadzenia prawa do obrotu. W konsekwencji, jeżeli nie ma możliwości ustalenia wartości rynkowej prawa w momencie pierwotnego nabycia, nie powinien powstawać z tego tytułu przychód podlegający opodatkowaniu.

Stanowisko to potwierdzają interpretacje organów podatkowych, np. postanowienie Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z dnia 16 stycznia 2007 r., z którego wynika, że wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania – art. 12 ust. 5 w/w ustawy⁵.

Natomiast zgodnie z art. 12 ust. 5a w/w ustawy wartością rzeczy lub praw częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w ust. 5, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. W powyższym przepisie ustawodawca zawarł również delegację do odpowiedniego stosowania art. 14 ust. 3 ustawy. Oznacza to, że jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie będzie znacznie odbiegać od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej.

Wymienione w powyższym przepisie pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” nie zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zaś w doktrynie i orzecznictwie NSA akcentuje się, iż przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy.

Należy mieć na uwadze, iż w myśl art. 353 Kodeksu cywilnego świadczenie zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne stanowi przedmiot stosunku zobowiązaniowego. A zatem do nieodpłatnego świadczenia dochodzi wówczas, gdy zdarzeniem tym jest taki stosunek zobowiązaniowy, w którym korzyści uzyskuje jedna ze stron.

Dla celów podatkowych nie ma znaczenia nazwanie umowy nieodpłatną, lecz jej charakter, tzn. czy rzeczywiście dotyczy otrzymania przez podatnika nieodpłatnych świadczeń.

W wyroku z dnia 30 grudnia 1998 r. sygn. akt I SA/Sz 105/98 Sąd orzekł, iż pod pojęciem nieodpłatnego świadczenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, należy rozumieć te wszystkie zjawiska gospodarcze i prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu. Analogiczny pogląd został wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2001 r. (sygn. akt I SA/Gd 2027/98): „nieodpłatnym świadczeniem, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jest takie zdarzenie, którego następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, tj. takim, w którym korzyść majątkową ma otrzymać tylko jedna strona”. Wreszcie, w wyroku z dnia 28 stycznia 2000 r. (sygn. akt I SA/Gd 2285/98) wyrażono pogląd, iż przez nieodpłatne

świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy.

W związku z powyższym, nie można mówić o uzyskaniu w tym przypadku nieodpłatnego świadczenia. Uzyskanie uprawnień do emisji w ramach pierwotnej alokacji nie ma bowiem wymiaru finansowego, nie wiąże się również z uzyskaniem korzyści kosztem innego podmiotu.

Konkludując, z przywołanego powyżej orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, że o nieodpłatnym świadczeniu można mówić w sytuacji, w której dochodzi do uzyskania przez podatnika przysporzenia majątkowego, mającego konkretny wymiar finansowy, kosztem drugiego podmiotu, czyli korzyść majątkową uzyskuje tylko jedna strona, a druga ponosi uszczerbek na majątku.

Z kolei zbycie części uprawnień do emisji skutkuje **koniecznością rozpoznania przychodu należnego** odpowiadającego uzyskanej w wyniku sprzedaży kwoty.

Wydatki na opłaty związane z nabyciem pierwotnym uprawnień do emisji (chodzi o opłaty uiszczane zgodnie z ustawą z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji⁶) stanowią dla podatników koszty uzyskania przychodu w **dacie poniesienia (faktycznej zapłaty)**. Wiążą się bowiem z prowadzoną działalnością, ponieważ są niezbędnym warunkiem do korzystania z określonych instalacji, wykorzystywanych w ramach codziennej działalności. Opłatę wnoszoną za przyznanie na 3-letni okres rozliczeniowy uprawnień do emisji, należy zaliczać do kosztów uzyskania przychodów w ciągu 3-letniego okresu, na jaki przyznano prawa, w wysokości wartości zużytych praw w danym roku. Opłata ta jest typowym kosztem pośrednim, nie przekładającym się bezpośrednio na wysokość uzyskiwanego przychodu, niezwiązanym z przychodem konkretnego roku podatkowego, jednakże niewątpliwie związanym z całokształtem prowadzonej działalności gospodarczej, koniecznym dla zachowania i zabezpieczenia przychodu.

Reasumując, należy stwierdzić, że pierwotne nabycie prawa do emisji (od państwa) nie powinno stanowić przychodu z tytułu nieodpłatnych, czy też częściowo odpłatnych świadczeń. Jednakże zbycie uprawnień na rzecz innych podmiotów, jak każda inna transakcja sprzedaży, będzie się już wiązało z koniecznością rozpoznania z tego tytułu przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Natomiast od strony kosztowej warty zwrócenia uwagi jest fakt, iż zarówno wydatki poniesione w związku z opłatami dotyczącymi pierwotnego rozdziału uprawnień, jak i z zakupem praw do emisji na rynku wtórnym będą stanowiły koszty uzyskania przychodu. Jednakże pierwsze z nich w dacie poniesienia, drugie natomiast dopiero w momencie zbycia uprawnień.

PRAWDŁOWE DOKUMENTOWANIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Zgodnie z regulacją wyrażoną w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródeł przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Aby wydatki podatnika mogły być uznane za koszt uzy-

skania przychodu, konieczne jest po pierwsze, aby zostały one poniesione, tj. pokryte z własnych zasobów majątkowych przez podatnika, który zalicza te wydatki do kosztów uzyskania przychodów. Po drugie, koszt musi być poniesiony przez podatnika definitywnie. Następnie, aby określony wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy (koszty muszą być bowiem poniesione w celu uzyskania przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów) tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ lub przynajmniej może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Wydatek musi dać się ocenić jako niezbędny bądź przynajmniej pożyteczny w zakresie uzyskania przychodu. Ponadto należy wskazać, iż zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów nie jest możliwe bez prawidłowego udokumentowania faktu ich poniesienia.

Z punktu widzenia zaliczenia wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest również posiadanie przez podatników odpowiednich dokumentów źródłowych potwierdzających fakt poniesienia określonych wydatków. Chodzi w tym przypadku o zgromadzenie dowodów obiektywnie potwierdzających te okoliczności. Należy przy tym zwrócić uwagę na fakt, iż przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie wprowadzają żadnych zasad, zgodnie z którymi powinno być udokumentowane poniesienie kosztów. Teza ta znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z dnia 13 marca 2001 r. NSA orzekł, że przepisy ustawy w zakresie uzyskania przychodów nie określają zasad, w myśl których powinno być udokumentowane poniesienie kosztów⁷. Skoro zatem brak jest zasad dotyczących dokumentowania poniesionych kosztów, należy przyjąć, iż dopuszczalne jest ich dokumentowanie w każdy dopuszczalny prawem sposób – nie budzący wątpliwości. Ponadto w cytowanym wyżej wyroku Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że podatnik, który wprawdzie poniósł faktycznie koszty, lecz nie posiada dowodów potwierdzających ich poniesienie, nie będzie miał prawa zaliczyć tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Z kolei w wyroku z dnia 7 marca 2001 r. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, iż podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Z powyższego wynikają dwie konstatacje, a mianowicie:

- a) że to na podatniku spoczywa ciężar ich udowodnienia (można spotkać odmienne tezy),
- b) że warunkiem odliczenia wydatków od przychodu jest udokumentowanie faktu ponoszenia wydatków w sposób niebudzący wątpliwości⁸.

W takim przypadku najlepiej mieć pisemne dokumenty⁹. Ocena prawidłowego udokumentowania wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów należy do organów podatkowych, które mają jej dokonać w granicach swobodnej oceny dowodów¹⁰.

W tym miejscu trzeba wskazać również na stanowiska prezentowane przez organy podatkowe w tym zakresie. Co do zasady organy podatkowe twierdzą, że faktury nie są jedynymi dopuszczalnymi dowodami potwierdzającymi poniesienie wy-

datku. Tak uznał m.in. w piśmie z dnia 8 października 2004 r. Urząd Skarbowy w Bochni. Udokumentowaniem wydatków może być rachunek oraz inne dowody stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowody dotyczą, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarczy podanie jednej daty,
- przedmiot operacji i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych, podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych¹¹.

W oparciu o przedstawione powyżej stanowisko uprawniony jest pogląd, zgodnie z którym podstawą do zaliczenia konkretnego wydatku do kosztów uzyskania może być zarówno faktura, jak i inne dokumenty źródłowe, które obiektywnie potwierdzają fakt poniesienia wydatku. W praktyce skarbowej z reguły przyjmuje się, że tego rodzaju wiarygodnym dowodem jest dokument potwierdzony przez inne niż podatnik osoby.

CZY ZWROT WYDATKÓW PONIESIONYCH PRZEZ PRACOWNIKA NA ZAKUP OKULARÓW OCHRONNYCH DO PRACY PRZY KOMPUTERZE STANOWI PRZYCHÓD PRACOWNIKA ZE STOSUNKU PRACY?

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty za te

świadczenia, przysługujące na podstawie przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy, jeżeli zasady ich przyznawania wynikają z odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw. W myśl art. 237⁶ § 1 i 3 Kodeksu pracy pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatne środki ochrony indywidualnej zabezpieczające przed działaniem niebezpiecznych i szkodliwych dla zdrowia czynników występujących w środowisku pracy oraz informować go o sposobach posługiwania się tymi środkami. Pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi środki ochrony indywidualnej, które spełniają wymagania dotyczące oceny zgodności określone w odrębnych przepisach.

Zgodnie z § 8 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 1 grudnia 1998 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy na stanowiskach wyposażonych w monitory ekranowe¹² pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym na stanowiskach z monitorami ekranowymi profilaktyczną opiekę zdrowotną w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Pracodawca ma obowiązek zapewnić pracownikom okulary korygujące wzrok zgodnie z zaleceniem lekarza, jeżeli wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej, o której mowa w ust. 1, wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego.

Z przedstawionych powyżej uregulowań Kodeksu pracy oraz w/w rozporządzenia wynika, że pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom okulary korygujące wzrok, zgodnie z zaleceniami lekarza, jeżeli wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej, o której mowa w § 8 ust. 1 wskazanego rozporządzenia, wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monito-

Konferencje i szkolenia ISP – odpowiedzi na pytania Uczestników

1. Spółka wypłaca ekwiwalent pieniężny na rzecz pracowników, którzy odeszli na zasilek i świadczenie przedemerytalne. Spółka rozlicza te osoby wystawiając formularz PIT-8C dla podatnika oraz do Urzędu Skarbowego. W trakcie roku świadczeniobiorca uzyskuje wiek emerytalny i zgodnie z decyzją Zakładu Ubezpieczeń Społecznych przechodzi na emeryturę. Na moment wypłaty ekwiwalentu za energię elektryczną przedkłada aktualne dokumenty tj. decyzję stwierdzającą, iż uzyskał uprawnienia emerytalne. Czy wówczas taka osoba mająca status emeryta korzysta zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ze zwolnienia?

W myśl art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”) dochodów (przychodów) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu wypłacanych emerytom i rencistom świadczeń pieniężnych z tytułu łączącego ich uprzednio z zakładem pracy stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, a także zapomóg innych niż wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 26 tej ustawy, nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się podatek w formie ryczałtu w wysokości 20%. Natomiast zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym podlegają świadczenia rzeczowe lub ekwiwalenty pieniężne uzyskiwane przez emerytów i rencistów otrzymywane przez te podmioty z zakładów pracy z tytułu poprzednio łączącego je stosunku służbowego, stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy oraz otrzymane od związków zawodowych. Analiza tego przepisu wskazuje, iż aby mógł być zastosowany muszą być

spełnione trzy warunki: świadczenie musi być świadczeniem rzeczowym lub też ekwiwalentem pieniężnym w zamian takiego świadczenia, przedmiotowe świadczenie musi otrzymać emeryt bądź rencista oraz przyznanie tego świadczenia musi wynikać z istniejącego uprzednio stosunku służbowego, stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy. Z pytania wynika, że wypłacane należności stanowią ekwiwalent pieniężny w zamian świadczenia rzeczowego. Świadczenia te są zgodnie ze stanem faktycznym wypłacane już po uzyskaniu przez daną osobę wieku emerytalnego i uzyskaniu decyzji Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o przejściu danej osoby na emeryturę – ekwiwalent jest wypłacony na podstawie przedstawionej przez uprawnionego decyzji stwierdzającej status emeryta. W związku z tym spełniony jest również warunek odnoszący się do beneficjenta świadczenia. W konsekwencji należy uznać, iż wypłata ekwiwalentu pieniężnego w przedstawionym stanie faktycznym korzysta ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Opracował: Krzysztof Kłoskowski

ra ekranowego. Obowiązek ten dotyczy pracowników użytkujących w czasie pracy monitor ekranowy co najmniej przez połowę dobowego wymiaru czasu pracy (czas faktycznie przepracowany przy monitorze).

Jeżeli pracownik, który został skierowany przez pracodawcę na profilaktyczne badania lekarskie, otrzymał zaświadczenie od lekarza medycyny pracy wskazujące potrzebę zaopatrzenia pracownika w okulary, pracodawca zobligowany jest do zwrotów kosztów zakupu okularów korygujących wzrok podczas pracy z monitorem ekranowym. W świetle przytoczonych wyżej przepisów, uwzględniając unormowania art. 21 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy stwierdzić, iż przychód uzyskany przez pracownika w związku ze zwrotem kosztów zakupu okularów służących ochronie przed szkodliwą emisją z monitorów ekranowych jest wolny od podatku dochodowego, jeżeli wyniki badań okulistycznych przeprowadzonych w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej, wykażą potrzebę ich stosowania podczas pracy przy obsłudze monitora ekranowego.

OD DNIA 1 STYCZNIA 2008 R. RUSZYŁ SYSTEM E-DEKLARACJE

Z komunikatu Ministerstwa Finansów z dnia 31 grudnia 2007 r. wynika, że System e-Deklaracje umożliwia od **1 stycznia 2008 r.** składanie deklaracji podatkowych drogą elektroniczną każdemu podatnikowi i płatnikowi. Dotychczas z tej możliwości mogli skorzystać tzw. „duzi podatnicy”, tj. podmioty, których roczne przychody netto przekraczają równowartość 5 mln euro, rozliczające się w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych. Od stycznia taką możliwość będzie miał każdy. Musi tylko posiadać bezpieczny podpis elektroniczny oraz zgłosić do urzędu skarbowego zamiar składania deklaracji w tej formie.

Jak zgłosić do urzędu skarbowego zamiar składania deklaracji w tej formie? Ministerstwo Finansów odpowiada, iż formularz **zawiadomienia ZAW-E1**, w którym zgłasza się zamiar składania deklaracji drogą elektroniczną można pobrać przez portal www.e-deklaracje.gov.pl (zakładka „Formularze”). W tym zawiadomieniu podatnik wskazuje też osobę upoważnioną do składania deklaracji w jego imieniu. Może oczywiście sam wysłać deklaracje drogą elektroniczną – wówczas wpisuje siebie jako osobę upoważnioną. Ważne jest, aby pamiętać, że

formularz ten dostarcza się do urzędu skarbowego w **formie papierowej**. Następnie podatnik lub osoba upoważniona do składania deklaracji w jego imieniu składa już **drogą elektroniczną** poprzez portal www.e-deklaracje.gov.pl **zgłoszenie ZAW-E2**, w którym potwierdza wolę składania deklaracji w formie elektronicznej. Ponieważ zgłoszenie to jest elektroniczne, aby je przesłać, musi posiadać bezpieczny podpis elektroniczny. Weryfikacji poprawności **zawiadomienia i zgłoszenia** dokonuje **naczelnik urzędu skarbowego**, poprzez wydanie **zaświadczenia ZAS-E**, w którym to potwierdza możliwość składania przez podatnika dokumentów elektronicznych. Zgodnie z ustawą Ordynacja podatkowa ma na to **miesiąc**. Od momentu wystawienia zaświadczenia ZAS-E podatnik ma już możliwość składania deklaracji drogą elektroniczną.

Do niedawna nie wszystkie deklaracje można było składać drogą elektroniczną. Ustawa Ordynacja podatkowa podkreśla, że należy mieć na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej formy kontaktu z organami podatkowymi i częstotliwość składania deklaracji. Tak więc **z dniem 1 stycznia 2008 r. złożyć będzie można 32 rodzaje deklaracji**, m.in. VAT-7, VAT-UE, CIT-8, **z dniem 1 kwietnia 2008 r.** katalog ten zostanie rozszerzony o kolejne 12 deklaracji, m.in. deklaracje składane przy rocznym rozliczeniu podatku dochodowego: PIT-37, PIT-36, PIT-38, PIT-36I, PIT/O, PIT/D. Następnym etapem jest **1 lipca 2008 r.**, kiedy będzie można złożyć **dotkliwe 17 deklaracji**, m.in. PIT-11 i **1 stycznia 2009 r. – kolejne 20 deklaracji**, m.in. PIT-40 i PIT-28¹³.

Przypisy

- ¹ Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970 ze zm.
- ² Dz.Urz. NBP Nr 14, poz. 39 i Nr 20, poz. 51 oraz z 2004 r. Nr 2, poz. 3.
- ³ Dz.U. Nr 281, poz. 2784.
- ⁴ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2000 r. sygn. akt SA/Sz 1244/99.
- ⁵ Postanowienie Naczelnika II MUS z dnia 16 stycznia 2007 r. sygn. 1472/ROP1/423-359/06/RM.
- ⁶ Dz.U. z 2004 r. Nr 281, poz. 2784.
- ⁷ Wyrok NSA z dnia 13 marca 2001 r., sygn. akt III SA 68/00.
- ⁸ Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r. sygn. akt III S. 64/200.
- ⁹ Wyrok SN z dnia 8 grudnia 2005 r. sygn. akt III FSK 618/2005.
- ¹⁰ Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 1997 r. sygn. akt I SA 195/96.
- ¹¹ Pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Bochni z dnia 8 października 2004 r. sygn. PD/415-30/04.
- ¹² Dz.U. z 1998 r. Nr 148, poz. 973.
- ¹³ Zob. www.mf.gov.pl.

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

5 lipca 2007 r. (C 321/2005)

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Hans Markus Kofoed przeciwko Skatteministeriet

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że w okolicznościach faktycznych sprawy wypłacona dywidenda nie podlega uwzględnieniu przy obliczaniu 10% progu „dopłaty gotówkowej” przewidzianej w art. 2 lit. d) Dyrektywy Rady Nr 90/434/EWG, zawierającej definicję operacji restrukturyzacyjnej zamiany udziałów, a tym samym sporna transakcja stanowi zamianę udziałów w rozumieniu tego przepisu.

Przepis art. 8 ust. 1 Dyrektywy Rady Nr 90/434/EWG zakazuje opodatkowania zysku wspólnika obejmującego udziały w wyniku operacji ich zamiany w momencie dokonania tej operacji restrukturyzacyjnej, chyba że przepisy prawa krajowego zakazujące nadużycia prawa, oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania – jako zgodne z art. 11 ust. 1 lit. a) tej Dyrektywy – mogą stanowić podstawę odmowy zastosowania wspólnego systemu opodatkowania.

Opracowała: Marta Dubec

Problematyka zakazanej pomocy publicznej z uwzględnieniem analizy poszczególnych przesłanek ją statuujących, w kontekście środków podatkowych. Część II

Piotr Sidor

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Poniższy artykuł stanowi kontynuację analizy problematyki pomocy publicznej z podziałem na poszczególne przesłanki – ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia środków podatkowych. Artykuł stanowi drugą część rozważań, w których przedmiotem analizy jest przesłanka źródeł pochodzenia pomocy.

PRZESŁANKI WYSTĄPIENIA POMOCY PUBLICZNEJ ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM ZAGADNIENIA ŚRODKÓW PODATKOWYCH

Przesłanka 2. Źródła pochodzenia pomocy.

Art. 87 ust. 1 TWE obejmuje swoim reżimem pomoc pochodzącą od państwa lub ze źródeł państwowych. Powyższe przesłanki należy traktować alternatywnie, a sposób ich sformułowania wskazuje na cel objęcia ich zakresem maksymalnej liczby stanów faktycznych. Pojęcia państwa i źródeł państwowych są rozumiane w prawie wspólnotowym równie szeroko jak pojęcie samej pomocy¹. Dla ich zdefiniowania największe znaczenie mają dotychczasowe orzecznictwo ETS oraz stanowisko Komisji w tym zakresie. Warto przykładowo przywołać w tym miejscu wyrok ETS z dnia 16 maja 2002 r. C-482/99 Republika Francuska v. Komisja Wspólnot Europejskich, LEX nr 112031, pkt 37-38: „Zwrot «zasoby Państwa», o którym mowa w art. 87 ust. 1 TWE, obejmuje wszystkie środki finansowe, poprzez które władze publiczne mogą rzeczywiście wspierać przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy środki te są środkami trwałymi sektora publicznego. Dlatego też nawet, jeżeli kwoty odpowiadające środkowi pomocy Państwa są środkami finansowymi przedsiębiorstw publicznych oraz nie są stałe w posiadaniu Skarbu Państwa, to fakt, iż ciągle pozostają pod publiczną kontrolą, a przez to są dostępne właściwym instytucjom krajowym, jest wystarczający, aby zakwalifikować je jako «zasoby państwa». Tak jest w przypadku, gdy Państwo jest całkowicie zdolne poprzez wywieranie dominującego wpływu na przedsiębiorstwa publiczne do kierowania wykorzystaniem ich zasobów w celu, gdy zajdzie potrzeba, sfinansowania określonych korzyści na rzecz innych przedsiębiorstw.”

Powody oraz cel udzielenia, a także podstawa prawna wsparcia oraz zastosowana forma pomocy pozostają bez znaczenia. Pomocą udzielaną przez państwo będzie pomoc przyznawana przez organy administracyjne zarówno szczebla centralnego, regionalnego, jak i lokalnego, bez względu na to, czy będą to organy administracji rządowej czy samorządowej². Nie-

istotny jest w tym przypadku również stopień samodzielności, czy nawet autonomii danego organu administracji w stosunku do władz centralnych³. Za pomoc udzieloną przez państwo/ze źródeł państwowych uznana będzie również pomoc pochodząca od podmiotów sektora publicznego, działających w oparciu o przepisy prawa publicznego, jak i prywatnego, pozostających jednak pod kontrolą organów administracyjnych. Jak podkreśla się w doktrynie, w oparciu o orzecznictwo ETS, bez znaczenia pozostaje sposób w jaki państwo może wpływać na działalność takich podmiotów. Może być to wpływ oparty zarówno na podstawach prawnych (kompetencyjnych), jak i wpływ o charakterze faktycznym, związany np. z wykonywaniem przez państwo uprawnień współnika w organie zarządzającym danego podmiotu, bądź finansowaniem tego podmiotu. W tym przypadku warunek administrowania funduszami publicznymi nie zawsze jest konieczny⁴. Należy równocześnie przywołać stanowisko ETS wskazujące, iż aby środek przyznany przedsiębiorcy stanowił pomoc, powinien stworzyć korzyść finansowaną ze źródeł państwowych, stanowiącą ciężar (koszt lub uszczuplenie wpływów) dla państwa lub instytucji publicznych bądź prywatnych wskazanych lub utworzonych przez państwo⁵. Stąd obciążenie finansowe podmiotów sektora publicznego związane z udzieleniem środków w jakiegokolwiek formie będzie traktowane jako ciężar dla źródeł państwowych, stanowiąc przesłankę do zastosowania art. 87 ust. 1 TWE.

Należy równocześnie zwrócić uwagę, że w oparciu o orzecznictwo sądów wspólnotowych ukształtował się ciekawy pogląd doktryny w odniesieniu do kwalifikacji środków przekazywanych przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, pozostające w sferze wpływów państwa. Zgodnie z powyższym poglądem, aby uznać, iż środki będące w dyspozycji podmiotu sektora publicznego należą do źródeł państwowych, konieczne jest, aby podmiot ten spełniał łącznie cztery warunki:

- świadczył usługi o charakterze publicznym,
- w oparciu o podstawy prawne przyjęte przez państwo (odnośnie form i środków),
- pozostając pod kontrolą państwa,

- dysponując specjalnymi uprawnieniami w relacjach z państwem lub innymi uczestnikami rynku.

Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której za środki stanowiące pomoc publiczną pochodzącą ze źródeł państwowych uważane będą środki podmiotów finansowanych z zasobów państwa (funduszy publicznych). Za pomoc ze źródeł państwowych może zostać również uznana korzyść pochodząca od podmiotów spoza szeroko pojętego sektora publicznego, a więc podmiotów „w pełni prywatnych”⁶. Środki pochodzące od takiego podmiotu prywatnego będą stanowiły pomoc przyznaną ze źródeł państwowych w sytuacji, gdy podlegają zatwierdzeniu przez organy publiczne⁷. *A contrario*, jeżeli podmiot prywatny o pełnej autonomii w stosunku do szeroko pojmowanych organów publicznych dysponuje środkami pomocowymi nie pochodzącymi z funduszy państwowych, jego działania w zakresie wspierania przedsiębiorców – innych uczestników rynku – nie będą podlegały rygorom pomocy publicznej. Istnieje dyskusyjny pogląd, iż w przypadku, gdy podmiot prywatny jest obowiązany do dokonywania określonych wydatków na podstawie przepisów prawa – a nie w oparciu o jednostkową decyzję organu publicznego, zatwierdzenie konkretnego przesunięcia środków – tego typu dysponowanie środkami nie będzie stanowiło pomocy publicznej.

Równocześnie należy wskazać, iż w sytuacji, gdy ustawodawstwo krajowe nakłada obowiązek ponoszenia określonego rodzaju danin – opłat – na rzecz podmiotu prywatnego, pomoc udzielona przez ten podmiot z wykorzystaniem powyższych środków może zostać zakwalifikowana jako pomoc publiczna w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. Wynika to z charakteru wnoszonych opłat, które mimo że są ponoszone na rzecz podmiotu prywatnego, w pełni niezależnego od szeroko pojmowanego państwa, wynikają z powszechnego obowiązku nałożonego przez przepisy prawa krajowego, stanowiąc w konsekwencji środki państwowe. Bez znaczenia pozostaje krąg podmiotów objętych takim obowiązkiem. Nie musi on mieć charakteru powszechnego, obciążając tylko niektórych przedsiębiorców. Należy jednak wskazać, iż pomoc sfinansowana z takich środków nie będzie stanowiła zakazanej pomocy publicznej, jeżeli nie będzie faworyzowała określonych przedsiębiorców ani gałęzi produkcji. Tak wyrok ETS z dnia 25 czerwca 1970 r. 47/69 *Rząd Republiki Francuskiej v. Komisja Wspólnot Europejskich*, ECR 1970/1/00487, pkt 3-4: „W swojej ocenie Komisja musi rozważyć wszystkie czynniki, które bezpośrednio lub pośrednio nadają charakter tzw. pomocy określonym działaniom krajowym, równocześnie charakteryzując pomoc pośrednią, którą mogą statuować metody finansowania i bliskie powiązanie uzależniające kwotę pomocy od wpływów z opłaty. Tzw. pomoc może zostać uznana za dopuszczalną, jeśli zakłócenie, które powoduje nie zostanie nasilone przez metodę jej finansowania, czyniąc dany projekt całkowicie niezgodnym z rynkiem i interesem publicznym. System, na mocy którego jest udzielana pomoc w oparciu o ustaloną w tym celu opłatę, prowadzi do systemu pomocowego o stałym charakterze, którego wielkość jest nieprzewidywalna i trudna w kontroli. Jeśli taki system stałby się powszechny, mogłoby to stworzyć lukę w art. 92 (obecnie art. 87) Traktatu i ograniczyć możliwości Komisji sprawowania nad nim stałego nadzoru”.

Powyższa zasada nie znajdzie zastosowania w sytuacji, gdy wpłaty ponoszone na rzecz takiego podmiotu prywatnego będą

miały „w pełni” dobrowolny charakter, nie wynikając z publicznoprawnego obowiązku⁸.

Warto również wspomnieć w tym kontekście o zagadnieniu rynku cen regulowanych przez państwo. W oparciu o poglądy orzecznictwa i doktryny w tym zakresie należy wskazać, iż zarówno w odniesieniu do systemu cen minimalnych, jak i maksymalnych możemy mieć do czynienia z występowaniem pomocy publicznej w zależności od określonego stanu faktycznego⁹. Dlatego też w takich sytuacjach nie można wykluczyć zastosowania art. 87 ust. 1 TWE, poddając każdy tego typu środek analizie z punktu widzenia przepisów prawa konkurencji, szczególnie w sytuacjach, gdy zachodzi podejrzenie, iż dany system cen regulowanych może uprzywilejowywać określonych przedsiębiorców¹⁰. Jest to zagadnienie bardzo specyficzne, zważywszy kontekst źródeł państwowych. Niemniej jednak, jak podkreśla się w doktrynie, zastosowanie systemu cen regulowanych może mieć w konsekwencji wpływ na obciążenia budżetu i z tego względu stanowić „środek” podlegający rygorom pomocy publicznej.

W odniesieniu do problematyki podatkowej pomocy publicznej w kontekście źródeł jej pochodzenia należy zwrócić uwagę m.in. na pogląd wyrażony w wyroku ETS z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato, Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*¹¹, zgodnie z którym w przypadku przyznania przez władze publiczne zwolnienia podatkowego określonym przedsiębiorstwom, mimo faktycznego braku przekazania zasobów państwowych, mamy do czynienia z pomocą publiczną w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. ETS podkreślił, że również w przypadku obniżenia podatku lub odroczenia jego terminu płatności powyższy przepis Traktatu znajdzie zastosowanie. Wyrok ten stanowi więc potwierdzenie przywoływanego już poglądu doktryny i orzecznictwa, iż uszczuplenie wpływów w źródłach państwowych jest równoznaczne wydatkowaniu z tych źródeł¹². Równocześnie warto zaznaczyć, że dla stwierdzenia występowania pomocy – w postaci zwolnienia podatkowego – przynoszącej korzyść określonemu przedsiębiorstwu, finansowanej przy użyciu zasobów państwowych, nie jest konieczne, aby to przedsiębiorstwo było beneficjentem bezpośrednim. Fakt rezygnacji przez państwo z wpływów podatkowych może pociągać za sobą pośrednie przeniesienie zasobów państwowych, stanowiąc pomoc dla podmiotów innych niż te, którym zwolnienie podatkowe zostało bezpośrednio przyznane. Jest to niezwykle ważny pogląd odnośnie dwuznaczności kwalifikacji zwolnienia podatkowego w świetle przesłanki zasobów państwowych, wyrażony m.in. w wyroku ETS z dnia 19 września 2000 r. C-156/98 *Republika Federalna Niemiec v. Komisja Wspólnot Europejskich*, LEX nr 82971, pkt 25-28: „W szczególności środki, które w różnych formach zmniejszają obciążenia normalnie włączane do budżetu przedsiębiorstwa i które, nie będąc zatem dotacjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, mają podobny charakter i ten sam skutek, są uznawane za pomoc. Tak jest w przypadku, gdy źródłem korzyści przyznawanej pośrednio przedsiębiorstwu jest zrzeczenie się przez Państwo Członkowskie wpływów podatkowych, które normalnie zostałyby uzyskane, ponieważ to właśnie owo zrzeczenie się umożliwiło inwestorom nabywanie udziałów w tych przedsiębiorstwach na warunkach,

które w kategoriach podatkowych są korzystniejsze. **Fakt, iż inwestorzy podejmują wówczas niezależne decyzje, nie oznacza, że związek pomiędzy ulgą podatkową a korzyścią przyznaną danym przedsiębiorstwom został wyeliminowany**, ponieważ w kategoriach ekonomicznych zmiana warunków rynkowych, z której wynika korzyść, jest konsekwencją utraty przez władze publiczne wpływów podatkowych. Wynika stąd, że taka ulga podatkowa pociąga za sobą transfer zasobów państwowych.”

Trybunał zdecydowanie podkreśla jednak, iż w sytuacji, gdy interwencja państwa nie niesie za sobą jakiegokolwiek bezpośredniego lub pośredniego transferu środków państwowych, nie jest możliwe uznanie jej za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE¹³.

W odniesieniu do zagadnienia źródeł pochodzenia pomocy należy także zwrócić uwagę na możliwość przypisania udzielonej pomocy państwu w przypadku, gdy dokonuje ono transpozycji zwolnienia podatkowego do prawa krajowego, zgodnie z ciążącym na nim obowiązkiem wynikającym z Traktatu. ETS stwierdził, iż w takiej sytuacji nie można przypisać takiego środ-

ka – w postaci zwolnienia podatkowego – państwu, gdyż w rzeczywistości wynika on z przepisów prawa wspólnotowego. Tak wyrok z dnia 5 kwietnia 2006 r. T-351/02 Deutsche Bahn AG v. Komisja Wspólnot Europejskich, (za:) LexPolonica, pkt 102-103: „Aby korzyści mogły zostać uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE, musi między innymi istnieć możliwość ich przypisania państwu (...) Dokonując transpozycji zwolnienia do prawa krajowego, państwa członkowskie wykonują jedynie przepisy wspólnotowe zgodnie z obowiązkami wynikającymi z traktatu. Wynika z tego, że sporny przepis nie może zostać przypisany państwu niemieckiemu, lecz w rzeczywistości wynika on z aktu prawodawcy wspólnotowego. (...) Możliwość przypisania pomocy danemu państwu jest kwestią odrębną od tego, czy pomoc została przyznana przy użyciu zasobów państwowych. Z orzecznictwa wynika bowiem, że chodzi tu o przesłanki odrębne i kumulatywne.”

Równocześnie sądy wspólnotowe zwracają uwagę, że udzielenie ulgi podatkowej na podstawie przepisów przyjętych przez wewnątrzpaństwowe instytucje państwa członkowskiego (zdecentralizowane, federalne, regionalne) jest traktowane

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

28 czerwca 2007 r. (C 73/2006)

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Planzer Luxembourg Sarl przeciwko Bundeszentralamt für Steuern

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że przepisy art. 3 lit. b) oraz art. 9 zdanie drugie Ósmej Dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że zaświadczenie zgodne ze wzorem znajdującym się w załączniku B do tej Dyrektywy zasadniczo pozwala na przyjęcie domniemania, iż wnioskodawca nie tylko jest podatnikiem podatku VAT w państwie członkowskim, którego organ podatkowy wydał mu to zaświadczenie, ale także, iż ma on siedzibę w tym państwie członkowskim. Przepisy te nie oznaczają jednak, że państwo członkowskie dokonujące zwrotu VAT, które ma wątpliwości co do zgodności danych wskazanych w zaświadczeniu z rzeczywistością gospodarczą, nie może weryfikować tych danych za pomocą środków administracyjnych przewidzianych w tym celu przez przepisy wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT.

Przepis art. 1 pkt 1 Trzynastej Dyrektywy VAT stanowi, że siedzibą spółki dla celów wykonywania działalności gospodarczej jest miejsce, w którym są podejmowane istotne decyzje dotyczące ogólnego zarządu tą spółką oraz w którym wykonywane są jej centralne zadania administracyjne.

11 września 2007 r. (C 76/2005)

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Herbert Schwarz i Marga Gootjes-Schwarz przeciwko Finanzamt Bergisch Gladbach

Sentencją wyroku jest stwierdzenie, że przepis art. 49 TWE zakazuje państwu członkowskiemu stanowienia takich przepisów podatkowych, które przyznają prawo do uwzględnienia czesnego, uiszczanego na rzecz niektórych prywatnych szkół położonych na terytorium tego państwa, jako wydatku szczególnego wpływającego na zmniejszenie wymiaru podatku dochodowego, podczas gdy w sposób generalny wykluczają tę możliwość w odniesieniu do czesnego uiszczanego na rzecz szkół prywatnych położonych w innych państwach członkowskich.

Tożsamy zakaz wynika z treści art. 18 TWE, który w okolicznościach niniejszej sprawy znajdzie zastosowanie, jeżeli podatnicy danego państwa członkowskiego wysyłają swoje dzieci w celu kształcenia do położonej w innym państwie członkowskim szkoły, której świadczenia nie są uznawane za usługi w rozumieniu art. 49 oraz art. 50 TWE.

Opracowała: Marta Dubec

na równi z przyznaniem takiego środka przez władzę centralną, a więc z zasobów państwowych¹⁴. Jest to konsekwencja traktowania wszelkich organów administracyjnych niezależnie od stopnia ich autonomii jako szeroko rozumianego państwa.

Odnosnie zagadnień prawa wspólnotowego należy zwrócić uwagę także na kwestię pochodzenia pomocy ze źródeł wspólnotowych. W doktrynie prawa konkurencji często wskazywano na fakt, iż pomoc pochodząca ze źródeł państwowych – jako pochodząca pośrednio ze źródeł państwa członkowskiego – może zostać uznana za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. Podkreślano również, że taka klasyfikacja środków ze źródeł państwowych jest tym bardziej uzasadniona w sytuacjach, gdy państwo dysponuje władzą dyskrecyjną przy rozdziale takich środków. W powyższej kwestii Trybunał przedstawił swoje stanowisko w wyroku w tzw. sprawie BALM¹⁵. Stwierdził, dokonując rozdzielenia zakresów pojęć źródeł państwowych i źródeł państwa członkowskiego – jako pochodząca pośrednio ze źródeł państwa członkowskiego – może zostać uznana za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. Podkreślano również, że taka klasyfikacja środków ze źródeł państwowych jest tym bardziej uzasadniona w sytuacjach, gdy państwo dysponuje władzą dyskrecyjną przy rozdziale takich środków. W powyższej kwestii Trybunał przedstawił swoje stanowisko w wyroku w tzw. sprawie BALM¹⁵. Stwierdził, dokonując rozdzielenia zakresów pojęć źródeł państwowych i źródeł państwa członkowskiego – jako pochodząca pośrednio ze źródeł państwa członkowskiego – może zostać uznana za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE. Podkreślano również, że taka klasyfikacja środków ze źródeł państwowych jest tym bardziej uzasadniona w sytuacjach, gdy państwo dysponuje władzą dyskrecyjną przy rozdziale takich środków. W powyższej kwestii Trybunał przedstawił swoje stanowisko w wyroku w tzw. sprawie BALM¹⁵. Stwierdził, dokonując rozdzielenia zakresów pojęć źródeł państwowych i źródeł państwa członkowskiego – jako pochodząca pośrednio ze źródeł państwa członkowskiego – może zostać uznana za pomoc w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE.

Za powyższym poglądem przemawiało również brzmienie art. 12 rozporządzenia Rady nr 1260/99¹⁶, w myśl którego działania finansowane przez fundusze są zgodne z postanowieniami Traktatu, włączając w to reguły konkurencji. Obowiązujące w tym zakresie od dnia 1 stycznia 2007 r. nowe rozporządzenie Rady nr 1083/2006 – a dokładnie jego art. 9 ust. 5 – w pełni potwierdza tę zasadę¹⁷. Biorąc powyższe pod uwagę – ustalając wzajemny zakres pojęć pomocy publicznej i środków pomocowych z UE – należy podkreślić, iż środki przyznane z tych funduszy, co do zasady, nie stanowią pomocy publicznej w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE¹⁸. Odnosnie tego zagadnienia widoczny jest jednak brak konsekwencji zarówno w praktyce Komisji, jak i poglądach doktryny.

podkreślił, iż **fakt zatwierdzenia przez organy publiczne nie jest niezbędną przesłanką** do przypisania takim środkom charakteru środków ze źródeł państwowych. SPI stwierdził, że podmiot należący do sektora publicznego, używający środków pozostających w jego dyspozycji jako źródła finansowania udzielanych płatności – również w sytuacji, w której płatności takie nie wymagałyby zatwierdzenia przez organ publiczny – mógłby zostać uznany jako udzielający pomocy publicznej w rozumieniu art. 87 ust. 1 TWE; podane za S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 113-114. W konsekwencji należy uznać, iż **w przypadku podmiotów sektora publicznego „wymóg zatwierdzenia” nie jest konieczny, aby uznać działanie takich podmiotów jako pomoc ze źródeł państwowych, nawet w przypadku dysponowania funduszami prywatnymi.**

⁵ Zob. wyrok ETS z dnia 17 marca 1993 r. C-72/91 Sloman Neptun Schiffahrts AG v. Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG, ECR 1993/3/I-00887, pkt 1.

⁶ Zob. wyrok ETS z dnia 22 marca 1977 r. 78/76 Firma Steinike und Weinlig v. Republika Federalna Niemiec, ECR 1977/2/00595.

⁷ Por. S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 117; tak również I. Postuła, A. Werner, op. cit., *Pomoc publiczna...*, s. 52.

⁸ Dobrowolność świadczeń powinna mieć nie tylko formalny, ale i faktyczny charakter. Szerzej o tej problematyce wypowiada się S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 122-123.

⁹ Swoje stanowisko w tej sprawie wyrażała zarówno Komisja, jak i ETS. Por. wyrok ETS z dnia 24 stycznia 1978 r. 82/77 Openbaar Ministerie Królestwa Holandii v. Jacobus Philippus van Tiggele, ECR 1978/1/00025, pkt 2.

¹⁰ Zob. S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 124-125.

¹¹ LEX nr 226073, pkt 132.

¹² Por. przywołany przy okazji analizy zagadnień pomocy w wąskim znaczeniu podział na pomoc w sensie pozytywnym i negatywnym.

¹³ Zob. wyrok ETS z dnia 17 marca 1993 r. C-72/91 Sloman Neptun Schiffahrts AG v. Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG, ECR 1993/3/I-00887; wyrok ETS z dnia 30 listopada 1993 r. C-189/91 Petra Kirsammer-Hack v. Nurhan Sidal, ECR 1993/11/I-06185, pkt 1: „Taki środek nie pociąga za sobą żadnego bezpośredniego ani pośredniego transferu środków państwowych dla tych przedsiębiorców, ale wywodzi się wyłącznie z intencji ustawodawcy, aby zapewnić określone ramy prawne dla stosunków pracy między pracodawcami a pracownikami małych przedsiębiorstw oraz aby uniknąć nakładania na te przedsiębiorstwa finansowych ograniczeń, które mogłyby zatrzymać ich rozwój.” – tłumaczenie autora; wyrok ETS z dnia 7 maja 1998 r. C-52/97 Epifanio Viscido i inni v. Ente Poste Italiane, ECR 1998/6/I-02629, tezy: „Tylko korzyści przyznane bezpośrednio lub pośrednio poprzez źródła państwowe są traktowane jako pomoc w rozumieniu art. 92 (1) (obecnie art. 87 ust. 1 – od autora).” – tłumaczenie autora.

¹⁴ Zob. wyrok SPI z dnia 6 marca 2002 r. T-127/99 Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava i inni v. Komisja Wspólnot Europejskich, LEX nr 112259, pkt 142.

¹⁵ Zob. wyrok ETS z dnia 13 października 1982 r. 213-215/81 Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor v. BALM, ECR 1982/3583.

¹⁶ Rozporządzenie Rady nr 1260/99 z dnia 21 czerwca 1999 r. ustanawiające przepisy ogólne w sprawie funduszy strukturalnych (Dz.U.UE.L.99.161.1). Art. 12: „Działania finansowane przez fundusze lub otrzymujące wsparcie z EBI lub z innego instrumentu finansowego są zgodne z postanowieniami Traktatu, z instrumentami przyjętymi w ramach Traktatu oraz z politykami i działaniami Wspólnoty, włączając w to reguły konkurencji, udzielanie zamówień publicznych, ochrony i poprawy stanu środowiska naturalnego, zniesienia nierówności i wspierania równości kobiet i mężczyzn.”

¹⁷ Rozporządzenie Rady nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie nr 1260/1999 (Dz.Ur.UE.L.06.210.25). Art. 9 ust. 5: „Operacje finansowane z funduszy są zgodne z postanowieniami Traktatu i aktów przyjętych na jego podstawie.”

¹⁸ Powyższa zgodność „uzyskiwana” jest na etapie planowania, zatwierdzenia i wdrażania środków z funduszy wspólnotowych; Komisja równocześnie jednak coraz częściej żąda przedstawienia do akceptacji programów pomocowych finansowanych ze źródeł wspólnotowych.

Przypisy:

- ¹ Należy zwrócić uwagę, iż również w przypadku pojęcia państwa i źródeł państwowych – tak jak w przypadku pojęcia pomocy – dla ich interpretacji bez znaczenia pozostaje sposób ich rozumienia i definiowania w prawie krajowym poszczególnych państw członkowskich, gdyż stanowią one wyłącznie konstrukcje prawa wspólnotowego. Por. S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 99.
- ² Jak zwracają uwagę I. Postuła, A. Werner, op. cit., *Pomoc publiczna...*, s. 49, bez znaczenia dla zakwalifikowania źródeł pozostaje struktura organów państwowych wynikająca z ustroju państwa – unitarnego czy też federacyjnego – i podziału administracyjnego oraz stopnia decentralizacji.
- ³ Zob. S. Dudzik, op. cit., *Pomoc państwa...*, s. 99.
- ⁴ Zob. wyrok ETS z dnia 30 stycznia 1985 r. 290/83 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska ECR 1985/1/00439. W powyższym wyroku ETS stwierdził, iż nawet w przypadku podmiotu (instytucji finansowej) cieszącego się autonomią w stosunku do organów państwa i współdysponującego funduszami prywatnymi, **którego decyzje ostateczne podlegają jednak zatwierdzeniu** przez organy państwa – nawet automatycznemu, przekazującego pewne środki, mamy do czynienia z pomocą publiczną podlegającą rygorom art. 87 ust. 1 TWE. SPI w późniejszej sprawie z dnia 12 grudnia 1996 r. T-358/94 Compagnie Nationale Air France v. Komisja Wspólnot Europejskich ECR 1996/10-12/II-02109, odnosząc się do powyższego wyroku ETS

Sprzedaż działek przez osoby fizyczne w kontekście wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2007 r.

Krzysztof Kłoskowski

Autor jest prawnikiem, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

W dniu 29 października 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie 7 sędziów wydał ważny wyrok w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek budowlanych przez osoby fizyczne. Sprawa ta budziła liczne wątpliwości ze względu na definicję „działalności gospodarczej” zawartą w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Natomiast ust. 2 tego artykułu definiuje działalność gospodarczą jako działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy.

Na podstawie tej definicji większość organów podatkowych stała na stanowisku, że osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, dokonujące wyzbycia działek budowlanych wchodzących w skład ich majątku osobistego, stają się podatnikami podatku od towarów i usług **ze względu zamiar wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy**. Co ciekawe, część organów podatkowych w wydawanych postanowieniach w sprawie interpretacji prawa podatkowego wskazywała, że sprzedaż jednej działki, kiedy zbywca posiadał jeszcze jedną działkę, którą w przyszłości zamierzał zbyć, czyni zbywcę – już z tytułu tego jednego zbycia – podatnikiem podatku od towarów i usług.

W celu wyjaśnienia istniejących wątpliwości należy sięgnąć do Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej². W myśl art. 9 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Co więcej, w myśl poglądów doktryny: „(...) zgodnie z koncepcją przyjętą przez ustawodawcę europejskiego nie jest podatnikiem VAT ten, kto jako osoba fizyczna dokonuje jednorazowych lub okazjonalnych transakcji, za które nie jest przewidziana ściśle regularna zapłata oraz nie prowadzi zorgani-

zowanej i zarejestrowanej działalności. Rozwijając koncepcję zakresu podmiotowego opodatkowania, uznano, iż podatnikiem VAT mogą być jedynie «przedsiębiorcy», prowadzący działalność gospodarczą w ramach zorganizowanego przedsiębiorstwa³.

Należy pamiętać, iż art. 12 Dyrektywy Rady 2006/112/WE upoważnia państwa członkowskie Unii Europejskiej do uznania za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 tej dyrektywy (działalnością gospodarczą), w szczególności jednej z następujących transakcji:

- dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem,
- dostawy terenu budowlanego.

Z teren budowlany należy zgodnie z omawianą dyrektywą rozumieć każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

W tym zakresie można wskazać na zarysowy w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości pogląd, iż działalność gospodarcza powinna być nacechowana stałością, powtarzalnością oraz niezależnością, gdyż związana jest z profesjonalnym obrotem (wyrok w sprawie C-230/94 Renate Enkler a Finanzamt Hamburg). Natomiast w wyroku z dnia 4 października 1995 r. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-291/92 Finanzamt Uelzen v. Dieter Armbrrecht wskazał, że z brzmienia art. 2(1) VI Dyrektywy wynika, że dla opodatkowania danej transakcji podatkiem od wartości dodanej sprzedawca musi działać w charakterze podatnika. W związku z tym transakcja dokonana przez podmiot działający w charakterze osoby prywatnej nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Dnia 24 kwietnia 2007 r. zapadł ważny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴, w którym podkreślono, że opodatkowaniu podlega dostawa działek budowlanych przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w sytuacji, gdy zamiar sprzedaży pojawi się już w momencie nabycia nie-

ruchomości, nie zaś w momencie podziału geodezyjnego jednej nieruchomości gruntowej na kilka mniejszych. Wyrok ten nie spowodował rozwiania wątpliwości w tym zakresie, choć od tego momentu większość sądów administracyjnych wydawała wyroki korzystne dla podatników, również część organów podatkowych wydawała korzystne dla podatników interpretacje. Przykładowo można wskazać na decyzję w sprawie interpretacji prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Izby Celnej w Katowicach z dnia 11 grudnia 2007 r. W decyzji tej Dyrektor wskazał: „W świetle powołanych argumentów nie ma podstaw, aby stwierdzić, że w przedmiotowym stanie faktycznym Strona, sprzedając kilka działek, dokonuje zorganizowanej dostawy nieruchomości gruntowych a tym samym występuje w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Opodatkowaniu podlega jedynie czynność zrealizowana w formie zorganizowanej sprzedaży towaru (gruntu), poprzedzonej zakupem dokonany w celu jego odsprzedaży, wskazująca na zamiar jej kontynuacji w tej formie (wyrok NSA W-wa z dnia 24.04.2007 r., sygn. akt I FSK 603/06). (...) Równocześnie należy wskazać, że fakt zmiany przeznaczenia gruntów z rolnych na budowlane nie wskazuje na istnienie po stronie Podatnika zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży działek. Działania związane ze zmianą przeznaczenia nie zostały, bowiem podjęte z inicjatywy Podatnika, lecz Starostwa Powiatowego i Gminy Zagnańsk. Nie można, bowiem wywodzić ujemnych skutków dla Podatnika z czynności organów lokalnych, na które nie miał wpływu, a które przyczyniły się do podwyższenia wartości nieruchomości.”⁵ Znamienne jest jednak, że korzystne dla podatników interpretacje wydawane są przez dyrektorów izb skarbowych w formie decyzji bądź w wyniku zmiany postanowienia naczelnika urzędu skarbowego z urzędu, bądź w wyniku zażalenia wniesionego przez podatnika.

Jednakże pojawiają się również niekorzystne dla podatników interpretacje. Przykładowo można wskazać na postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 20 września 2007 r. wydane przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Piasecznie⁶. Przedmiotem tego postanowienia była kwestia opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy działek budowlanych nabytych w wyniku darowizny gruntu rolnego uzyskanej od rodziców, który następnie w wyniku uchwalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego został zakwalifikowany jako grunt przeznaczony pod zabudowę. W postanowieniu tym organ podatkowy wskazał: „Aby stać się podatnikiem wystarczy wykonać czynności jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy. Należy zauważyć, iż dla rozstrzygnięcia wystarczającym jest istnienie okoliczności, które wskazywałyby na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy. (...) O zamiarze wykonywania czynności w sposób częstotliwy świadczyć mogą wszystkie działania podjęte przez sprzedającego ukierunkowane na zbycie działek. W przedmiotowej sprawie są to m.in. takie działania jak scalanie dwóch nieruchomości i ponowny, korzystniejszy podział. Powyższe stanowi ciąg zdarzeń i składa się na okoliczności, które mogą świadczyć o zamiarze wykonywania czynności w sposób częstotliwy. W świetle powyższego nie ma znaczenia, czy działki zostaną sprzedane jednym aktem kilku nabywcom, czy odrębnie po-

szczególnym nabywcom. W świetle powyższego, dostawa przedmiotowych gruntów budowlanych jest samodzielnie prowadzoną działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zgodnie bowiem z przepisem art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. d w/w ustawy zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9 nie stosuje się do dostawy terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę. Przy sprzedaży gruntu przeznaczonego pod zabudowę ma zastosowanie stawka podatku określona w art. 41 ust. 1 ustawy tj. 22%.

Prezentowane przez tuż organ podatkowy stanowisko jest zgodne z orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 9 marca 2006 r. sygn. akt I SA/OI 10/2006 uznającego, iż częstotliwa sprzedaż wydzielonych w wyniku podziału gospodarstwa rolnego działek budowlanych stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Mając na uwadze powyższe, Naczelnik Urzędu Skarbowego postanowił jak w sentencji. Tutejszy organ podatkowy informuje, iż przedmiotowa interpretacja ma zastosowanie wyłącznie do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku i została wydana według stanu prawnego obowiązującego na dzień jej wydania.”

W związku z tymi wątpliwościami Naczelny Sąd Administracyjny, do którego trafiła skarga kasacyjna od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ze względu na pojawiające się w sprawie zagadnienia prawa budzące poważne wątpliwości prawne, postanowił przekazać sprawę do rozpoznania poszerzonemu składowi tego Sądu. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpatrywanej sprawie istotne znaczenie miała odpowiedź w zakresie ustalenia, czy definicja działalności gospodarczej zawarta w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi prawidłową implementację art. 4 ust. 2 i 3 VI Dyrektywy oraz w zakresie ustalenia, czy za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. należy uznać okazjonalną sprzedaż przez osobę fizyczną określonej liczby działek budowlanych wydzielonych z jej majątku osobistego, w związku z nabyciem których, jako nabywanych do majątku osobistego, nie dokonywała ona odliczenia podatku naliczonego. W sprawie będącej przedmiotem wyroku skarżący małżonkowie nabyli w 1991 r. do majątku wspólnego, niezabudowaną działkę o powierzchni 1 ha, będącą nieruchomością rolno-leśną przeznaczoną w planach zagospodarowania przestrzennego do użytkowania rolniczego. W 1997 r. Rada Miasta w drodze uchwały dokonała przekwalifikowania m.in. gruntu rolnego skarżących na grunt przeznaczony pod zabudowę domów jednorodzinnych. W tym samym roku na wniosek skarżących działka ta została podzielona na 13 działek, z których dwie wydzielono pod budowę ulic, a pozostałe w celu zbycia.

Naczelny Sąd Administracyjny w omawianym wyroku uznał, że użyty w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwrot „również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy” jest – jak to określił Sąd – „wyrazem swoistej realizacji przez polskiego ustawodawcę opcji zawartej w art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy”, który to przepis wprowadził upoważnienie dla Państw Członkowskich do uznania za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje zwią-

zane z działalnością gospodarczą zdefiniowaną w art. 4 ust. 2 tej Dyrektywy (obecnie art. 9 Dyrektywy Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej)⁷, w szczególności dotyczące określonych dostaw budynków, części budynków wraz z gruntami oraz dostaw działek budowlanych. W tym zakresie pojawiały się wcześniej odmienne wyroki sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku z dnia 6 września 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wskazał, że: „Polski ustawodawca nie wprowadził takiego rozwiązania i nie rozszerzył kręgu podatników o podmioty dokonujące sporadycznych transakcji nie będących działalnością gospodarczą dotyczących ww. nieruchomości.”⁸

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego implementacja przez polskiego ustawodawcę postanowień art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy jest jednak dokonana w sposób niedoskonały, rodzący liczne wątpliwości interpretacyjne. Zdaniem Sądu fakt, że VI Dyrektywa zezwala Państwu Członkowskim na uznanie za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością gospodarczą i że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. możliwość tę realizuje poprzez odwołanie się do „czynności wykonanej jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy”, nie przesądza, że tylko z tego powodu dany podmiot staje się podatnikiem podatku od towarów i usług.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że aby daną osobę uznać za podatnika podatku od towarów i usług z tytułu dokonywanych zbyć musi ona działać jako „handlowiec”. W tym zakresie VI Dyrektywa w art. 2 ust. 1 (obecnie Dyrektywa 112) wskazuje, że opodatkowaniu podlega dostawa towarów lub świadczenie usług świadczone odpłatnie na terytorium kraju „przez podatnika, który jako taki występuje”. Tak więc jeżeli dany podmiot nie występuje w charakterze podatnika, nie można uznać, że czynności wykonywane przez niego podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego brak w art. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. odpowiedniego zastrzeżenia powoduje, że polska ustawa w tym zakresie pozostaje w sprzeczności z zapisami VI Dyrektywy – co musi być usuwane w drodze wykładni prawnowspólnotowej. Mając powyższe na względzie Sąd uznał, że „przepisy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. powinny być rozumiane w ten sposób, że warunkiem *sine qua non* uznania, że dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług jest ustalenie, że działa on jako producent, handlowiec, usługodawca, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub jako osoba wykonująca wolny zawód.” Ponadto NSA uznał, że ani formalny status danego podmiotu jako zarejestrowanego podatnika podatku od towarów i usług, ani fakt, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, ale z zamiarem częstotliwości, **nie mogą być elementem przesądzającym** o opodatkowaniu określonej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Odnosząc wskazane powyżej rozważania do sprawy będącej przedmiotem omawianego orzeczenia, Naczelny Sąd Ad-

ministracyjny wskazał, że okolicznością, która może przesądzać o kwalifikacji danej czynności jako opodatkowanej, nie może być jedynie podział gruntu na odrębne działki. Zdaniem Sądu: „Rozumowanie takie prowadziłyby bowiem do trudnych do zaakceptowania wniosków, że podmiot sprzedający poza działalnością gospodarczą np. swój prywatny samochód nie ma statusu podatnika w przypadku gdy zbywa go w całości, a uzyskuje ten status sprzedając go w częściach”.

Należy jednak pamiętać, że Naczelny Sąd Administracyjny nie zdecydował się na wydanie uchwały w tej sprawie. Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁹ Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywoływało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, natomiast zgodnie z art. 15 § 1 pkt 3 tej ustawy NSA podejmuje również uchwały zawierające rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowo-administracyjnej. Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego są wiążące dla składów orzekających. Zgodnie z art. 269 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi – w takim przypadku Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje ponowną uchwałę.

Ponadto w myśl art. 269 § 3 tego artykułu jeżeli skład jednej Izby Naczelnego Sądu Administracyjnego wyjaśniający zagadnienie prawne nie podziela stanowiska zajętego w uchwale innej Izby, przedstawia to zagadnienie do rozstrzygnięcia pełnemu składowi Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Należy podkreślić, na podstawie wskazanych przepisów, że gdyby NSA podjął w omawianej sprawie uchwałę, byłaby ona wiążąca dla sądów administracyjnych w rozstrzyganych sprawach.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”
- ² Dz.Urz. UE L 347/1 z dnia 11 grudnia 2006 r. Dyrektywa ta zastąpiła Dyrektywę Rady 77/388/EC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku – VI Dyrektywa oraz Dyrektywę Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – I Dyrektywa, zwana dalej „Dyrektywą Rady 2006/112/WE”
- ³ W. Maruchin, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2005, Lex Omega.
- ⁴ I FSK 603/06.
- ⁵ Sygn. PP1/443-148/07, podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Opolu w decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 12 października 2007 r. sygn. PP-II-005/64/BT/06/KLM.
- ⁶ Sygn. 1418/ZT/T/443-63/07/SG.
- ⁷ Dz.U.UE.L.06.347.1.
- ⁸ I SA/Wr 1254/05.
- ⁹ Dz.U. Nr 153, poz. 1270, zwana dalej „ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r.”

Wstrzymanie wykonania decyzji w postępowaniu podatkowym – praktyka stosowania art. 224a Ordynacji podatkowej

Krystian Łatka

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Możliwość wstrzymania wykonania decyzji organu pierwszej instancji ma dla podatników bardzo istotne znaczenie. Jeśli podatnik nie godzi się z rozstrzygnięciem organu podatkowego (celnego) pierwszej instancji, może skorzystać z prawa do wniesienia odwołania. Ordynacja podatkowa nie czyni jednak z odwołania bezwzględnie suspensywnego środka zaskarżenia¹, co powoduje, że nieostateczna decyzja podatkowa jest wykonalna. Brak wykonania decyzji może natomiast powodować wszczęcie egzekucji administracyjnej.

Wykonalność nieostatecznych decyzji organów podatkowych (celnych) naraża podatników na ryzyko wywołania nieodwracalnych skutków w przypadku błędnych rozstrzygnięć. Co prawda podatnicy mogli korzystać z art. 224 Ordynacji podatkowej, ten jednak uzależnia wstrzymanie wykonania decyzji od oceny przez organ orzekający w sprawie (organ odwoławczy) zaistnienia „ważnego interesu strony lub interesu publicznego”. Nie daje zatem zupełnie obiektywnych przesłanek, od których uzależnione byłoby wstrzymanie wykonania decyzji. W rezultacie – mimo tych regulacji – wadliwe decyzje pierwszoinstancyjne („skutecznie” egzekwowane) doprowadzały nawet do zakończenia prowadzenia działalności przez adresata decyzji. Ustawodawca dostrzegł ten problem. W uzasadnieniu do nowelizacji Ordynacji podatkowej (która w przedmiotowym zakresie weszła w życie dnia 1 września 2005 r.) wskazano, że „Praktyka, a w szczególności możliwość wyrządzenia często nieodwracalnych szkód przymusowym wykonaniem decyzji, która jest następnie uchylana lub unieważniana i związane z tym skutki budżetowe (odszkodowanie, oprocentowanie nadpłaty) wskazuje na potrzebę wzmocnienia tej zasady [dobrowolnego wykonania decyzji]”².

Sytuacja podatników – jako adresatów nieostatecznych decyzji podatkowych – miała ulec istotnej poprawie wraz z wprowadzeniem ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw³ nowych możliwości zabezpieczenia wykonania decyzji – określonych w art. 33d oraz art. 224a Ordynacji podatkowej. Doktryna pozytywnie oceniła tę nowelizację⁴. Takie rozwiązanie pozwala bowiem na ochronę interesów fiskalnych, ale także daje podatnikowi możliwość kontynuowania działalności.

Jak się jednak okazuje, praktyka organów podatkowych zdaje się przeczyć intencjom ustawodawcy. Zresztą sam ustawodawca w sposób mało precyzyjny dokonał nowelizacji Ordynacji podatkowej. Niechlujstwo legislacyjne spowodowało,

że pożądana instytucja stała się źródłem dodatkowego ryzyka dla podatników. Z praktyki znane są bowiem przypadki, w których podatnik złożył wniosek o przyjęcie zabezpieczenia i wstrzymanie wykonania decyzji, wpłacił depozyt, a organ podatkowy odmówił przyjęcia zabezpieczenia i wstrzymania wykonania decyzji, a depozyt zajął na poczet zaległości podatkowej wynikającej z decyzji (abstrahując od dopuszczalności takiego działania).

Zgodnie z art. 33d Ordynacji podatkowej wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania określonego w decyzji o zabezpieczeniu wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
- 6) depozytu w gotówce.

Zgodnie z art. 224a § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, **z urzędu lub na wniosek strony**, wstrzymuje wykonanie zaskarżonej decyzji w całości lub w części do dnia wydania ostatecznej decyzji lub, w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego w przypadku:

- 1) **przyjęcia na wniosek strony** zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, **o którym mowa w art. 33d** – wstrzymanie wykonania decyzji następuje do wysokości zabezpieczenia, lub
- 2) zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę przez ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokożenia – wstrzymanie wykonania decyzji następuje do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Zgodnie z art. 224a § 2 w zakresie, o którym mowa w § 1 pkt 1, przepisy art. 33d-33g oraz art. 224 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio. Powyższa regulacja – także ze względu na redakcję art. 224a – budzi wiele kontrowersji. Początkowo nie-

które organy podatkowe (celne) przyjmowały, że ma on zastosowanie tylko w przypadku, gdy na majątku podatnika ustanowiono hipotekę przymusową, zastaw skarbowy albo wydano uprzednio decyzję o zabezpieczeniu. Rozumowanie to jest błędne, bowiem oczywiste jest, że intencją ustawodawcy było rozszerzenie możliwości wstrzymania wykonania decyzji także na te sytuacje, w których nie zachodzi ryzyko niewykonania zobowiązania wynikającego z decyzji (zgodnie z art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim – także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję). Ponadto z art. 224a § 1 pkt 1 wprost wynika, że nie chodzi w nim o decyzję o zabezpieczeniu, ale o decyzję, z której wynika zobowiązanie (decyzję wymiarową).

Co więcej, z literalnego brzmienia art. 224a wynika, że organ podatkowy (celny) ma obowiązek z urzędu wstrzymać wykonanie decyzji, gdy ustanowiono hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy. Tu wniosek strony nie jest konieczny, bowiem organ z urzędu powinien wiedzieć o takich czynnościach. Wynika z tego, że jedynie w przypadku braku takich zabezpieczeń może nastąpić wstrzymanie wykonania decyzji na wniosek strony, po przyjęciu zabezpieczenia zaproponowanego przez stronę.

Swoista niechęć organów podatkowych do prawidłowego stosowania art. 224a Ordynacji podatkowej wynika po części ze wspomnianego już braku precyzji ustawodawcy. Z ustawy wynika bowiem, że zastosowanie jednej z form zabezpieczenia wykonania decyzji z art. 33d nie zawiesza biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskutek złożenia zabezpieczenia przez podatnika, organ podatkowy może mieć ograniczone możliwości orzekania o zobowiązaniu (np. w przypadku uchylecia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, wymiaru uzupełniającego). Zgodnie bowiem z art.

Konferencje i szkolenia ISP – odpowiedzi na pytania Uczestników

Firma zawarła umowę z pracownikiem na użytkowanie samochodu prywatnego do celów służbowych i co miesiąc wypłacała pracownikowi ryczałt w wysokości określonej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. Z powodu złej interpretacji prawnej zaniechano doliczenia kwoty ryczałtu do przychodu pracownika oraz odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy. W jaki sposób należy prawidłowo dokonać korekty do Urzędu Skarbowego za poszczególne miesiące oraz cały rok przesłanych zaliczek na podatek dochodowy?

W przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych należy stwierdzić, że zwrot przez Firmę pracownikowi wydatków poniesionych w związku z użytkowaniem prywatnego samochodu do celów służbowych nie będzie zwolniony od opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 23b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) wolny od podatku jest zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących własność pracownika, dla potrzeb zakładu pracy, wjazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra, jeżeli przebieg pojazdu, z wyłączeniem wyjazdów ryczałtu pieniężnego, jest udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej przez pracownika. Kwoty otrzymane przez pracownika tytułem zwrotu wydatków za jazdy lokalne związane z wykonywaniem czynności służbowych będą opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych, gdyż zwolnienie to ma zastosowanie jedynie do osób posługujących się własnymi pojazdami będących listonoszami lub pracownikami Służby Leśnej. Zatem kwota zwrotu musi być włączona do podstawy opodatkowania z tytułu wynagrodzenia wynikającego ze stosunku pracy. Przy czym wypłacane przez Podatnika świadczenie nie stanowi podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Od dnia 1 stycznia 2007 r. obowiązują przepisy, na mocy których płatnicy zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych nie są już zobowiązani do składania miesięcznych deklaracji

PIT-4. Wyeliminowanie przez ustawodawcę tego obowiązku nie oznacza jednakże, że płatnik został zwolniony z obowiązku wpłacania comiesięcznych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. W obecnym stanie prawnym obowiązuje jedna, roczna deklaracja o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy PIT-4R. Sama nazwa deklaracji podatkowej, która została wprowadzona do obrotu prawnego mocą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie określenia niektórych wzorów oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. Nr 243, poz. 1760), wskazuje, że jest to deklaracja o pobranych w trakcie roku podatkowego zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych, a nie np. zaliczkach należnych. Zatem z uwagi na normatywny charakter deklaracji PIT-4R płatnik zobowiązany jest w terminie do 31 stycznia następującego po roku podatkowym złożyć deklarację, w której zostaną wykazane rzeczywiście pobrane miesięczne zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Po złożeniu tej deklaracji przysługuje mu prawo do złożenia korekty deklaracji PIT-4R. Zgodnie bowiem z art. 81 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Zgodnie z § 2 tego przepisu wraz ze złożeniem skorygowanej deklaracji należy złożyć pisemne wyjaśnienie przyczyn, dla których dokonano korekty. Mając zatem na uwadze przedstawiony w pytaniu stan faktyczny, należy wskazać, że podatnik wraz ze złożeniem rocznej deklaracji o pobranych zaliczkach PIT-4R powinien złożyć korektę tejże deklaracji, wraz z wyjaśnieniem przyczyn jej złożenia oraz uregulować zaległe zaliczki wraz z odsetkami za zwłokę.

Opracował: Paweł Greszta

70 § 6 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;
- 2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania;
- 3) wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Natomiast zgodnie z art. 70 § 7 Ordynacji podatkowej termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu:

- 1) prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;
- 2) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności;
- 3) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Powyższą regulację należało powiązać ze złożeniem zabezpieczenia i wstrzymaniem wykonania decyzji wymiarowej. Na marginesie warto dodać, że wstrzymanie wykonania decyzji na podstawie art. 224a powoduje – w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego – zawieszenie biegu terminu przedawnienia do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego. Jeżeli zatem podatnik złoży zabezpieczenie, a następnie skargę do sądu administracyjnego, bieg terminu przedawnienia zostanie zawieszony. Zgodnie z art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie ulegają natomiast przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. W tych przypadkach wstrzymanie wykonania decyzji na podstawie art. 224a nie powinno budzić żadnych wątpliwości.

Ustawodawca – celowo lub nie – nie rozszerzył katalogu zdarzeń, które powodują zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Należy przyjąć, że powstała tu jednak luka prawna. W rezultacie organy podatkowe – gdy prawidłowo stosują Ordynację podatkową reagując na wniosek strony – mogą doprowadzić do przedawnienia zobowiązania podatkowego (choćby w części). Tłumaczy to próby takiej wykładni art. 224a, aby znajdował on zastosowanie możliwie rzadko. Co gorsza, praktyka organów podatkowych bywa sankcjonowana przez orzecznictwo sądów administracyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 6 lipca 2007 r. sygn. akt I SA/Lu 423/07 uznał, że w przypadku, gdy zobowiązanie może się przedawnić w związku z przyjęciem zabezpieczenia i wstrzymaniem wykonania decyzji, organ podatkowy może odmówić przyjęcia takiego zabezpieczenia⁵. Uznanie, że organ podatkowy nie ma obowiązku przyjąć zabezpieczeń proponowanych przez stronę (wymienionych w art. 33d), zdaniem autora, wypacza całkowicie sens art. 224a w związku z art. 33d Ordynacji podatkowej. Błąd ustawodawcy, który nie powiązał przyję-

cia zabezpieczenia i wstrzymania wykonania decyzji z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, nie może obciążać podatnika. Art. 33d nie wyraża może wprost związania organu wnioskiem strony, jednak zdaniem autora organ podatkowy może jedynie badać, czy załączone do wniosku o przyjęcie zabezpieczenia dowody potwierdzają wnioskowane zabezpieczenie (np. zawarcie umowy gwarancji bankowej). Oczywistym jest, że w myśl art. 224a przedstawione zabezpieczenie nie musi odpowiadać zobowiązaniu (zaległości wynikającej z decyzji). Z art. 224a wprost wynika, że wstrzymanie wykonania decyzji może dotyczyć tylko tej jej części, która została zabezpieczona („wstrzymanie wykonania decyzji następuje do wysokości zabezpieczenia”). Organ podatkowy nie może zatem badać – orzekając o przyjęciu albo odmowie przyjęcia zabezpieczenia i wstrzymania wykonania decyzji – czy interes budżetu nie ucierpi wskutek upływu terminu przedawnienia.

Reasumując, po ponad roku obowiązywania art. 33d i 224a Ordynacji podatkowej ujawniły się praktyczne problemy w ich stosowaniu – wynikające głównie z luki prawnej stworzonej przez samego ustawodawcę. Konieczna jest szybka nowelizacja ustawy w tym zakresie, jednak zanim zostanie ona dokonana, doradzając skorzystanie z ustanowienia zabezpieczenia należy się głęboko zastanowić. Im bliżej upływu terminu przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji, tym większe ryzyko sporu z organem podatkowym co do dopuszczalności przyjęcia zabezpieczenia i wstrzymania wykonania decyzji.

Uzyskanie zabezpieczeń, o których mowa w art. 33d Ordynacji podatkowej jest kosztowne (provizje bankowe), natomiast depozyt w gotówce może być o tyle niebezpieczny, że organ podatkowy (celny) zażąda wpłacenia depozytu, a po odmowie przyjęcia zabezpieczenia zajmie go na poczet zaległości podatkowych wynikających z decyzji. Będzie to oczywiście działanie sprzeczne z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej (zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych)⁶, a często także z zasadami prowadzenia postępowania egzekucyjnego w administracji.

Przypisy:

- ¹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz* 2006, Unimex, s. 819.
- ² Druk sejmowy nr 3417.
- ³ Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.
- ⁴ B. Adamiak, *Ordynacja...*, s. 214.
- ⁵ Niepublikowany, GP Nr 167 (2037), 29 sierpnia 2007 r.
- ⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 października 2006 r. sygn. akt III Sa/Wa 828/06: „Postępowanie budzące zaufanie do organów podatkowych to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje równo interesy podatnika i Skarbu Państwa a materialno-prawnych wątpliwości nie rozstrzyga na niekorzyść podatnika”.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z dnia 1 maja 2004 r. Nr 97, poz. 970)

ZMIANY:

- ^{<1>} Dz.U. z 2004 r. Nr 145, poz. 1541
- ^{<2>} Dz.U. z 2004 r. Nr 224, poz. 2277
- ^{<3>} Dz.U. z 2004 r. Nr 273, poz. 2705
- ^{<4>} Dz.U. z 2005 r. Nr 17, poz. 150

- ^{<5>} Dz.U. z 2005 r. Nr 95, poz. 797
- ^{<6>} Dz.U. z 2005 r. Nr 193, poz. 1617
- ^{<7>} Dz.U. z 2005 r. Nr 218, poz. 1843
- ^{<8>} Dz.U. z 2005 r. Nr 266, poz. 2239

- ^{<9>} Dz.U. z 2006 r. Nr 73, poz. 504
- ^{<10>} Dz.U. z 2006 r. Nr 172, poz. 1235
- ^{<11>} Dz.U. z 2006 r. Nr 245, poz. 1784
- ^{<12>} Dz.U. z 2007 r. Nr 249, poz. 1861

OBJAŚNIENIA:

- ^{<1>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 czerwca 2004 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 25 czerwca 2004 r. Nr 145, poz. 1541).
- ^{<2>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 października 2004 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 października 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 15 października 2004 r. Nr 224, poz. 2277).
- ^{<3>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 27 grudnia 2004 r. Nr 273, poz. 2705).
- ^{<4a>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lutego 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 stycznia 2005 r. Nr 17, poz. 150).
- ^{<4b>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 lutego 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów

- ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 stycznia 2005 r. Nr 17, poz. 150).
- ^{<5a>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 31 maja 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 maja 2005 r. Nr 95, poz. 797).
- ^{<5b>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 maja 2005 r. Nr 95, poz. 797).
- ^{<6>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 20 października 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 5 października 2005 r. Nr 193, poz. 1617).
- ^{<7>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 października 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 października 2005 r. Nr 218, poz. 1843).
- ^{<8>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów

- z dnia 29 grudnia 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 30 grudnia 2005 r. Nr 266, poz. 2239).
- ^{<9>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 13 maja 2006 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2006 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 28 kwietnia 2006 r. Nr 73, poz. 504).
- ^{<10>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2006 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 września 2006 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 28 września 2006 r. Nr 172, poz. 1235).
- ^{<11>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2006 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 28 grudnia 2006 r. Nr 245, poz. 1784).
- ^{<12>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 grudnia 2007 r. Nr 249, poz. 1861). **Zmiany te zaznaczono w tekście pogrubioną czcionką.**

Na podstawie art. 19 ust. 22, art. 28 ust. 9, art. 41 ust. 16, art. 82 ust. 3, art. 86 ust. 21, art. 92 ust. 1, art. 99 ust. 15, art. 106 ust. 12 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1 Przepisy ogólne

§ 1

Rozporządzenie określa:

- 1) późniejszy niż wymienione w art. 19 ust. 1-20 oraz w art. 20 i art. 21 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”,

termin powstania obowiązku podatkowego;

- 2) miejsce świadczenia usług, inne niż wskazane w art. 27 oraz art. 28 ust. 1-8 ustawy;
- 3) towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 7%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki;
- 3a)^{<2>} towary, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 3%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki;
- 4)^{<2>} towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 0%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki;
- 5) zwolnienia od podatku inne niż określone w art. 43-81 ustawy oraz szczegó-

łowe warunki stosowania tych zwolnień;

- 6) przypadki, w których zastosowanie ma inny, niż określony w art. 86 ust. 10 ustawy, termin obniżenia kwoty podatku należnego;
- 7)^{<5b>} (uchylony)
- 8) inne niż wymienione w art. 88 ust. 3 ustawy przypadki nabycia towarów lub usług, uprawniające do obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ustawy;
- 9) przypadki, gdy kwota podatku naliczonego może być zwrócona jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów

lub usług, oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu;

- 10) szczegółowe warunki, sposób obliczania i poboru podatku z tytułu świadczenia usług międzynarodowego przewozu drogowego, wykonywanych na terytorium kraju przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju;
- 11) sposób przeliczania kwot wykazywanych na fakturach, w przypadku gdy na fakturach wykazywane są kwoty w walutach obcych.

§ 2

Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) podatku – rozumie się przez to podatek od towarów i usług;
- 2) podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług;
- 3) zarejestrowanym podatniku – rozumie się przez to podatnika zarejestrowanego na podstawie art. 96, art. 97 lub art. 157 ustawy;
- 4) podmiotach – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne;
- 5) numerze identyfikacji podatkowej – rozumie się przez to numer, o którym mowa w przepisach o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników;
- 6) sprzedawcy – rozumie się przez to podatnika, o którym mowa w art. 15 i art. 16 ustawy;
- 7) nierezydencie – rozumie się przez to nierezydenta w znaczeniu określonym w ustawie z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 141, poz. 1178, z późn. zm.);
- 8)^{3, 4a} (uchylony)

Rozdział 2¹

Inne terminy powstania obowiązku podatkowego

§ 3

1. W przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych według szczególnej procedury, o której mowa w art. 119 ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustalenia marży, nie później jednak niż 15. dnia od dnia wykonania usługi.
- 2.^{5b} W przypadku świadczenia usług na rzecz sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury przez osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym sądy te lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zleciły wykonanie określonych czynności związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.

§ 3a^{4b}

(uchylony)

Rozdział 3¹

Określenie innego miejsca świadczenia usług

§ 4^{5b}

(uchylony)

§ 4a^{5b}

(uchylony)

§ 4b²

W przypadku świadczenia usług transportu międzynarodowego środkami transportu morskiego lub lotniczego – miejscem świadczenia tych usług jest terytorium kraju.

§ 4c²

W przypadku gdy nabywane usługi, o których mowa w art. 119 ust. 8 ustawy, są usługami transportu międzynarodowego świadczonymi środkami transportu morskiego lub lotniczego, usługi te dla opodatkowania stawką podatku w wysokości 0% usług turystyki uznaje się za świadczone poza terytorium Wspólnoty.

Rozdział 4

Towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 7%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki

§ 5

1. Stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 7% dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 1 do rozporządzenia.

1a.¹² **Stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 7% również w odniesieniu do:**

- 1) **robót budowlano-montażowych oraz remontów i robót konserwacyjnych dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także obiektów sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych,**
- 2) **obiektów budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokali mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12**

– w zakresie, w jakim wymienione roboty i remonty, obiekty lub ich części oraz lokale nie są objęte tą stawką na podstawie art. 41 ust. 12-12c ustawy.

2.¹ Obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się również, z zastrzeżeniem ust. 3-6, do dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu:

- 1) azotanu potasu (saletry potasowej) (PKWiU ex 24.15.20-50.00), (CN ex 2834 21 00),
 - 2) siarczanu magnezowego (siarczanu magnezu) (PKWiU ex 24.13.31-57.21), (CN ex 2833 21 00),
 - 3) azotanów pozostałych (azotanu wapniowego i azotanu magnezu) (PKWiU ex 24.13.32-10.29), (CN ex 2834 29 80),
 - 4) makuchów i innych stałych pozostałości po ekstrakcji tłuszczów lub olejów pochodzenia roślinnego; mąki i grysiku z nasion oleistych i owoców oleistych (PKWiU ex 15.41.3), (CN ex 2304 00 00, 2305 00 00, 2306 i 1208)
- wyłącznie przeznaczonych do stosowania jako nawozy, pasze lub dodatki (surowiec) do pasz, jeżeli ich nabywcą jest podatnik podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.

3.¹ Przepis ust. 2 stosuje się do dostawy oraz importu pod warunkiem, że nabywca tych towarów przedłoży sprzedawcy pisemne oświadczenie, że jest podatnikiem podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, a nabywane towary przeznaczy do stosowania jako nawozy, pasze lub dodatki (surowiec) do pasz.

4. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 3, powinno zawierać również:

- 1) imię i nazwisko oraz adres zamieszkania, gdy nabywca jest osobą fizyczną, a w przypadku gdy nabywca jest osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej – nazwę oraz adres siedziby;
- 2) określenie ilości nabywanych towarów, wymienionych w ust. 2;
- 3) datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

5. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 3, sprzedawca jest obowiązany dołączyć do kopii faktury dokumentującej dostawę towarów, wymienionych w ust. 2.

6.¹ W przypadku importu towarów, wymienionych w ust. 2, przez podatnika podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, w celu ich przeznaczenia do stosowania jako nawozy, pasze lub dodatki (surowiec) do pasz w prowadzonym przez niego gospodarstwie rolnym lub dziale specjalnym produkcji rolnej, oświadczenie, o którym mowa w ust. 3, składa się organowi celnemu.

7. Obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się również do zbycia prawa

wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, jeżeli budynki te lub budowle albo ich części są opodatkowane stawką 7%.

- 8.^{<1>} Obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się również do dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu produktów leczniczych dopuszczonych do obrotu na terytorium kraju bez konieczności uzyskania pozwolenia, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2004 r. Nr 53, poz. 533, z późn zm.).
- 9.^{<5a>} Obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się również do produktów leczniczych dopuszczonych do obrotu na terytorium kraju, które uzyskały pozwolenie wydane przez Radę Unii Europejskiej lub Komisję Europejską.

Rozdział 4a^{<2>}

Towary, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 3%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki

§ 5a

Stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 ustawy obniża się do wysokości 3% dla dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu:

- 1) trzmieli (PKWiU ex 01.25.10), (CN ex 0106 90 00);
- 2) entomofagów – wyłącznie stawonogów i nicieni (PKWiU ex 01.25.10), (CN ex 0106 90 00);
- 3) chlorku potasu (PKWiU ex 24.15.50-30), (CN ex 3104 20 10, ex 3104 20 50 i ex 3104 20 90), wyłącznie przeznaczonego do stosowania jako nawóz, jeżeli jego nabywcą jest podatnik podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej; warunki, o których mowa w § 5 ust. 3-6, stosuje się odpowiednio.

Rozdział 5

Towary i usługi, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 0%, oraz warunki stosowania obniżonej stawki^{<2>}

§ 6

1. Stawkę podatku wymienioną w art. 41 ust. 1 i 2 oraz w art. 146 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy obniża się do wysokości 0% przy świadczeniu usług przez zarejestrowanych podatników oraz imporcie usług, nabywanych za środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w ust. 3 i 4, jeżeli za warta została pisemna umowa o świadczenie tych usług, zarejestrowana przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej.
2. W przypadku świadczenia i importu usług, których nabycie finansowane jest w części ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w ust. 3 i 4, i w części z innych środków finansowych,

przepis ust. 1 stosuje się wyłącznie do tej części wartości usługi, która została sfinansowana ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

3. Za środki finansowe bezzwrotnej pomocy zagranicznej uważa się bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom z budżetu Unii Europejskiej na podstawie umów zawartych z Rządem Rzeczypospolitej Polskiej, dotyczących:
 - 1) Programu Pomocy w Przebudowie Gospodarczej Państw Europy Środkowej i Wschodniej (PHARE), w tym złotowe fundusze partnerskie powstałe w wyniku realizacji tego programu, a także środki, które zostały przekazane polskim podmiotom na podstawie umów zawartych z nimi przed dniem 1 maja 2004 r. na sfinansowanie programów, realizowanych przez te jednostki w ramach Programów Ramowych Unii Europejskiej oraz w ramach innych programów wspólnotowych Unii Europejskiej;
 - 2)^{<1>} kontraktów zawartych przed dniem 1 maja 2004 r. w ramach Przedakcesyjnego Instrumentu Polityki Strukturalnej (ISPA).
4. Za środki finansowe bezzwrotnej pomocy zagranicznej uważa się także bezzwrotne środki przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub organizacje międzynarodowe udzielające pomocy na podstawie:
 - 1) umów zawartych z Rządem Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2) jednostronnych deklaracji rządów i organizacji międzynarodowych udzielających pomocy
 - z wyłączeniem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz przypadków, kiedy umowa nie wyłącza możliwości opłacania podatku ze środków finansowych bezzwrotnej pomocy zagranicznej.
5. Do usług, o których mowa w ust. 2, stosuje się obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku pod warunkiem, że w wystawionej fakturze określona została odrębnie część wartości usług finansowanych:
 - 1) ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej;
 - 2) z innych środków.
6. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, zarejestrowana umowa powinna zawierać określenie procentowego udziału środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.
7. W przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 2:
 - 1)^{<1>} nie stosuje się zwrotu podatku określonego w rozdziale 12;
 - 2) zwrot podatku związany z zastosowaniem stawki podatku 0% następuje niezależnie od spełnienia warunków umożliwiających zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.
8. Przepisy ust. 1 i 2 nie ma zastosowania przy nabyciu za środki bezzwrotnej pomo-

cy zagranicznej, gdy kwota podatku została zaliczona do objęcia kosztami kwalifikowanymi w rozumieniu przepisów regulujących zasady korzystania ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

§ 7

1. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do:
 - 1) usług transportu towarów, jeżeli transport ten wykonywany jest w całości na terytorium kraju i stanowi część usługi transportu międzynarodowego;
 - 2) usług transportu towarów przewożonych przez osoby podróżujące, takich jak bagaż lub pojazdy samochodowe, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem w wysokości 0%;
 - 3) usług świadczonych osobom w środkach transportu morskiego, lotniczego i kolejowego, jeżeli transport tych osób jest opodatkowany podatkiem w wysokości 0%;
 - 4) najmu (czarteru) środków transportu wodnego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy, oraz najmu wyposażenia tych środków;
 - 5) usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, polegających na obsłudze pasażerów w tych portach;
 - 6)^{<12>} usług świadczonych na obszarze polskich portów morskich, związanych z wewnątrzwspólnotową usługą transportu towarów, polegających na obsłudze lądowych środków transportu;
 - 7)^{<1>} usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących rejsy w ramach wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów;
 - 8)^{<1>} usług związanych z obsługą startu, lądowania, parkowania, obsługą ładunków oraz innych o podobnym charakterze usług świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących rejsy w ramach wewnątrzwspólnotowej usługi transportu towarów;
 - 9)^{<12>} dostaw w kraju i wewnątrzwspólnotowego nabycia:
 - a) książek (PKWiU ex 22.11) – z wyłączeniem książek adresowych o zasięgu krajowym, regionalnym i lokalnym, książek telefonicznych, teleksów i telefaksów (PKWiU 22.11.20-60.10), nut, map i ulotek – oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN,
 - b) czasopism specjalistycznych;
 - 10)^{<12>} importu:
 - a) drukowanych książek i broszur (ex PCN 4901), (ex CN 4901), oznaczonych stosowanymi na

podstawie odrębnych przepisów symbolami ISBN,

b) czasopism specjalistycznych.

2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się w przypadku posiadania przez podatnika odpowiednich dokumentów, o których mowa w art. 83 ust. 5 pkt 1 ustawy.

3.^{<12>} Przez czasopisma specjalistyczne, o których mowa w ust. 1 pkt 9 lit. b i pkt 10 lit. b, należy rozumieć wydawnictwa periodyczne oznaczone symbolem ISSN, objęte kodem PKWiU 22.13, PCN 4902 i CN 4902, o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej i twórczej, edukacyjnej, naukowej i popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej i lokalnej, a także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:

- 1) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych i zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników;
- 2) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne;
- 3) wydawnictw, w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczona nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych;
- 4) wydawnictw, które zawierają głównie kompletną powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie;
- 5) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczona na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe;
- 6) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności pora-

dy, informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego;

7) czasopism, na których nie zostanie uwidoczniła wysokość nakładu.

§ 7a^{<2>}

1. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do towarów nabywanych przez podatnika podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do wykonania na nich usług, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d ustawy, na terytorium kraju, a następnie do wywozu na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że podatnik dokonujący dostawy towarów:
 - 1) jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE i w zgłoszeniu rejestracyjnym zgłosił, że zamierza dokonywać wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów;
 - 2) przekaze, nabyte przez podatnika podatku od wartości dodanej, towary podmiotowi, który wykonuje usługi, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d ustawy;
 - 3) wykaże w deklaracji podatkowej oraz w informacji podsumowującej za okres, w którym wystawił fakturę stwierdzającą dokonanie dostawy towarów, tę dostawę jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
 - 4) otrzyma zapłatę na rachunek bankowy w banku krajowym w terminie 60 dni od dnia wydania towaru; otrzymanie zapłaty w terminie późniejszym uprawnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego;
 - 5) posiada dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi, który wykonuje usługi, o których mowa w art. 27 ust. 2 pkt 3 lit. d ustawy, zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju.

§ 7b^{<3, 4a>}

(uchylony)

§ 7c^{<6>}

1. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz:
 - 1) instytucji Wspólnot Europejskich, do których ma zastosowanie Protokół w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/4), zwanych dalej „instytucjami Wspólnot”, posiadających siedzibę lub przedstawicielstwo na terytorium innego państwa członkowskiego niż

terytorium kraju – do celów służbowych tych instytucji;

- 2) organizacji międzynarodowych posiadających siedzibę lub przedstawicielstwo na terytorium innego państwa członkowskiego niż terytorium kraju, uznane za takie przez państwo siedziby, w granicach i na warunkach ustalonych przez konwencje międzynarodowe ustanawiające takie organizacje lub przez umowy dotyczące ich siedzib – do celów służbowych tych organizacji;
- 3) sił zbrojnych, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. a Umowy między Państwami-Stronami Traktatu Północnoatlantyckiego dotyczącej statusu ich sił zbrojnych, sporządzonej w Londynie dnia 19 czerwca 1951 r. (Dz.U. z 2000 r. Nr 21, poz. 257), posiadających siedzibę lub przedstawicielstwo na terytorium innego państwa członkowskiego niż terytorium kraju – do celów służbowych takich sił lub personelu cywilnego im towarzyszącego lub też w celu zaopatrzenia ich mes i kantyn, jeżeli siły takie biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;
- 4) posiadających przedstawicielstwo na terytorium innego państwa członkowskiego niż terytorium kraju zagranicznych misji dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz członków ich personelu, a także innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że podmioty, o których mowa w ust. 1, dla nabywanych towarów lub usług przekazała przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi dokonującemu dostawy towarów lub usługodawcy:
 - 1) wypełniony odpowiednio dla potrzeb podatku dokument, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 31/96 z dnia 10 stycznia 1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz. Urz. WE L 8 z 11.01.1996 r., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, str. 297), potwierdzony przez właściwe władze państwa członkowskiego, na terytorium którego podmioty te posiadają siedzibę lub przedstawicielstwo;
 - 2) zamówienie dotyczące towarów lub usług (wraz z ich specyfikacją), do których odnosi się dokument określony w pkt 1.

§ 7d^{<7>}

1. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy:
 - 1) towarów w składzie celnym, wprowadzonych do składu celnego z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;

- 2) towarów objętych procedurą składu celnego.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:
 - 1) dostawy towarów dokonuje się dla podatnika, o którym mowa w art. 15 ustawy;
 - 2) towary znajdują się pod dozorem celnym i są ujęte w ewidencji towarowej, prowadzonej zgodnie z odrębnymi przepisami;
 - 3) towary, inne niż objęte procedurą składu celnego, nie są w wyniku tej dostawy lub po dokonaniu tej dostawy, wyprawiane ze składu celnego.

Rozdział 6

Zwolnienia od podatku oraz szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień

§ 8

1. Zwalnia się od podatku:
 - 1) nieodpłatne świadczenie usług, które uprzednio zostały sfinansowane ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4;
 - 2) czynności, o których mowa w art. 7 ust. 2 ustawy, sfinansowane ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4;
 - 3) dostawę towarów, z wyłączeniem towarów wymienionych w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257), dokonywaną przez organizację pożytku publicznego, o których mowa w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873, z późn. zm.), jeżeli towary te zostały nabyte przez te organizacje:
 - a) jako darowizny rzeczowe pochodzące ze zbiorów publicznych, o których mowa w ustawie z dnia 15 marca 1933 r. o zbiorach publicznych (Dz.U. Nr 22, poz. 162, z późn. zm.),
 - b) za środki pieniężne pozyskane ze zbiorów, o których mowa w przepisach wymienionych w lit. a – z zastrzeżeniem ust. 2 i 3;
 - 4) dzierżawę gruntów przeznaczonych na cele rolnicze, a także zbycie prawa użytkowania wieczystego tych gruntów;
 - 5) dostawę samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, przez podatników, którym przy ich nabyciu przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 3 i 5 ustawy, jeżeli te samochody i pojazdy są towarami używanymi w rozumieniu art. 43 ust. 2 pkt 2 ustawy;
 - 6) wkłady niepieniężne (aporty) wnoszone do spółek prawa handlowego i cywilnego;
 - 7)^{<5b>} (uchylony)
 - 8) usługi w zakresie zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi, świadczone na zlecenie, z wyłączeniem wyceny nieruchomości mieszkalnych (PKWiU ex 70.32.11);
 - 9) usługi zarządzania narodowymi funduszami inwestycyjnymi w rozumieniu przepisów o narodowych funduszach inwestycyjnych oraz ich prywatyzacji;
 - 10)^{<12>} **import towarów objętych:**
 - a) **procedurą tranzytu, składu celnego, przetwarzania pod kontrolą celną, w rozumieniu przepisów celnych,**
 - b) **procedurą dopuszczenia do obrotu sprzedawco wywiezionych w ramach procedury uszlachetniania biernego, jeżeli proces uszlachetniania ma na celu naprawę towarów, a naprawa dokonywana jest nieodpłatnie w wykonaniu umowy gwarancyjnej**
 - **z zastrzeżeniem ust. 4;**
 - 11) import paliwa, zwolnionego od cła na podstawie przepisów celnych, przewożonego w standardowych zbiornikach w ilości nieprzekraczającej:
 - a) 600 litrów, w przypadku paliwa przewożonego w standardowym zbiorniku handlowego pojazdu samochodowego służącego do przewozu więcej niż dziewięciu osób włącznie z kierowcą,
 - b) 200 litrów, w przypadku paliwa przewożonego w standardowym zbiorniku handlowego pojazdu samochodowego innego niż wymieniony pod lit. a,
 - c) 200 litrów paliwa przewożonego w standardowym zbiorniku pojemnika specjalnego przeznaczenia;
 - 12) zbycie prawa wieczystego użytkowania gruntu, w przypadku dostawy budynków lub budowli trwałych z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, jeżeli budynki te lub budowle albo ich części są zwolnione od podatku lub opodatkowane stawką podatku w wysokości 0%;
 - 13) czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, wykonywane w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych;
 - 14)^{<1>} usługi świadczone pomiędzy gospodarstwami pomocniczymi jednostek budżetowych, jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi, z wyjątkiem usług wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy oraz usług komunikacji miejskiej;
 - 15)^{<4b>} prowizje z tytułu umowy dystrybucji i sprzedaży znaków opłaty skarbowej, sądowej i urzędowych blankietów weksli;
 - 16)^{<5b>} (uchylony)
 - 17)^{<1>} usługi obozów, kolonii lub usługi o podobnym charakterze, organizowane przez szkoły i inne jednostki objęte ustawą o systemie oświaty, świadczone wyłącznie na rzecz dzieci i młodzieży z tych szkół i jednostek;
 - 18)^{<2>} czynności wykonywane na rzecz osób niebędących członkami spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawa do lokali mieszkalnych, za które są pobierane opłaty zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1116 oraz z 2004 r. Nr 19, poz. 177 i Nr 63, poz. 591);
 - 19)^{<2>} oddawanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowych przeznaczonych na cele rolnicze.
2. Zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie stosuje się:
 - 1) do pozostałej działalności, niezaliczonej do działalności pożytku publicznego, wyodrębnionej na podstawie art. 21 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
 - 2) jeżeli organizacja pożytku publicznego narusza warunki lub zasady działania określone w ustawie wymienionej w pkt 1.
3. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, obowiązuje w odniesieniu do towarów:
 - 1) których wartość rynkowa uwzględniająca podatek przekracza 2000 zł – włącznie w przypadku, gdy organizacja pożytku publicznego posiada dokumentację pozwalającą na identyfikację darczyńcy i potwierdzającą dokonanie darowizny, a w przypadku darowizny z terytorium państwa trzeciego posiada dodatkowo dokument celny, z którego wynika, że import tych towarów nie korzystał ze zwolnień, o których mowa w art. 81 ustawy;
 - 2) pod warunkiem, że nabycie przez organizację pożytku publicznego zostało udokumentowane posiadaną fakturą lub dokumentem celnym potwierdzającym, że import towarów nie korzystał ze zwolnień, o których mowa w art. 81 ustawy.
4. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, nie stosuje się, jeżeli na podstawie przepisów celnych powstaje obowiązek uiszczenia cła.

§ 9

1. Zwalnia się od podatku czynności wynikające z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze, w przypadku których podsta-

wę opodatkowania dla agenta, zleceniobiorcy lub innej osoby, świadczącej usługi o podobnym charakterze, stanowi kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonane usługi, pomniejszona o kwotę podatku, z zastrzeżeniem ust. 2-4.

2.^{<12>} **Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczy tych podatników, którzy w danym roku podatkowym mogli korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy, i dotyczy wartości sprzedaży w danym roku podatkowym z tytułu wykonywania czynności wymienionych w ust. 1, nieprzekraczającej kwoty 50 000 zł.**

3.^{<12>} **Zwolnienie, o którym mowa w ust. 2, stosuje się pod warunkiem, że wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł; do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku.**

4. Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 2, nie stosuje się do podatników:

- 1) zarejestrowanych na podstawie art. 96 lub art. 157 ustawy jako „podatnicy VAT czynni”;
- 2) wykonujących również inne, niż wymienione w ust. 1, czynności opodatkowane;
- 3) wykonujących czynności, o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy;
- 4) którzy zrezygnowali z prawa do zwolnień podmiotowych lub utracili to prawo w poprzednich latach podatkowych i od daty rezygnacji lub utraty tego prawa nie upłynęły 3 lata.

§ 10

1. Zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy miejscem przeznaczenia tych towarów jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju i wywóz z terytorium kraju przez importera tych towarów nastąpi w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że:

- 1) importer, który dokonuje wewnątrzspółnotowej dostawy towaru, jest podatnikiem podatku zarejestrowanym jako podatnik VAT UE oraz podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia importowanych towarów i w momencie importu podał dla zastosowania zwolnienia numery identyfikacyjne przyznane mu dla transakcji wewnątrzspółnotowych w tych państwach;
- 2) importer przedstawił organowi celnemu w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych zabezpieczenie w wysokości równej kwocie podatku, który nie został uiszczony.

3. Warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, nie stosuje się po upływie 90 dni od dnia złożenia przez importera wniosku zawierającego zaświadczenie wydane przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzające złożenie przez importera deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej w zakresie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 2.

4. Przepisu ust. 3 nie stosuje się, jeżeli organ celny otrzymał od naczelnika urzędu skarbowego postanowienie o wszczęciu postępowania wyjaśniającego mającego wpływ na zwolnienie, o którym mowa w ust. 1. W takim przypadku przepisu ust. 3 nie stosuje się do czasu zakończenia tego postępowania.

§ 11^{<9>}

1. Zwalnia się od podatku, z zastrzeżeniem ust. 2:

- 1) import paliw, olejów i smarów, zwanych dalej „paliwami”, przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego oraz przez siły zbrojne Państw-Stron Traktatu Północnoatlantyckiego uczestniczących w Partnerstwie dla Pokoju, przeznaczonych wyłącznie do użytku w służbowych pojazdach, statkach powietrznych i okrętach sił zbrojnych lub ich personelu cywilnego, podczas ich pobytu na terytorium kraju;
- 2) import towarów przez Kwaterę Główną Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego, zwaną dalej „Kwaterą”, o ile ich rodzaj i ilość wskazują, że są przeznaczone na potrzeby własne Kwatery, w celu utworzenia, budowy oraz działalności Kwatery;
- 3) import towarów przez Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy, przeznaczonych do jego wyłącznego użytku, z zastrzeżeniem pkt 4;
- 4) import towarów przez Kwaterę oraz Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy, których rodzaje i ilość określa załącznik nr 2 do rozporządzenia, przeznaczonych na zaopatrzenie barów, mes i kantyn Kwatery, i tam sprzedawanych, oraz barów, mes i kantyn Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy zlokalizowanych na jego terenie;
- 5) import rzeczy osobistego użytku oraz służących do użytku domowego lub zawodowego, w tym mebli i zmechanizowanego sprzętu gospodarstwa domowego, stanowiących własność personelu zagranicznego Kwatery i członków jego rodzin lub osób upoważnionych Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy, w ilościach niewskazujących na przeznaczenie handlowe, z zachowaniem następujących norm ilościowych:
 - a) samochód osobowy – 2 sztuki na osobę, która ukończyła 18 lat,

- b) przyczepka towarowa – 2 sztuki na rodzinę,
 - c) samochód kempingowy albo przyczepa kempingowa – 1 sztuka na rodzinę,
 - d) motocykl – 1 sztuka na osobę, która ukończyła 18 lat,
 - e) turystyczna łódź motorowa – 1 sztuka na rodzinę;
- 6) dostawę towarów w barach, mesach i kantynach Kwatery oraz w barach, mesach i kantynach Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy zlokalizowanych na jego terenie.

2. Warunkiem zastosowania zwolnień, o których mowa w ust. 1 pkt 1-5, jest przedłożenie organowi celnemu:

- 1) w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, dokumentów, z których wynika, że sprowadzane paliwa zostaną wykorzystane zgodnie z ust. 1 pkt 1 lub osoba używająca te paliwa jest członkiem personelu cywilnego sił zbrojnych oraz że nie będą podlegały żadnym innym czynnościom określonym w art. 5 ustawy;
- 2) w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2-4, dokumentów, z których wynika, że towary są sprowadzane przez Kwaterę lub Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy;
- 3) w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 5, dokumentów, z których wynika, że osoba dokonująca importu należy do personelu zagranicznego Kwatery lub jest członkiem rodziny personelu zagranicznego lub osobą upoważnioną Centrum Szkolenia Sił Połączonych, z zastrzeżeniem, że towary te nie będą przeznaczone na cel inny niż wskazany w ust. 1 pkt 5 lub nie będą odprzedawane (zbywane).

§ 11a^{<12>}

1. Zwalnia się od podatku wewnątrzspółnotowe nabycie towarów przemieszczonych na terytorium kraju przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz w przypadku, gdy na tych towarach mają zostać na terytorium kraju wykonane usługi na rzecz tego podatnika.

2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że towary po wykonaniu usług zostaną przemieszczone niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni, czasowo na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione, w celu wykonania na tych towarach usług, przed przemieszczeniem ich na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione.

§ 11b^{<7>}

1. Zwalnia się od podatku wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów wprowadzanych do składu celnego.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:
 - 1) towary przeznaczone są do odprzedaży w składzie celnym podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy;
 - 2) towary znajdują się pod dozorem celnym i zostały ujęte w ewidencji towarowej, prowadzonej zgodnie z odrębnymi przepisami;
 - 3) podatnik złoży najpóźniej w terminie określonym do złożenia deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, do których ma zastosowanie ust. 1, informację o skorzystaniu ze zwolnienia od podatku; informacja powinna określać wartość towarów objętych tym zwolnieniem.

Rozdział 7

Przypadki, w których zastosowanie ma inny, niż określony w art. 86 ust. 10 ustawy, termin obniżenia kwoty podatku należnego

§ 12

1. W przypadku nabycia towarów i usług udokumentowanych fakturą oznaczoną zgodnie z odrębnymi przepisami „FAKTURA VAT-MP”, podatnik może obniżyć kwotę podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określoną w tej fakturze, w rozliczeniu za miesiąc, w którym:
 - 1) uregulował część należności na rzecz małego podatnika, o którym mowa w art. 21 ust. 1 ustawy;
 - 2) uregulował w całości należność na rzecz małego podatnika, o którym mowa w art. 21 ust. 1 ustawy;
 - 3) przypada 90. dzień od dnia otrzymania towaru lub wykonania usługi, w przypadkach innych niż określone w pkt 1 i 2.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do małych podatników, o których mowa w art. 21 ust. 1 i art. 99 ust. 3 ustawy.

Rozdział 8^{<5b>}

(uchylony)

Rozdział 9

Inne, niż wymienione w art. 88 ust. 3 ustawy, przypadki nabycia towarów lub usług, uprawniające do obniżenia kwoty podatku należnego lub zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ustawy

§ 15

1. Przy nabyciu lub imporcie towarów i usług za inne środki bezzwrotnej pomocy zagra-

nicznej niż określone w § 6 ust. 3 i 4, odliczenie podatku następuje niezależnie od spełnienia warunków związanych z zaliczeniem wydatków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

2. Przez inną bezzwrotną pomoc zagraniczną, o której mowa w ust. 1, rozumie się środki finansowe przekazane polskim podmiotom przez rządy państw obcych lub międzynarodowe organizacje udzielające pomocy na podstawie umów zawartych z Rządem Rzeczypospolitej Polskiej.

Rozdział 10

Przypadki zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostkom poszukującym lub rozpoznającym złoża kopalni oraz wydobywającym kopaliny ze złóż oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu

§ 16

1. Podatnikom, którzy zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymali koncesję na poszukiwanie lub rozpoznawanie złóż kopalni lub wydobywanie kopalni ze złóż, przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego przy nabyciu, z wyjątkiem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub imporcie towarów i nabyciu usług w kraju, związanych z działalnością objętą tą koncesją.
2. Przepis ust. 1 stosuje się do podatników, którzy nie podjęli czynności opodatkowanych podatkiem, z wyjątkiem:
 - 1) importu towarów;
 - 2) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

§ 17

Zwrot podatku nie dotyczy kwot podatku naliczonego, o które został pomniejszony lub powinien być pomniejszony podatek należny, lub które zostały zwrócone w formie zaliczki na podstawie odrębnych przepisów.

§ 18

Zwrot podatku przysługuje podatnikom, którzy spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) złożyli zgłoszenie rejestracyjne i posiadają numer identyfikacji podatkowej;
- 2) prowadzą ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy;
- 3) w całości zapłacili należność obejmującą podatek naliczony z tytułu nabycia towarów i usług oraz posiadają oryginał faktury lub faktury korygującej, a w przypadku importu towarów – dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków należnych od tego importu.

§ 19

1. Zwrot podatku następuje na wniosek podatnika w terminach i w trybie oraz z uwzględnieniem warunków określonych w § 13 i 14 oraz w art. 86 ust. 1-7 i 10-15, art. 87 ust. 2 i 6, art. 88 i art. 99 ust. 12 ustawy.
2. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, zawiera:

- 1) wartość nabytych towarów i usług lub importu towarów dokonanych w danym miesiącu, których dotyczy zwrot podatku;
- 2) kwotę podatku, o której zwrot ubiega się podatnik.
3. Podatnik dołącza wnioszek, o którym mowa w ust. 1, do deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług.

Rozdział 11

Przypadki, gdy kwota podatku naliczonego może być zwrócona jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług, oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu

§ 20

1. Zwrot podatku zapłaconego od importu towarów przysługuje podatnikom, którzy dokonali wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, w związku z ich reklamacją, z zastrzeżeniem ust. 2-7.
2. Zwrot podatku przysługuje podmiotom, które:
 - 1) złożyły zgłoszenie rejestracyjne i posiadają numer identyfikacji podatkowej oraz nie korzystają ze zwolnień, o których mowa w art. 113 ustawy, i nie wykonują wyłącznie czynności zwolnionych na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy i § 8-11;
 - 2) w całości zapłaciły podatek należny z tytułu importu towarów;
 - 3) posiadają dokument celny stwierdzający dokonanie importu towarów, o których mowa w ust. 1, z którego wynika kwota podatku naliczonego z tytułu importu tych towarów;
 - 4) były importerami tych towarów i posiadają związane z tym dokumenty celne;
 - 5) posiadają dokument potwierdzający wywóz tych towarów z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty.
3. Zwrot podatku następuje na wniosek podatnika, złożony do naczelnika urzędu skarbowego.
4. Wniosek, o którym mowa w ust. 3, zawiera:
 - 1) wartość oraz ilość importowanych towarów, których dotyczy zwrot podatku;
 - 2) kwotę podatku, o której zwrot ubiega się podatnik.
5. Do wniosku, o którym mowa w ust. 3, dołącza się dokumenty, o których mowa w ust. 2 pkt 3 i 5, wraz z dowodem zapłaty podatku.
6. Zwrot podatku, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy kwot podatku naliczonego:
 - 1) o które przysługiwało podatnikowi prawo do pomniejszenia kwoty podatku należnego, lub
 - 2) które zostały zwrócone na podstawie odrębnych przepisów, w tym w formie zaliczki, lub
 - 3) zapłaconego z tytułu importu towarów objętych procedurą odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, jeżeli

- wywóz towaru nastąpił po upływie miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano importu.
7. Urząd skarbowy dokonuje zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 1, na rachunek bankowy podatnika, nie później niż w terminie 45 dni od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w ust. 3.
 8. Przepisy ust. 1-5, ust. 6 pkt 1 i 2 oraz ust. 7 stosuje się odpowiednio do podatku zapłaconego od importu towarów:
 - 1) objętych procedurą uszlachetniania czynnego w systemie ceł zwrotnych, jeżeli towary te zostały wywiezione z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty, a podatnik otrzymał zwrot cła zgodnie z odrębnymi przepisami oraz dołączył dokument potwierdzający zwrot cła;
 - 2) poddanych procesowi uszlachetniania czynnego w systemie zawieszek, w wyniku którego powstały produkty kompensacyjne, dla których powstał dług celny zgodnie z przepisami celnymi i które zostały wywiezione z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty.

§ 21

W przypadku:

- 1) przyjęcia w używanie towarów z importu,
- 2) importu części zamiennych do napraw gwarancyjnych opodatkowanych
 - obniżenie kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z dokumentu celnego jest dokonywane według zasad określonych w ustawie, bez względu na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy.

§ 22

1. Podatnikom produkującym:
 - 1) samoloty i śmigłowce (PKWiU 35.30.3), statki kosmiczne (łącznie ze sztucznymi satelitami) oraz kosmiczne rakiety nośne (PKWiU 35.30.4),
 - 2) kadłuby taboru wodnego i statki (PKWiU ex 35.11), z wyłączeniem:
 - a) urządzeń ratunkowych, sprzętu awaryjnego i wyposażenia środków taboru wodnego (PKWiU 35.11.33-93.6), łodzi roboczych na wyposażeniu taboru wodnego oraz ich wyposażenia (PKWiU 35.11.33-95.10),
 - b) sprzętu metalowego, pływającego (PKWiU 35.11.50-00.7), urządzeń bezpieczeństwa ruchu wodnego (PKWiU 35.11.50-00.8),
 - c) usług napraw i konserwacji, remontowania i rozbiórki statków oraz platform i konstrukcji pływających (PKWiU 35.11.9),
 - d) poduszkowców oraz części i wyposażenia specjalnego do poduszkowców, wyposażenia kadłubowego,

- 3) żaglowce wycieczkowe i sportowe, pełnomorskie (PKWiU 35.12.11-30),
- 4) motorówki wycieczkowe lub sportowe, inne niż z silnikiem przyczepnym, pełnomorskie (PKWiU ex 35.12.13-30.00), z wyłączeniem łodzi z dostosowaniem drewnianych
 - u których w okresie rozliczeniowym nie wystąpiła sprzedaż opodatkowana, przysługuje zwrot podatku naliczonego w kwocie nie wyższej od kwoty podatku naliczonego przy nabyciu lub imporcie towarów i usług bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością produkcyjną tych towarów, z zastrzeżeniem ust. 2-4.
2. Zwrot podatku przysługuje podatnikom, którzy spełniają łącznie następujące warunki:
 - 1) są zarejestrowanymi podatnikami jako „podatnicy VAT czynni”;
 - 2) prowadzą działalność od co najmniej 6 miesięcy;
 - 3) prowadzą ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy;
 - 4) dokonali zapłaty co najmniej kwoty podatku określonej w fakturze dokumentującej nabycie towarów i usług bezpośrednio związanych z produkcją towarów określonych w ust. 1 oraz posiadają oryginał faktury lub faktury korygującej, a w przypadku importu towarów – dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków należnych od tego importu.
3. Zwrot podatku, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług oraz z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca.
4. Przepis § 19 stosuje się odpowiednio.

§ 22a^{6a}

1. Zwrot podatku przysługuje również instytucjom Wspólnot, posiadającym siedzibę lub przedstawicielstwo na terytorium kraju, z tytułu nabycia towarów i usług do celów służbowych tych instytucji.
2. Zwrot podatku, o którym mowa w ust. 1, przysługuje pod warunkiem, że wartość towarów i usług wykazanych na fakturze wynosi co najmniej 500 złotych łącznie z podatkiem.
3. Zwrot podatku zawartego w cenach towarów i usług nabytych przez instytucje Wspólnot, o których mowa w ust. 1, obejmuje kwotę podatku określoną w fakturze.
4. Zwrot podatku z tytułu nabycia środka transportu przysługuje pod warunkiem, że środek ten nie zostanie odstąpiony podmiotom innym niż wymienione w ust. 1, przez okres 3 lat od dnia jego nabycia.
5. Dokumentem stanowiącym podstawę do obliczenia podatku podlegającego zwrotowi jest faktura wystawiona przy nabyciu towarów lub usług.

§ 22b^{6b}

1. Zwrot podatku, o którym mowa w § 22a ust. 1, jest dokonywany na wniosek składany do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
2. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, powinien zawierać:
 - 1) kwotę podatku, o której zwrot ubiega się instytucja Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1;
 - 2) numer rachunku bankowego, na który ma zostać dokonany zwrot podatku.
3. Do wniosku, o którym mowa w ust. 1, dołącza się uwierzytelnione kserokopie faktur.
4. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, składany jest za okresy roczne, przy czym uwzględnia się kwoty podatku wynikające z faktur otrzymanych w danym roku.
5. Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście dokonuje zwrotu podatku na rachunek bankowy wskazany we wniosku, o którym mowa w ust. 1, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia tego wniosku przez instytucje Wspólnot, o których mowa w § 22a ust. 1.
6. W razie powstania uzasadnionych wątpliwości dotyczących sporządzonego wniosku, o którym mowa w ust. 1, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, wskazując przyczyny, z powodu których złożony wniosek podaje się w wątpliwość, zwraca się do instytucji Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1, o dodatkowe wyjaśnienia.
7. W przypadku określonym w ust. 6 zwrot podatku następuje w terminie, o którym mowa w ust. 5, a w przypadku przekroczenia tego terminu – nie później niż 30 dni od dnia otrzymania wyjaśnień instytucji Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1, usuwających wątpliwości, dotyczących sporządzonego wniosku, według kwot faktycznie uznanych.
8. Jeżeli towar zostaje zwrócony, a instytucja Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1, żąda zwrotu zapłaconej ceny, sprzedawca zwraca należność pod warunkiem otrzymania faktury. O dokonaniu zwrotu sprzedawca informuje Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, przekazując równocześnie kserokopię otrzymanej od instytucji Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1, faktury.
9. Jeżeli zwrot należności, o której mowa w ust. 8, nastąpił:
 - 1) po dokonaniu, zgodnie z ust. 5, zwrotu kwoty podatku wynikającej z tej faktury lub
 - 2) przed dokonaniem zwrotu kwoty podatku, natomiast informację o dokonaniu zwrotu tej należności Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście otrzymał po dokonaniu zwrotu kwoty podatku
 - kwotę zwracanego podatku za następujący okres pomniejsza się o tę kwotę.

10. W przypadku gdy instytucja Wspólnot, o której mowa w § 22a ust. 1, nie składa wniosku o zwrot podatku za następny okres (okresy), kwotę podatku wynikającą z faktury, o której mowa w ust. 9, zwraca się do Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście nie później niż w terminie roku od otrzymania przez instytucję zwrotu kwoty podatku, o której mowa w ust. 5.

Rozdział 12

Przypadki, w których kwota podatku naliczonego może być zwrócona jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług finansowanego ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, oraz warunki i tryb dokonywania tego zwrotu

§ 23

1. Zarejestrowanym podatnikom, którzy dokonują nabycia towarów i usług lub importu towarów za środki finansowe bezpośrednio im przekazane na odrębny rachunek bankowy, na którym są ulokowane wyłącznie środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, przysługuje zwrot podatku naliczonego.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do zarejestrowanych podatników dokonujących bezpośrednio nabycia towarów i usług lub importu towarów za środki finansowe, przekazane z rachunku bankowego, na którym są ulokowane środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, przekazane przez podatnika, o którym mowa w ust. 1.

§ 24

1. Zwrot podatku nie dotyczy kwot podatku naliczonego:
 - 1) o które został pomniejszony lub mógł być pomniejszony podatek należny, lub
 - 2) które zostały zwrócone przez właściwy urząd skarbowy na podstawie odrębnych przepisów.
2. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku dokonania zwrotu podatku naliczonego w formie zaliczki, o której mowa w odrębnych przepisach.
3. Przepis § 23 nie ma zastosowania przy nabyciu za środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, gdy kwota podatku została zaliczona do objęcia kosztami kwalifikowanymi w rozumieniu przepisów regulujących zasady korzystania ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

§ 25

1. Zwrot podatku przysługuje podatnikom, którzy spełniają następujące warunki:
 - 1) złożyli zgłoszenie rejestracyjne i posiadają numer identyfikacji podatkowej;
 - 2) prowadzą ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy;
 - 3) w całości zapłacili należność obejmującą podatek naliczony z tytułu dokonanego nabycia towarów lub usług oraz

posiadają oryginał faktury lub faktury korygującej, a w przypadku importu towarów – dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków pobieranych przez organy celne, w przypadku zaś wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – fakturę wewnętrzną lub fakturę wystawioną przez dostawcę, a także dokumenty handlowe potwierdzające dokonanie dostawy lub świadczenie usług;

- 4) posiadają rachunek bankowy, na którym są wyodrębnione środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4;
 - 5) posiadają zaświadczenie wydane przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, że nabycie zostało sfinansowane ze środków, o których mowa w § 6 ust. 4 pkt 2, a w przypadku nabycia sfinansowanego ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej wymienionych w § 6 ust. 3 i 4 pkt 1 przedstawia takie zaświadczenie, gdy naczelnik urzędu skarbowego zażąda jego przedstawienia w związku z potrzebą jednoznacznej identyfikacji tych środków.
2. Zwrot podatku przysługuje także podatnikom, którzy kwotę podatku naliczonego zapłacili z innych środków niż środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4.

§ 26

1. Zwrot podatku przysługuje również w przypadku, gdy nabycie towarów i usług lub import towarów są finansowane w części ze środków z rachunku bankowego, na którym ulokowane są wyłącznie środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, a w części z innych środków finansowych.
2. Podatek wykazany w fakturze lub w dokumencie celnym podlega zwrotowi w części odpowiadającej procentowemu udziałowi należności, która została sfinansowana ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, w kwocie należności ogółem wynikającej z faktury.
3. Jeżeli z umów, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, wynika że środki bezzwrotnej pomocy zagranicznej nie mogą być przeznaczone na opłacanie podatku, przy wyliczeniu udziału, o którym mowa w ust. 2, należność sfinansowaną z tych środków powiększa się o kwotę przypadającego na nią podatku, pod warunkiem jednak, że część należności odpowiadająca kwocie tego podatku została zapłacona z innych środków finansowych.
4. Faktura lub dokument celny dokumentujący transakcję dotyczącą towarów i usług, których nabycie lub import zostały sfinansowane w części ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, może być podstawą tylko do

5. Zwrot podatku, o którym mowa w ust. 1, przysługuje podatnikom, którzy zapłacili ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, z zastrzeżeniem ust. 3, część należności obejmującą podatek naliczony z tytułu dokonanego nabycia towarów i usług lub importu towarów oraz posiadają oryginał faktury lub faktury korygującej dokumentującej nabycie towarów lub usług, a w przypadku importu towarów – również dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków pobieranych przez organy celne, w przypadku zaś wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – fakturę wewnętrzną lub fakturę wystawioną przez dostawcę, a także dokumenty handlowe potwierdzające dokonanie dostawy lub świadczenie usług.
6. Do zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 1, stosuje się odpowiednio § 24 i § 25 ust. 1 pkt 1, 2 i 4.

§ 27

1. Zwrot podatku następuje na wniosek podatnika w terminie 60 dni od dnia złożenia wniosku oraz z uwzględnieniem warunków określonych w art. 99 ust. 12 ustawy, a w przypadku nieotrzymania zwrotu w tym terminie – również z uwzględnieniem warunków wymienionych w art. 87 ust. 2 i 7 ustawy.
2. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, zawiera co najmniej dane dotyczące:
 - 1) wartości nabytych towarów i usług lub importu towarów, których dotyczy zwrot podatku;
 - 2) kwoty podatku, o której zwrot ubiega się podatnik.
3. Do wniosku, o którym mowa w ust. 1, dołącza się:
 - 1) kopię dokumentu stwierdzającego przekazanie na rachunek bankowy podatnika środków finansowych bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4;
 - 2) dowód dokonania zapłaty ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.
4. Przepisy ust. 1-3 mają odpowiednio zastosowanie do zwrotów wymienionych w § 26, z tym że:
 - 1) wniosek powinien zawierać również wyliczenie kwot wnioskowanego zwrotu podatku wraz z zestawieniem danych odnoszących się do poszczególnych sprzedawców oraz wystawionych przez nich faktur lub dokumentów celnych, o których mowa w § 26 ust. 5, niezbędnych do określenia prawidłowej kwoty zwrotu podatku;
 - 2) do wniosku powinno być również dołączone zaświadczenie o zarejestrowaniu przez Urząd Komitetu Integracji Europejskiej umowy przewidującej finansowanie w części zakupów ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

nej, o których mowa w § 6 ust. 3 i 4, wraz z określeniem wynikającego z podpisanej umowy udziału tego finansowania.

- Podatnik dołącza wniosek, o którym mowa w ust. 1, do deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług.

§ 27a¹⁾

- Zwrot podatku z tytułu nabycia towarów i usług lub importu towarów i usług przysługuje również podmiotom, które przed dniem 1 maja 2004 r. zawarły z Agencją Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa umowy w ramach Specjalnego Programu Akcesyjnego na Rzecz Rozwoju Rolnictwa i Obszarów Wiejskich (Sapard) dotyczące refundacji ze środków Unii Europejskiej części kosztów kwalifikowanych związanych z realizacją przedsięwzięć w ramach tego programu.
- W przypadkach, o których mowa w ust. 1, podatek wykazany na fakturze lub dokumencie celnym podlega zwrotowi w części w jakiej przypada on na wartość netto (bez podatku) towarów lub usług objętych refundacją ze środków Unii Europejskiej w rozliczeniu końcowym umowy, z tym że zwrotowi nie podlega podatek zaliczony do kosztów kwalifikowanych objętych refundacją ze środków Unii Europejskiej.
- Zwrot podatku przysługuje podmiotom, o których mowa w ust. 1, spełniającym następujące warunki:
 - w całości zapłaciły należność obejmującą podatek naliczony z tytułu dokonanego nabycia towarów lub usług oraz posiadają oryginał faktury lub faktury korygującej, a w przypadku importu towarów – dokument stwierdzający zapłatę cła i podatków pobieranych przez organy celne;
 - posiadają dokumenty bankowe potwierdzające przekazanie środków refundowanych w wykonaniu umowy, o której mowa w ust. 1;
 - posiadają zaświadczenie wydane przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa:
 - o podpisaniu umowy, o której mowa w ust. 1, przed dniem 1 maja 2004 r.,
 - zawierające określenie kwoty podatku, przypadającej na wartość netto (bez podatku) towarów i usług objętych dokonaną refundacją ze środków Unii Europejskiej, wyliczonej na podstawie faktur i dokumentów celnych, przyjętych do rozliczenia umowy, oraz wysokości udziału, w jakim ta kwota podatku i wartość towarów i usług zostały objęte refundacją ze środków Unii Europejskiej,
 - potwierdzające wysokość kwoty podatku objętego refundacją ze środków Unii Europejskiej w związku z zaliczeniem go do kosztów kwalifikowanych,

d) zawierające wyszczególnienie numerów, dat i nazw wystawców faktur lub dokumentów celnych, które były wystawione na rzecz podmiotów wymienionych w ust. 1 i stanowiły podstawę refundowania ze środków Unii Europejskiej części kosztów kwalifikowanych.

- Zwrotu podatku dokonuje się na wniosek podmiotu, o którym mowa w ust. 1, złożony do naczelnika urzędu skarbowego, a w przypadku podmiotów niebędących podatnikami podatku – do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania.
- Wniosek w sprawie zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 4, powinien zawierać:
 - nazwę i adres siedziby nabywcy lub imię i nazwisko oraz adres jego zamieszkania;
 - wartość nabytych towarów i usług lub importu towarów i usług, których dotyczy wniosek o zwrot podatku;
 - kwotę podatku, o której zwrot ubiega się podatnik.
- Do wniosku dołącza się:
 - zaświadczenie, o którym mowa w ust. 3 pkt 3;
 - oświadczenie składające wniosek, że zwrot podatku nie dotyczy podatku naliczonego, który został lub zostanie przez podatnika rozliczony w jakkolwiek inny sposób.
- W razie powstania uzasadnionych wątpliwości dotyczących kwoty zwrotu podatku naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, przed dokonaniem zwrotu może zażądać przedstawienia do wglądu faktur lub dokumentów celnych.
- Do zwrotów, o których mowa w ust. 1-7, stosuje się odpowiednio przepisy § 26 ust. 4 oraz § 27 ust. 1.

§ 28

- Zwrot podatku przysługuje także w związku z nabyciem towarów i usług dokonywanym od zarejestrowanego podatnika przez nierezydentów niebędących zarejestrowanymi podatnikami, w przypadku nabycia przez nich opodatkowanych towarów i usług związanych z realizacją programów Unii Europejskiej finansowanych ze środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej, o których mowa w § 6 ust. 3.
- Przepis ust. 1 stosuje się wyłącznie do nabycia towarów i usług ściśle związanych z realizacją umów przedakcesyjnych, określanych w tytule jako umowy współpracy bliźniaczej (twinningowe), zawartych pomiędzy organami administracji państwowej Rzeczypospolitej Polskiej a organami administracji poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej, zwanych dalej „umowami współpracy bliźniaczej”.

§ 29

Zwrotu podatku, o którym mowa w § 28 ust. 1, dokonuje się na wniosek Fundacji „Fundusz Współpracy”, zwanej dalej „Fundacją”, której

powierzono realizację Programu Rozwoju Instytucjonalnego w ramach programu Phare Unii Europejskiej.

§ 30

- Dokumentem stanowiącym podstawę do obliczenia podatku podlegającego zwrotowi jest oryginał faktury wystawionej na nierezydenta. Na fakturze powinno być umieszczone poświadczenie podmiotu, na rzecz którego jest realizowany projekt określony w umowie współpracy bliźniaczej, że nabycie zostało dokonane w ramach realizacji tego projektu.
- Faktury, o których mowa w ust. 1, sprzedawca wystawia w trzech egzemplarzach.
- Oryginał faktury wraz z jedną kopią otrzymuje nierezydent.
- Oryginał faktury, po poświadczeniu, o którym mowa w ust. 1, nierezydent przekazuje do Fundacji w celu wystąpienia o zwrot podatku.
- Zwrot podatku przysługuje, jeżeli należność obejmująca podatek naliczony z tytułu nabycia towarów i usług została w całości zapłacona.

§ 31

- Wniosek w sprawie zwrotu podatku jest składany do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.
- Wniosek, o którym mowa w ust. 1, zawiera:
 - kwotę zwrotu podatku;
 - numer rachunku bankowego Fundacji, na który ma być dokonany zwrot podatku;
 - określenie umowy współpracy bliźniaczej, o której mowa w § 28 ust. 2.
- Do wniosku, o którym mowa w ust. 1, dołącza się:
 - oryginały faktur;
 - poświadczenie Fundacji, iż faktury, które były podstawą do obliczenia kwoty zwrotu podatku, w całości były wywiązane z wykonaniem umowy współpracy bliźniaczej, a w przypadku projektów wdrażanych przez inne jednostki niż Fundacja – poświadczenie tej jednostki.
- Wniosek, o którym mowa w ust. 1, jest składany za okresy kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca, następującego po kwartale, za który jest składany wniosek.

§ 32

- Urząd skarbowy, którym kieruje naczelnik, o którym mowa w § 31 ust. 1, dokonuje zwrotu podatku na rachunek bankowy wskazany we wniosku, o którym mowa w § 31 ust. 1, w terminie 60 dni od dnia jego otrzymania.
- W razie powstania uzasadnionych wątpliwości dotyczących sporządzonego wniosku naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w § 31 ust. 1, zwraca się do Fundacji o dodatkowe wyjaśnienia.
- W przypadkach, o których mowa w ust. 2, naczelnik urzędu skarbowego, o którym

mowa w § 31 ust. 1, może przedłużyć termin zwrotu podatku do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego.

§ 33

W przypadku gdy Fundacja, w terminie nie dłuższym niż 90 dni od dnia otrzymania zwrotu, nie dokona rozliczenia otrzymanych kwot zwrotu z właściwymi jednostkami obsługującymi poszczególne umowy współpracy bliźniaczej, jest obowiązana do zwrotu do urzędu skarbowego, o którym mowa w § 31 ust. 1, nierozliczonych kwot w terminie 7 dni po upływie tego okresu.

§ 34

1. W przypadku gdy towar zostanie zwrócony sprzedawcy, a nierezydent żąda zwrotu zapłaconej ceny, sprzedawca zwraca należność pod warunkiem otrzymania kopii faktury. O dokonany zwrot sprzedawca informuje naczelnika urzędu skarbowego, przekazując równocześnie otrzymaną od nierezydenta kopię faktury.
2. Jeżeli zwrot należności, o której mowa w ust. 1, nastąpił po dokonaniu przez urząd skarbowy zwrotu podatku wynikającego z tej faktury zgodnie z § 32 ust. 1, kwotę zwrotu podatku za następny okres pomniejsza się o tę kwotę.

Rozdział 13

Szczegółowe warunki, sposób obliczania i poboru podatku z tytułu świadczenia usług międzynarodowego przewozu drogowego, wykonywanych na terytorium kraju przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju

§ 35

1. Podatnicy mający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, są obowiązani do zapłaty w urzędzie celnym podatku z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług międzynarodowego przewozu drogowego, polegających na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju, według zasad określonych w ust. 2-4.
2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do usług przewozu osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium państw trzecich, które nie pobierają podatków lub opłat o podobnym charakterze od przewozów osób autobusami zarejestrowanymi na terytorium kraju.
3. Kwotę podatku ustala się od każdej z podróżujących osób jako iloczyn stawki 7% i kwoty 285 zł, w zaokrągleniu do pełnych złotych.
4. Podatnik wykazuje kwotę podatku w deklaracji, którą składa w urzędzie celnym w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz deklaracji wraz z dowodem zapłaty podatku jest zwracany podatnikowi, który jest

obowiązany zachować te dokumenty do momentu wyjazdu z terytorium kraju.

5. Ustalona kwota podatku podlega wpłacie w urzędzie celnym, z chwilą wjazdu autobusu z pasażerami na terytorium kraju.

§ 36

Organ celny wpłaca pobrany podatek, o którym mowa w § 35 ust. 1, na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę izby celnej, za okresy pięciodniowe, w terminie siedmiu dni po upływie każdego okresu.

Rozdział 14

Sposób przeliczania kwot wykazywanych na fakturach, w sytuacji, gdy kwoty te wykazywane są w walutach obcych

§ 37

1. Kwoty wyrażone w walucie obcej wykazywane na fakturze przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień wystawienia faktury, jeżeli faktura jest wystawiana w terminie, w którym podatnik obowiązany jest do jej wystawienia, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.
2. W przypadku gdy na dzień wystawienia faktury bieżący kurs średni waluty obcej nie został wyliczony i ogłoszony, do przeliczenia stosuje się kurs wymiany ostatnio wyliczony i ogłoszony.
3. W przypadku niewystawienia faktury w terminie, w którym podatnik obowiązany jest do jej wystawienia, kwoty wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według wyliczonego i ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski bieżącego kursu średniego waluty obcej na dzień powstania obowiązku podatkowego. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.
4. Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do przeliczania kwot wykazywanych na fakturze wystawionej przez podatnika podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze, jeżeli dokumentują one czynności, które u podatnika stanowią: wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, dostawę towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, lub import usług.

Rozdział 15

Przepisy przejściowe i końcowe

§ 38

W okresie do dnia 1 lipca 2004 r. obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się do dostawy gazet, magazynów i czasopism (PKWiU 22.12 i 22.13) – oznaczonych stosowanymi na podstawie odrębnych przepisów symbolami ISSN, wytwarzanych metodami poligraficznymi, w których nie mniej niż 67% powierzchni jest przeznaczona na nieodpłatne lub odpłatne ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe i które przez wydawców zo-

stały przekazane do dystrybucji przed dniem 1 maja 2004 r. Warunkiem stosowania obniżonej do wysokości 7% stawki podatku jest posiadanie dokumentacji potwierdzającej datę przekazania tych wydawnictw do dystrybucji.

§ 39

W okresie do dnia 31 grudnia 2005 r. obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się do świadczenia usług w zakresie:

- 1) napraw obuwia i innych artykułów skórzanych (PKWiU 52.71.10-00);
- 2) napraw odzieży i wyrobów włókienniczych użytku domowego (PKWiU 52.74.11-00);
- 3) napraw rowerów (PKWiU 52.74.12-00).

§ 40

W okresie do dnia 31 grudnia 2007 r. obniżoną do wysokości 7% stawkę podatku stosuje się do usług związanych z podawaniem napojów (PKWiU ex 55.4) oraz usług stołówek i usług dostarczania posiłków dla odbiorców zewnętrznych (PKWiU ex 55.5), z wyłączeniem:

- 1) sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszanką piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%;
- 2)<sup>^{5b>} sprzedaży kawy i herbaty (wraz z dodatkami), napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, a także sprzedaży w stanie nieprzetworzonym innych towarów opodatkowanych stawką 22%.

§ 41

1. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do czynności podlegających opodatkowaniu na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym obowiązujących przed dniem 1 maja 2004 r., z wyłączeniem eksportu i importu towarów lub usług w rozumieniu tych przepisów, jeżeli w wyniku tych czynności nastąpił wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli łącznie spełnione zostały następujące warunki:
 - 1) wywożone towary zostały objęte procedurą wywozu przez wewnętrzny urząd celny przed dniem 1 maja 2004 r.;
 - 2) wywóz z terytorium kraju nastąpił po dniu 30 kwietnia 2004 r.;
 - 3) podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy posiada w swojej dokumentacji dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3 i 11 ustawy.
2. Jeżeli warunki, o których mowa w ust. 1, nie zostały spełnione przed dniem złożenia deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, podatnik wykazuje te czynności jako czynności wykonane na terytorium kraju.

- Spełnienie warunków, o których mowa w ust. 1, w terminie późniejszym niż określony w ust. 1 pkt 3, upoważnia podatnika do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług, w której wykazał te czynności.

§ 41a^{<1>}

- W okresie do dnia 31 grudnia 2004 r. obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do tej części wartości dostawy na terytorium kraju używanych samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, która jest równa cenie nabycia samochodu.
- Przepis ust. 1 ma zastosowanie do podatników, którzy:
 - nie byli użytkownikami samochodów wymienionych w tym przepisie;
 - nabyli je przed dniem 1 maja 2004 r., w celu ich dalszej odsprzedaży, od podmiotów:
 - niebędących podatnikami podatku, albo
 - będących podatnikami podatku, którzy na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym obowiązujących przed dniem 1 maja 2004 r., przy sprzedaży samochodu skorzystali z prawa zwolnienia tej czynności od tego podatku;
 - nie wykażą na fakturze kwoty lub kwot podatku od tej dostawy.

§ 41b^{<1>}

- Zwalnia się od podatku import towarów, w przypadku gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 1 ustawy, lub z terytorium nowych państw członkowskich w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy, na terytorium kraju przed dniem 1 maja 2004 r. i w dniu 1 maja 2004 r. pozostawały w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte procedurą tranzytu lub były czasowo składowane, które to przeznaczenia celne kończą się dopuszczeniem do obrotu tych towarów.
- Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że importer przedstawił organowi celnemu, w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych, zabezpieczenie w wysokości równej kwocie podatku, który nie został uiszczony.
- Warunku, o którym mowa w ust. 2, nie stosuje się, jeżeli importer przedłoży organowi celnemu dokumenty:
 - potwierdzające, iż towary po wykonaniu usług polegających na poddaniu tych towarów procesowi uszlachetnienia zostały niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od dnia wykonania tych usług, wywiezione poza terytorium kraju oraz

- przewozowe, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, oraz
 - potwierdzające przyjęcie przez usługobiorcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.
- Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do importu towarów, w przypadku gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 1 ustawy, lub z terytorium nowych państw członkowskich w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy, na terytorium kraju po dniu 30 kwietnia 2004 r. i zostały dopuszczone do obrotu zgodnie z przepisami celnymi.

§ 41c^{<1>}

- Przy imporcie towarów dopuszczonych do obrotu po dniu 1 maja 2004 r., w przypadku gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 1 ustawy, lub z terytorium nowych państw członkowskich w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy, na terytorium kraju przed dniem 1 maja 2004 r. i w dniu 1 maja 2004 r. pozostawały w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte procedurą tranzytu lub były czasowo składowane, obniżenie kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z dokumentu celnego jest dokonywane według zasad określonych w ustawie, bez względu na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy.
- Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do importu towarów, w przypadku gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 1 ustawy, lub z terytorium nowych państw członkowskich w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy, na terytorium kraju po dniu 30 kwietnia 2004 r. i zostały dopuszczone do obrotu zgodnie z przepisami celnymi.
- Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się, gdy do towarów nie zastosowano zwolnienia od podatku, o którym mowa w § 41b.

§ 41d^{<1>}

Zwalnia się od podatku, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2004 r., dostawę dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, o których mowa w art. 120 ust. 1 ustawy, które zostały nabyte przez podatnika przed dniem 1 maja 2004 r. i których sprzedaż korzystała ze zwolnienia od podatku lub nie podlegała podatkowi przed dniem 1 maja 2004 r.

§ 41e^{<4b>}

- Zwalnia się od podatku import rzeczy osobistego użytku, o których mowa w art. 46 pkt 3 ustawy, w przypadku gdy rzeczy te zostały przywiezione z terytorium Wspólnoty przed rozszerzeniem w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 1 ustawy, lub z terytorium nowych państw członkowskich w rozumieniu art. 170 ust. 1 pkt 2 ustawy, na terytorium kraju przed dniem 1 maja 2004 r. i w dniu 1 maja 2004 r. pozostawały w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, która to procedura kończy się dopuszczeniem do obrotu tych rzeczy na terytorium kraju.
- Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że:
 - w stosunku do rzeczy ma zastosowanie zwolnienie od cła;
 - przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu rzeczy nie zostaną oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, używane, wydzierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie.
- Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do artykułów potrzebnych do wykonywania zawodu lub zajęcia, innych niż przenośne przedmioty sztuki stosowanej lub wywołanej.

§ 41f^{<8>}

- Zwalnia się od podatku, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2007 r., usługi naukowo-badawcze (PKWiU 73), które do dnia 31 grudnia 2005 r. korzystały ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy.
- Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie:
 - w odniesieniu do usług, o których mowa w ust. 1, świadczonych na podstawie umów zawartych przed dniem 19 września 2005 r., bez uwzględniania ich zmian po tym dniu oraz
 - pod warunkiem, że umowa, o której mowa w pkt 1, zostanie zarejestrowana we właściwym dla podatnika urzędzie skarbowym do dnia 31 stycznia 2006 r.

§ 41g^{<11>}

- Ileokroć w § 41g-41j jest mowa o terytorium nowego państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa przystępującego do Wspólnoty Europejskiej na podstawie Traktatu między Królestwem Belgii, Republiką Czeską, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Estońską, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Republiką Wę-

gierską, Republiką Malty, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Portugalską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Bułgarii oraz Rumunią dotyczącego przystąpienia Republiki Bułgarii i Rumunii do Unii Europejskiej, sporządzonego w Luksemburgu dnia 25 kwietnia 2005 r. (Dz. Urz. UE L 157 z 21.06.2005, str. 11).

2. Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1-4 ustawy, jeżeli w wyniku tych czynności nastąpił wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium nowego państwa członkowskiego, jeżeli łącznie spełnione zostały następujące warunki:
 - 1) wywożone towary zostały objęte procedurą wywozu w rozumieniu przepisów celnych przed dniem 1 stycznia 2007 r.;
 - 2) wywóz z terytorium kraju poza terytorium Wspólnoty nastąpił po dniu 31 grudnia 2006 r.;
 - 3) podatnik przed złożeniem deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy posiada w swojej dokumentacji dowody, o których mowa w art. 42 ust. 3 i 11 ustawy.
3. Przez terytorium Wspólnoty, o którym mowa w ust. 2, należy rozumieć terytorium Wspólnoty przed dniem 1 stycznia 2007 r.

§ 41h^{<1>}

Obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do otrzymanej przed dniem 1 stycznia 2007 r. z tytułu dostawy towarów części należności, w szczególności: przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty, jeżeli nie później niż z upływem 6 miesięcy od dnia otrzymania części na-

leżności nastąpił wywóz towaru, w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1-4 ustawy, z terytorium kraju na terytorium nowego państwa członkowskiego, a podatnik posiada dokument potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium nowego państwa członkowskiego.

§ 41i^{<11>}

1. Zwalnia się od podatku import towarów w przypadku, gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium nowego państwa członkowskiego na terytorium kraju przed dniem 1 stycznia 2007 r. i w dniu 1 stycznia 2007 r. pozostawały w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte procedurą tranzytu lub były czasowo składowane, które to przeznaczenia celne kończą się dopuszczeniem do obrotu tych towarów.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że importer przedstawił organowi celnemu, w trybie stosowanym przy zabezpieczeniu należności celnych na podstawie przepisów celnych, zabezpieczenie w wysokości równej kwocie podatku, który nie został uiszczony.
3. Warunku, o którym mowa w ust. 2, nie stosuje się, jeżeli importer przedłoży organowi celnemu dokumenty:
 - 1) potwierdzające, iż towary po wykonaniu usług polegających na poddaniu tych towarów procesowi uszlachetnienia zostały niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 30 dni od dnia wykonania tych usług, wywiezione poza terytorium kraju, oraz
 - 2) przewozowe, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium nowego państwa członkowskiego oraz
 - 3) potwierdzające przyjęcie przez usługobiorcę towaru na terytorium nowego państwa członkowskiego.

4. Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do importu towarów w przypadku, gdy towary te zostały przywiezione w celu poddania ich procesowi uszlachetnienia z terytorium nowego państwa członkowskiego na terytorium kraju po dniu 31 grudnia 2006 r. i zostały dopuszczone do obrotu zgodnie z przepisami celnymi.

§ 41j^{<11>}

1. Zwalnia się od podatku import rzeczy osobistego użytku, o których mowa w art. 46 pkt 3 ustawy, w przypadku gdy rzeczy te zostały przywiezione z terytorium nowego państwa członkowskiego na terytorium kraju przed dniem 1 maja 2004 r. i w dniu 1 stycznia 2007 r. pozostawały w dalszym ciągu na terytorium kraju objęte procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, która to procedura kończy się dopuszczeniem do obrotu tych rzeczy na terytorium kraju.
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się pod warunkiem, że:
 - 1) w stosunku do rzeczy ma zastosowanie zwolnienie od cła;
 - 2) przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu rzeczy nie zostaną oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, używane, wydzierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie.
3. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do artykułów potrzebnych do wykonywania zawodu lub zajęcia, innych niż przenośne przedmioty sztuki stosowanej lub wyzwolonej.

§ 42

Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 maja 2004 r.

Załączniki do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. (poz. 970)

Załącznik nr 1

LISTA TOWARÓW I USŁUG, DLA KTÓRYCH OBNIŻA SIĘ STAWKĘ PODATKU DO WYSOKOŚCI 7%

Poz. 1	Nazwa towaru/usługi 2
	I. Towary będące przedmiotem dostawy lub wewnątrzspółnotowego nabycia
1.	Daktyle, figi, banany, orzechy kokosowe, orzechy brazylijskie, orzechy nerkowca, ananasy, owoce awokado, smaczeliny, mango, guawy (PKWiU 01.13.21), owoce cytrusowe (PKWiU 01.13.22), papaje (PKWiU 01.13.23-00.50), owoce kiwi (PKWiU 01.13.23-00.60) oraz owoce południowe, pozostałe (PKWiU ex 01.13.23-00.90)
2.	Migdały (PKWiU 01.13.24-00.30), kasztany (PKWiU 01.13.24-00.40), pistacje (PKWiU 01.13.24-00.50), orzechy pozostałe, gdzie indziej niewymienione (PKWiU 01.13.24-00.90) oraz orzeszki ziemne
3. ^{<50>}	(uchylona)
3a. ^{<12>}	(uchylona)
	II. Towary przywożone z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju
4.	Orzechy kokosowe, orzechy brazylijskie i orzechy nerkowca, świeże lub suszone, nawet łuskane lub obrane (CN 0801)
5. ^{<12>}	Pozostałe orzechy, świeże lub suszone, nawet łuskane lub obrane (CN 0802), z wyłączeniem: orzechów leszczyny (<i>Corylus</i> spp.) w łupinach i bez łupin (CN 0802 21 00 i 0802 22 00) oraz orzechów włoskich w łupinach i bez łupin (CN 0802 31 00 i 0802 32 00)
6. ^{<12>}	Banany, łącznie z plantanami, świeże (CN 0803 00 11 i 0803 00 19)

1	2
7.	Daktyle, figi, ananasy, awokado, guawa, mango i smaczelina, świeże lub suszone (CN 0804)
8.	Owoce cytrusowe, świeże lub suszone (CN 0805)
9.	Winogrona suszone (CN 0806 20)
10.	Papaje (CN 0807 20 00)
11.	Owoce kiwi (CN 0810 50 00)
12.	Orzeszki ziemne (bez względu na kod CN)
13. ^{<12>}	(uchylona)
14. ^{<12>}	(uchylona)
15. ^{<12>}	(uchylona)
16. ^{<12>}	(uchylona)
	III. Usługi
17.	Usługi badania zwierząt rzeźnych i mięsa, wykonywane przez lekarzy weterynarii
18.	Odpłatność za przewóz podręcznego bagażu, realizowany łącznie z przewozem pasażera przy świadczeniu usług, o których mowa w pozycjach 141, 142 i 144 załącznika nr 3 do ustawy – wyłącznie w zakresie usług transportowych opodatkowanych stawką 7%
19. ^{<12>}	Montaż okien i drzwi przez producenta tych towarów, dokonywany w obiektach budownictwa mieszkaniowego, o których mowa w art. 2 pkt 12 ustawy, lub ich częściach, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz w lokalach mieszkalnych w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 12, a także w obiektach sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w klasie ex 1264 – wyłącznie w budynkach instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych
20. ^{<12>}	(uchylona)
21. ^{<10>}	Usługi w zakresie napraw obuwia i innych artykułów skórzanych (PKWiU 52.71.10-00)
22. ^{<10>}	Usługi w zakresie napraw odzieży i wyrobów włókienniczych użytku domowego (PKWiU 52.74.11-00)
23. ^{<10>}	Usługi w zakresie napraw rowerów (PKWiU 52.74.12-00)
24. ^{<10>}	Usługi fryzjerskie dla kobiet i dziewcząt (PKWiU 93.02.21-00)
25. ^{<10>}	Usługi fryzjerskie dla mężczyzn i chłopców (PKWiU 93.02.22-00)
26. ^{<12>}	Usługi gastronomiczne, z wyłączeniem: – sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, – sprzedaży kawy i herbaty (wraz z dodatkami), napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, a także sprzedaży w stanie nieprzetworzonym innych towarów opodatkowanych stawką 22%
27. ^{<12>}	Usługi związane z podawaniem napojów (PKWiU ex 55.4) oraz usługi stołówkowe i usługi dostarczania posiłków dla odbiorców zewnętrznych (PKWiU ex 55.5), z wyłączeniem: – sprzedaży napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, – sprzedaży kawy i herbaty (wraz z dodatkami), napojów bezalkoholowych gazowanych, wód mineralnych, a także sprzedaży w stanie nieprzetworzonym innych towarów opodatkowanych stawką 22%

Objaśnienia:

ex – dotyczy tylko danego wyrobu/usługi z danego grupowania.

Załącznik nr 2

^{<9>}TOWARY BĘDĄCE PRZEDMIOTEM IMPORTU, PRZEZNACZONE NA ZAOPATRZENIE BARÓW, MES I KANTYN KWATERY ORAZ BARÓW, MES I KANTYN CENTRUM SZKOLENIA SIŁ POŁĄCZONYCH W BYDGOSZCZY ZLOKALIZOWANYCH NA JEGO TERENIE

Lp.	Rodzaj	Kod CN	Ilość
1.	Piwo otrzymywane ze słodu	2203 00	35 000 litrów miesięcznie
2.	Wina i wyroby winiarskie:		
	1) wino ze świeżych winogron włącznie z winami wzmocnionymi	2204	25 000 litrów miesięcznie
	2) wermut i pozostałe wina ze świeżych winogron przyprawione roślinami lub substancjami aromatycznymi	2205	
	3) pozostałe napoje fermentowane (np. jablecznik, moszcz gruszkowy i miód pitny)	2206 00	
3.	Wyroby spirytusowe:		
	1) alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu wynoszącej 80% obj. lub więcej	2207 10 00	10 000 litrów miesięcznie
	2) alkohol etylowy nieskażony o objętościowej mocy alkoholu mniejszej niż 80% obj.; wódki, likiery i pozostałe napoje spirytusowe	2208	
4.	Wyroby tytoniowe:		
	1) cygara, również z obciętymi końcami, cygaretki i papierosy, z tytoniu lub namiastek tytoniu	2402	600 000 sztuk miesięcznie
	2) tytoń do palenia, nawet zawierający namiastki tytoniu w dowolnej proporcji	2403 10	200 kg miesięcznie
5. ^{<9>}	Pozostałe towary w ilościach zapewniających bieżącą działalność barów, mes i kantyn, prowadzonych przez Kwaterę lub Centrum Szkolenia Sił Połączonych w Bydgoszczy zlokalizowanych na jego terenie		

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług

(Dz.U. z dnia 5 kwietnia 2004 r. Nr 55, poz. 539)

ZMIANY:

<*> Dz.U. z 2005 r. Nr 177, poz. 1471

⇒ Dz.U. z 2007 r. Nr 249, poz. 1862

OBJAŚNIENIA:

<*> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 września 2005 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 września 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towa-

rów i usług (Dz.U. z dnia 15 września 2005 r. Nr 177, poz. 1471).

⇒ W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. zmieniającego rozporzą-

dzenie w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 31 grudnia 2007 r. Nr 249, poz. 1862).

Na podstawie art. 98 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535) zarządza się, co następuje:

§ 1

Określa się wzór:

- 1) zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, stanowiący załącznik nr 1 do rozporządzenia;
- 2) potwierdzenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT, stanowiący załącznik nr 2 do rozporządzenia;
- 3) potwierdzenia zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT UE, stanowiący załącznik nr 3 do rozporządzenia;

- 4) zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, stanowiący załącznik nr 4 do rozporządzenia.

§ 2

Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 13 kwietnia 2004 r.

VAT-R

ZGŁOSZENIE REJESTRACYJNE W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

POLTAX		
POLA JASNE WYPEŁNIA PODATNIK, POLA CIEMNE WYPEŁNIA URZĄD SKARBOWY. WYPEŁNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYM DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESZYM KOLOREM		
1. Numer identyfikacji Podatkowej	2. Numer dokumentu	3. Status
VAT-R		
ZGŁOSZENIE REJESTRACYJNE W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG		
Podstawa prawna:	Art. 96 i 97 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą".	
Miejsce siedzenia:	1) Podmioty wykonujące działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ustawy składają zgłoszenie rejestracyjne do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Jeżeli czynności te wykonywane są na terenie objętym zakresem działalności dwóch lub więcej urzędów skarbowych, to osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej zgłoszenie to składają do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na adres siedziby, a osoby fizyczne ze względu na miejsce zamieszkania. 2) Podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ustawy składają zgłoszenia rejestracyjne do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę. 3) Podmioty nieposiadające stałego miejsca zamieszkania lub siedziby albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju składają zgłoszenie rejestracyjne do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.	
A. CEL I MIEJSCE ZŁOŻENIA ZGŁOSZENIA ORAZ INFORMACJA DOTYCZĄCA WŁAŚCIWOŚCI URZĘDU SKARBOWEGO		
4. Cel złożenia zgłoszenia (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. rejestracyjny <input type="checkbox"/> 2. aktualizacja danych		
5. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego adresowane jest zgłoszenie		
6. Organ podatkowy oraz jego adres w państwie, w którym podatnik posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania (wypełniają podatnicy posiadający siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania poza terytorium Polski)		
Poz. 7 i 8 należy wypełnić tylko w przypadku zgłoszenia w celu aktualizacji danych.		
7. Zakres zmiany danych (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. zmiana nie spowodowała zmiany właściwości organu podatkowego <input type="checkbox"/> 2. zmiana spowodowała zmianę właściwości organu podatkowego		
8. Poprzedni urząd skarbowy (należy wypełnić tylko w przypadku zaznaczenia w poz. 7 kwadratu nr 2)		
B. DANE PODATNIKA		
(poszczególne pozycje wypełnia się tylko w przypadku, gdy dotyczą podatnika składającego zgłoszenie)		
* - dotyczy podatnika niebędącego osobą fizyczną ** - dotyczy podatnika będącego osobą fizyczną		
B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE		
9. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat):		
<input type="checkbox"/> 1. podatnik niebędący osobą fizyczną <input type="checkbox"/> 2. osoba fizyczna <input type="checkbox"/> 3. osoba zagraniczna ¹⁾		
10. Nazwa pełna * / Nazwisko, pierwsze imię, drugie imię **		
11. Nazwa skrócona * / Imię ojca, imię matki **		
12. Numer identyfikacyjny REGON * / Numer ewidencyjny PESEL **		13. Data rozpoczęcia działalności * / Data urodzenia ** (dzień - miesiąc - rok)
B.2. ADRES SIEDZIBY* / ADRES ZAMIESZKANIA**		
14. Kraj	15. Województwo	16. Powiat
17. Gmina	18. Ulica	19. Nr domu 20. Nr lokalu
21. Miejscowość	22. Kod pocztowy	23. Poczta
24. Telefon	25. Faks	26. Adres e-mail
B.3. DANE DODATKOWE PODATNIKA BĘDĄCEGO OSOBĄ ZAGRANICZNĄ ¹⁾		
27. Numer (wraz z kodem kraju), pod którym podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej lub innego podatku o podobnym charakterze, w którym podatnik posiada siedzibę, stałe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce zamieszkania (wypełnia się, jeżeli podatnik jest zidentyfikowany dla potrzeb takiego podatku w tym państwie)		

VAT-R₍₁₎1₍₂₎

POLTAX

POLA JASNE WYPELNIŁA PODATNIK, POLA CIEMNE WYPELNIŁ URZĄD SKARBOWY. WYPELNIĆ NA MASZYNE, KOMPUTEROWO LUB RECZNIE, DUŻYM, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM

C. OBOWIĄZEK PODATKOWY W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

C.1. OKOLICZNOŚCI OKREŚLAJĄCE OBOWIĄZEK PODATKOWY ²⁾

<p>28. Ogólne informacje (zaznaczyć właściwe kwadraty):</p> <p><input type="checkbox"/> 1. podatnik nie jest podatnikiem w rozumieniu art.15 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 2. podatnik posiada siedzibę lub miejsce stałego zamieszkania poza terytorium kraju</p> <p><input type="checkbox"/> 3. podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia, o którym mowa w art.113 ust.1 lub 9 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 4. podatnik będzie dokonywał (dokonuje) sprzedaży wyłącznie zwolnionej od podatku od towarów i usług na podstawie art.43 ust.1 pkt 1-2, 4-14 i art.82</p> <p><input type="checkbox"/> 5. podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia, o którym mowa w art.43 ust.1 pkt 3 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 6. podatnik rezygnuje (zrezygnował) ze zwolnienia, o którym mowa w art.113 ust.1 lub 9 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 7. podatnik rezygnuje (zrezygnował) ze zwolnienia, o którym mowa w art.43 ust.1 pkt 3 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 8. podatnik traci (utracił) zwolnienia, o którym mowa w art.113 ust.1 lub 9 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 9. podatnik będzie dokonywał (dokonuje) sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, zgodnie z art.24 ust.4 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 10. podatnik rezygnuje (zrezygnował) z opodatkowania sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, zgodnie z art.24 ust.7 ustawy</p>	<p>29. Data (należy podać dzień - miesiąc - rok), od której podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia lub od której traci prawo do zwolnienia lub rezygnuje z tego prawa</p> <p>_____ / _____ / _____</p>
<p>30. Obowiązek podatkowy u małych podatników (zaznaczyć właściwy kwadrat):</p> <p><input type="checkbox"/> 1. podmiot wybiera (wybrał) metodę kasową</p> <p><input type="checkbox"/> 2. podatnik traci (utracił) prawo do rozliczenia się metodą kasową</p> <p><input type="checkbox"/> 3. podatnik rezygnuje (zrezygnował) z metody kasowej</p>	<p>31. Kwartał, miesiąc/rok (należy podać kwartał/rok początku stosowania metody kasowej lub miesiąc/rok utraty lub rezygnacji przez podatnika z jej stosowania) - wypełnić tylko w przypadku, gdy podatnik wybiera metodę kasową, traci prawo do jej stosowania lub rezygnuje z tego prawa</p> <p>_____ / _____ / _____</p>
<p>32. Deklaracje kwartalne (zaznaczyć właściwy kwadrat):</p> <p><input type="checkbox"/> 1. podatnik wybiera (wybrał) możliwość rozliczenia się za okresy kwartalne</p> <p><input type="checkbox"/> 2. podatnik traci (utracił) prawo do składania deklaracji za okresy kwartalne</p> <p><input type="checkbox"/> 3. podatnik rezygnuje (zrezygnował) ze składania deklaracji za okresy kwartalne</p>	<p>33. Kwartał/rok (należy podać kwartał/rok ostatnio złożonej deklaracji kwartalnej) - wypełnić tylko w przypadku, gdy podatnik traci prawo lub rezygnuje z prawa do stosowania metody kasowej</p> <p>_____ / _____ / _____</p>
<p>34. Szczegółne procedury (zaznaczyć właściwy kwadrat):</p> <p><input type="checkbox"/> 1. podatnik zgodnie z art.114 ust.1 ustawy wybiera (wybrał) opodatkowanie w formie ryczałtu usług telekomunikacyjnych</p> <p><input type="checkbox"/> 2. podatnik zgodnie z art.114 ust.4 ustawy rezygnuje (zrezygnował) z opodatkowania w formie ryczałtu usług telekomunikacyjnych</p> <p><input type="checkbox"/> 3. podatnik będzie korzystał (korzysta) ze zwolnienia, o którym mowa w art.122 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 4. podatnik rezygnuje (zrezygnował) ze zwolnienia, zgodnie z art.123 ustawy</p>	<p>35. Miesiąc/rok (należy podać miesiąc/rok wyboru lub rezygnacji z opodatkowania w formie ryczałtu) - wypełnić tylko w przypadku, gdy podatnik wybiera lub rezygnuje z opodatkowania w formie ryczałtu</p> <p>_____ / _____ / _____</p>

C.2. INFORMACJE DOTYCZĄCE SKŁADANIA DEKLARACJI ²⁾

<p>36. Podatnik będzie składał deklaracje (zaznaczyć właściwy kwadrat):</p> <p><input type="checkbox"/> 1. VAT-7</p> <p><input type="checkbox"/> 2. VAT-7K, w przypadkach, o których mowa w art.99 ust.2 i 3 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 3. VAT-8, w zakresie dokonywanych nabyć zgodnie z art.99 ust.8 ustawy</p> <p><input type="checkbox"/> 4. VAT-12, w przypadkach, o których mowa w art.114 ust.3 ustawy</p>	<p>37. Kwartał, miesiąc/rok (należy podać kwartał/rok lub miesiąc/rok, za który podatnik złoży pierwszą deklarację)</p> <p>_____ / _____ / _____</p>
---	--

C.3. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKU

38. Do niniejszego zgłoszenia dołączono VAT-R/UE (należy zaznaczyć właściwy kwadrat):

1. tak 2. nie

D. OŚWIADCZENIE I PODPIS PODATNIKA LUB OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA

Oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

39. Imię	40. Nazwisko	41. Telefon kontaktowy
42. Adres e-mail	43. Data wypełnienia (dzień - miesiąc - rok)	44. Podpis (i pieczęć) podatnika lub osoby reprezentującej podatnika

E. ADNOTACJE URZĘDU SKARBOWEGO

45. Uwagi urzędu skarbowego	
46. Identyfikator przyjmującego formularz	47. Podpis przyjmującego formularz

¹⁾ Przez osobę zagraniczną należy rozumieć podatnika nieposiadającego na terytorium kraju siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania.

²⁾ W części C.1 i C.2 należy zaznaczyć właściwe dla podatnika kwadraty, również w przypadku aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego.

VAT-R₍₇₎ 2₀

VAT-R/UE

INFORMACJA DOTYCZĄCA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W ZAKRESIE TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH

POLTAX WYPEŁNIA PODATEK. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYM, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM

1. Numer Identyfikacji Podatkowej podatnika

VAT-R/UE

INFORMACJA DOTYCZĄCA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO
W ZAKRESIE TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCHZałącznik do zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R.
Informacje składają podatnicy, o których mowa w art.97 ust.1, 2 i 3 ustawy.

A. DANE PODATNIKA

* - dotyczy podatnika niebędącego osobą fizyczną

** - dotyczy podatnika będącego osobą fizyczną

A.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

2. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat):

1. podatnik niebędący osobą fizyczną

2. osoba fizyczna

3. Nazwa pełna * / Nazwisko, pierwsze imię, data urodzenia **

B. INFORMACJE DOTYCZĄCE WYKONYWANIA TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWYCH

4. Rejestracja podatników VAT UE (zaznaczyć właściwe kwadraty również w przypadku aktualizacji zgłoszenia):

1. podatnik podlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT czynny będzie dokonywał / dokonuje ¹⁾ wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów2. podatnik podlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT czynny będzie dokonywał / dokonuje ¹⁾ wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów3. podatnik niepodlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT czynny lub osoba prawna niebędąca podatnikiem w rozumieniu art.15 ustawy będzie dokonywał / dokonuje ¹⁾ wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów4. podatnik podlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT czynny będzie nabywał / nabywa ¹⁾ usługi, o których mowa w art.28 ust.3, 4, 6 i 7 ustawy

5. Przewidywana data rozpoczęcia dokonywania czynności wymienionych w poz.4 (dzień - miesiąc - rok)

6. Informacje o zakończeniu dokonywania transakcji wewnątrzwspólnotowych (zaznaczyć właściwe kwadraty):

1. podatnik zaprzestął dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw

2. podatnik zaprzestął dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

3. podatnik zaprzestął nabywania usług, o których mowa w art.28 ust.3, 4, 6 i 7 ustawy

4. podatnik niepodlegający obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT czynny lub osoba prawna niebędąca podatnikiem w rozumieniu art.15 ustawy rezygnuje z opodatkowania zgodnie z art.10 ust.8 ustawy

7. Data dokonania ostatniej czynności, o której mowa w poz.6 (dzień - miesiąc - rok) - wypełnia się tylko, gdy w poz.4 nie zaznaczono żadnego kwadratu

8. Podatnik złożył u naczelnika urzędu skarbowego kaucję, zgodnie z art.97 ust.7 ustawy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

1. tak

2. nie

¹⁾ Niepotrzebne skreślić.

VAT-5
 POTWIERDZENIE ZAREJESTROWANIA PODMIOTU JAKO PODATNIKA VAT

POLTAX

(niepewność i data)

VAT-5

POTWIERDZENIE ZAREJESTROWANIA PODMIOTU
 JAKO PODATNIKA VAT

Na podstawie art.96 ust.4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535) naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zarejestrowanie podatnika o nazwie:

o Numerze Identyfikacji Podatkowej

--

jako:

PODATNIKA VAT CZYNNEGO / PODATNIKA VAT
 ZWOLNIONEGO *)

(podpis z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego)

Podatnik ma obowiązek posługiwania się Numerem Identyfikacji Podatkowej na zasadach określonych w art.96 ust.11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

*) Niepotrzebne skreślić.

Nadawca:	Adresat:
----------	----------

VAT-5UE
 POTWIERDZENIE ZAREJESTROWANIA PODMIOTU JAKO PODATNIKA VAT UE

POLTAX

(niepewność i data)

VAT-5UE

POTWIERDZENIE ZAREJESTROWANIA PODMIOTU
 JAKO PODATNIKA VAT UE

Na podstawie art.97 ust.9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz.535) naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zarejestrowanie z dniem podatnika o nazwie:

o Numerze Identyfikacji Podatkowej

PL

jako PODATNIKA VAT UE

(podpis z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego)

Podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT UE ma obowiązek posługiwania się przy dokonywaniu wewnątrzwspólnotowych nabyć lub dostaw, a także przy nabywaniu usług, o których mowa w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Numerem Identyfikacji Podatkowej poprzedzonym kodem PL zgodnie z art. 97 ust.10 i 11 tej ustawy.

Nadawca:	Adresat:
----------	----------

VAT-Z
ZGŁOSZENIE O ZAPRZESTANIU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU
PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG

POLTAX POLA JASNE WYPEŁNIA PODATNIK, POLA CIEMNE WYPEŁNIA URZĄD SKARBOWY. WYPEŁNIAĆ NA MASZYNE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYM DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

1. Numer identyfikacji Podatkowej	2. Numer dokumentu	3. Status
-----------------------------------	--------------------	-----------

VAT-Z

ZGŁOSZENIE O ZAPRZESTANIU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI
PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG

Podstawa prawna:	Art.96 ust.6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535), zwanej dalej "ustawą".
Miejsce składania:	Zgłoszenie składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika w ostatnim dniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

A. MIEJSCE SKŁADANIA ZGŁOSZENIA

4. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego adresowane jest zgłoszenie

B. DANE PODATNIKA
 * - dotyczy podatnika niebędącego osobą fizyczną ** - dotyczy podatnika będącego osobą fizyczną

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE * / DANE PERSONALNE **

5. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat):	
<input type="checkbox"/> 1. podatnik niebędący osobą fizyczną	<input type="checkbox"/> 2. osoba fizyczna
6. Nazwa pełna * / Nazwisko, pierwsze imię, data urodzenia **	

B.2. ADRES SIEDZIBY * / ADRES ZAMIESZKANIA **

7. Kraj	8. Województwo	9. Powiat
10. Gmina	11. Ulica	12. Nr domu 13. Nr lokalu
14. Miejscowość	15. Kod pocztowy	16. Poczta
17. Telefon	18. Fax	19. Adres e-mail

C. ZGŁOSZENIE O ZAPRZESTANIU WYKONYWANIA CZYNNOŚCI PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG

20. Data zaprzestania wykonywania czynności (dzień - miesiąc - rok)
21. Przyczyna zaprzestania wykonywania czynności (zaznaczyć właściwy kwadrat):
<input type="checkbox"/> 1. likwidacja <input type="checkbox"/> 2. upadłość <input type="checkbox"/> 3. śmierć podatnika <input type="checkbox"/> 4. inna
22. Urząd skarbowy, w którym złożono ostatnią deklarację podatkową dla podatku od towarów i usług
23. Kwartał, miesiąc/rok, za który podatnik złożył (złożył) ostatnią deklarację podatkową

D. OŚWIADCZENIE I PODPIS PODATNIKA LUB OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA
 Oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

24. Imię	25. Nazwisko
26. Data wypełnienia zgłoszenia (dzień - miesiąc - rok)	27. Podpis (i pieczęć) podatnika lub osoby reprezentującej podatnika

E. ADNOTACJE URZĘDU SKARBOWEGO

28. Uwagi urzędu skarbowego	
29. Identyfikator przyjmującego formularz	30. Podpis przyjmującego formularz

VAT-Z (4)	1/1
------------------	-----

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług

(Dz.U. z dnia 31 maja 2005 r. Nr 95, poz. 798)

UWAGI:

◀ Dz.U. z 2005 r. Nr 102, poz. 860

↔ Dz.U. z 2007 r. Nr 235, poz. 1735

OBJAŚNIENIA:

- ◀ W brzmieniu obowiązującym od dnia 10 czerwca 2005 r. na mocy obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 9 czerwca 2005 r. o sprostowaniu błędów (Dz.U. z dnia 10 czerwca 2005 r. Nr 102, poz. 860).
- ↔ Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r. (sygn. akt U 6/06, Dz.U. z dnia 11 grudnia 2007 r. Nr 235, poz. 1735) § 16 ust. 4 zdanie drugie Rozporządzenia Ministra Finansów

z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798) w zakresie, w jakim, w przypadku wystawienia faktury korygującej, uzależnia prawo do obniżenia kwoty

podatku należnego od posiadania potwierdzenia odbioru tej faktury, jest niezgodny z art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 35 ze zm.) oraz z art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej; wymieniony przepis **traci moc obowiązującą z dniem 19 grudnia 2008 r.**

Na podstawie art. 87 ust. 11 pkt 3, art. 93 ust. 5, art. 106 ust. 8 pkt 1, art. 113 ust. 14 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 oraz z 2005 r. Nr 14, poz. 113 i Nr 90, poz. 756) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1

Rozporządzenie określa:

- 1) przypadki, warunki i terminy zwrotu podatku podatnikom określonym w art. 16 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „ustawą”;
- 2) szczegółowy sposób dokumentowania i tryb wypłaty zaliczki otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży opodatkowanej oraz przypadki zwrotu tej zaliczki wraz z oprocentowaniem;
- 3) szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania;
- 4) listę towarów i usług, o których mowa w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. a i pkt 2 ustawy.

§ 2

Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

- 1) podatku – rozumie się przez to podatek od towarów i usług;

- 2) podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług;
- 3) zarejestrowanym podatniku – rozumie się przez to podatnika zarejestrowanego na podstawie art. 96, art. 97 lub art. 157 ustawy;
- 4) podmiotach – rozumie się przez to osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne;
- 5) numerze identyfikacji podatkowej – rozumie się przez to numer, o którym mowa w przepisach o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników;
- 6) sprzedawcy – rozumie się przez to podatnika, o którym mowa w art. 15 i 16 ustawy.

Rozdział 2

Przypadki, warunki i terminy zwrotu podatku niektórym podatnikom dokonującym wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu

§ 3

1. Podatnikowi, o którym mowa w art. 16 ustawy, w przypadku dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu, przysługuje zwrot zapłaconego podatku naliczonego, do wysokości kwoty stanowiącej równowartość 22% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższej jednak niż

kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub w dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka na terytorium kraju.

2. Zwrot kwoty podatku, o którym mowa w ust. 1, następuje na wniosek podatnika zawarty w deklaracji podatkowej złożonej zgodnie z art. 99 ust. 11 ustawy.
3. Do deklaracji podatkowej, o której mowa w ust. 2, dołącza się:
 - 1) dokumenty potwierdzające wywóz nowego środka transportu z terytorium kraju i dostarczenie tego środka do nabywcy na terytorium innego, niż terytorium kraju, państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej;
 - 2) dokument, z którego wynika kwota podatku naliczonego, o którym mowa w ust. 1.
4. Po rozpatrzeniu wniosku o zwrot kwoty podatku dokumenty, o których mowa w ust. 3, podlegają ostemplowaniu pieczęcią urzędu skarbowego oraz przedziurkowaniu, w celu uniknięcia ponownego ich użycia.
5. Zwrot kwoty podatku, o którym mowa w ust. 1, następuje na rachunek bankowy podatnika w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej wraz z dokumentami, o których mowa w ust. 3. Przepisy dotyczące przedłużenia terminu zwrotu kwoty podatku określone w ustawie stosuje się odpowiednio.

6. Po dokonaniu zwrotu kwoty podatku urząd skarbowy zwraca osteplowane oraz przedziurkowane dokumenty podatnikowi.

Rozdział 3

Szczegółowy sposób dokumentowania i tryb wypłaty zaliczki otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży opodatkowanej lub czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy w przypadku nabycia towarów lub usług, o których mowa w art. 87 ust. 3 ustawy, oraz przypadki zwrotu tej zaliczki wraz z oprocentowaniem

§ 4

Podmiot występujący o zwrot kwoty podatku naliczonego w formie zaliczki obowiązany jest posiadać:

- 1) oryginały faktur (faktur korygujących) oraz w przypadku importu towarów dokumenty celne – potwierdzające, że łączna wartość nabytych towarów bez podatku naliczonego jest nie mniejsza niż określona w art. 93 ust. 2 pkt 2 ustawy;
- 2) dokumenty potwierdzające uregulowanie należności za nabyte towary i usługi objęte zwrotem kwoty podatku naliczonego w formie zaliczki, a w przypadku importu towarów potwierdzające zapłatę podatku należnego od tego importu, w tym:
 - a) dokumenty bankowe potwierdzające dokonanie przelewu lub innego rodzaju płatności,
 - b) oświadczenia sprzedawcy o przyjęciu zapłaty gotówką zgodnie z odrębnymi przepisami lub uregulowaniu należności w innej formie, jeżeli zapłata lub uregulowanie należności nie nastąpiło za pośrednictwem banku.

§ 5

Wniosek łącznie z oświadczeniem, o których mowa w art. 93 ust. 2 ustawy, należy złożyć wraz z deklaracją podatkową, nie wcześniej niż za okres rozliczeniowy, w którym spełnione zostały wszystkie warunki, o których mowa w art. 93 ust. 2 pkt 1-3 ustawy, uprawniające do zwrotu kwoty podatku naliczonego w formie zaliczki.

§ 6

Zaliczka wypłacana jest na rachunek bankowy wskazany przez podatnika w zgłoszeniu identyfikacyjnym (aktualizacyjnym) NIP-1 lub NIP-2.

§ 7

1. Podmiot jest obowiązany do zwrotu otrzymanej zaliczki wraz z odsetkami i jednocześnie powiadomienia o tym naczelnika urzędu skarbowego, jeżeli:

- 1) nie spełni warunków wynikających ze złożonego oświadczenia, o którym mowa w art. 93 ust. 2 pkt 4 ustawy;
- 2) przed rozpoczęciem wykonywania czynności opodatkowanych, o których mowa w art. 93 ust. 2 pkt 1 ustawy:
 - a) nabyte towary lub usługi objęte zwrotem podatku naliczonego w formie zaliczki zostały wykorzystane do czynności lub były przedmiotem czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego,
 - b) otwarto likwidację, ogłoszono upadłość lub zakończono działalność,
 - c) dokonano zbycia przedsiębiorstwa.
2. Podmiot dokonuje zwrotu zaliczki wraz z odsetkami, naliczonymi od dnia otrzymania poszczególnych rat zaliczki, w terminie 15 dni od końca miesiąca, w którym zaistniała przynajmniej jedna z okoliczności uzasadniających zwrot otrzymanej zaliczki.
3. Do odsetek, o których mowa w ust. 2, stosuje się przepisy dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Rozdział 4

Szczegółowe zasady wystawiania faktur, dane, które powinny zawierać, oraz sposób i okres ich przechowywania

§ 8

1. Zarejestrowani podatnicy jako podatnicy VAT czynni, posiadający numer identyfikacji podatkowej, wystawiają faktury oznaczone wyrazami „FAKTURA VAT”.
2. Podatnicy, o których mowa w art. 16 ustawy, są również obowiązani wystawiać faktury oznaczone wyrazami „FAKTURA VAT” przy dokonywaniu wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu.

§ 9

1. Faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna zawierać co najmniej:
 - 1) imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy;
 - 2) numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 10 i 11;
 - 3) dzień, miesiąc i rok albo miesiąc i rok dokonania sprzedaży oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury oznaczonej jako „FAKTURA VAT”; podatnik może podać na fakturze miesiąc i rok dokonania sprzedaży w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym;
 - 4) nazwę towaru lub usługi;
 - 5) jednostkę miary i ilość sprzedanych towarów lub rodzaj wykonanych usług;
 - 6) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);

- 7) wartość towarów lub wykonanych usług, których dotyczy sprzedaż, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
 - 8) stawki podatku;
 - 9) sumę wartości sprzedaży netto towarów lub wykonanych usług z podziałem na poszczególne stawki podatku i zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu;
 - 10) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto towarów (usług), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
 - 11) wartość sprzedaży towarów lub wykonanych usług wraz z kwotą podatku (wartość sprzedaży brutto), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku lub zwolnionych od podatku, lub niepodlegających opodatkowaniu;
 - 12) kwotę należności ogółem wraz z należnym podatkiem, wyrażoną cyframi i słownie.
2. W fakturach wystawianych przez małych podatników, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy:
 - 1) w miejsce oznaczenia „FAKTURA VAT” stosuje się oznaczenie „FAKTURA VAT-MP”;
 - 2) dodatkowo zawiera się termin płatności należności określonej w fakturze.
 3. Sprzedawca może określić w fakturze również kwoty podatku dotyczące wartości sprzedaży poszczególnych towarów i usług wykazanych w tej fakturze; w tym przypadku łączna kwota podatku może być ustalona w wyniku podsumowania jednostkowych kwot podatku.
 4. Wyszczególnienie w fakturze kwot podatku nie jest wymagane, jeżeli sprzedaż jest opodatkowana, a wartość sprzedaży wraz z podatkiem jest niższa od:
 - 1) 6,18 zł – w przypadku towarów i usług opodatkowanych stawką 3%;
 - 2) 6,42 zł – w przypadku towarów i usług opodatkowanych stawką 7%;
 - 3) 7,32 zł – w przypadku towarów i usług opodatkowanych stawką 22%.
 5. Faktury dokumentujące sprzedaż paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu, wlewanych do baku samochodu i innych pojazdów samochodowych, powinny zawierać numer rejestracyjny tego samochodu.
 6. Kwoty podatku wykazuje się w złotych bez względu na to, w jakiej walucie określona jest kwota należności w fakturze. Kwoty wykazywane w fakturze zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki 0,5 grosza i wyższe zaokrągla się do 1 grosza.
 7. W przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług objętych stawką podatku niższą od określonej w art. 41 ust. 1 ustawy

- oraz dostawę towarów i świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy, dane określone w ust. 1 pkt 4 obejmują również symbol towaru lub usługi, określony w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, chyba że ustawa lub przepisy wykonawcze do ustawy nie powołują tego symbolu. W tym przypadku należy podać przepis, na podstawie którego podatek stosuje zwolnienie lub obniżoną stawkę podatku.
8. W fakturach dokumentujących świadczenie usług turystyki, o których mowa w art. 119 ustawy, oraz czynności, których podstawą opodatkowania jest marża, zgodnie z art. 120 ustawy:
- 1) w miejsce oznaczenia „FAKTURA VAT” stosuje się oznaczenie „FAKTURA VAT marża”;
 - 2) zawiera się dane określone w ust. 1 pkt 1-5 i 12.
9. W przypadku, o którym mowa w art. 119 ust. 7 i 8 ustawy, jeżeli nabywcą usługi turystyki jest podatnik, w wystawionej fakturze oprócz kwoty należności ogółem wraz z należnym podatkiem wykazuje się odrębnie tę część kwoty należności, do której ma zastosowanie stawka 0%.
10. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów faktura stwierdzająca tę dostawę powinna zawierać numer podatnika dokonującego dostawy, o którym mowa w art. 97 ust. 10 ustawy, oraz właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.
11. Przepisu ust. 10 nie stosuje się:
- 1) w przypadku, o którym mowa w § 8 ust. 2 – w zakresie numeru identyfikacji podatkowej podatnika dokonującego dostawy;
 - 2) w przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 2 pkt 3 i 4 ustawy – w zakresie numeru, pod którym jest zidentyfikowany nabywca dla potrzeb podatku od wartości dodanej.
12. W przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu, faktura stwierdzająca dokonanie dostawy powinna dodatkowo zawierać moment (datę) dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:
- 1) przebieg pojazdu – w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a ustawy;
 - 2) ilość godzin roboczych używania nowego środka transportu – w przypadku pojazdów wodnych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b ustawy;
 - 3) ilość godzin roboczych używania nowego środka transportu – w przypadku
- ku statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c ustawy.
13. W wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedurze uproszczonej) faktura wystawiana przez drugiego w kolejności podatnika, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c ustawy, powinna zawierać dodatkowo dane określone w art. 136 ustawy.
14. Na żądanie nabywcy podatek podatku akcyzowego, który nie został zwolniony z obowiązku w tym podatku, jest obowiązany określić w fakturze kwotę podatku akcyzowego, zawartą w wartości towarów wykazanych w tej fakturze.
15. Faktury wystawiane przez podatników posiadających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, świadczących usługi określone w art. 27 ust. 3 lub w art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 ustawy, dla których w każdym przypadku podatnikiem jest usługobiorca, zamiast danych dotyczących stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem zawierają adnotację, iż podatek rozlicza nabywca.

§ 10

1. Nabywcy towarów i usług od podatnika, o którym mowa w § 8 ust. 1, mogą wystawiać faktury stwierdzające dokonanie dostawy towarów lub świadczenia usług oznaczone jako „FAKTURA VAT”, w tym również faktury, o których mowa w § 14, w przypadku łącznego spełnienia następujących warunków:
 - 1) nabywca towarów lub usług:
 - a) jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym,
 - b) ma zawartą z dokonującym dostawy towarów lub świadczącym usługi umowę odpowiadającą warunkom wymienionym w ust. 2, upoważniającą do wystawiania faktur, faktur korygujących i duplikatów – w imieniu i na rachunek dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy;
 - 2) naczelnikom urzędów skarbowych właściwych dla obu stron umowy wymienionej w pkt 1 lit. b zostanie w terminie 10 dni od dnia jej zawarcia dostarczona pisemna informacja o zawarciu takiej umowy, zawierająca w szczególności:
 - a) dane dotyczące dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi oraz nabywcy,
 - b) datę zawarcia umowy,
 - c) okres obowiązywania umowy.
2. Umowa, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b, powinna zawierać w szczególności:
 - 1) postanowienia, iż podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi:
 - a) upoważnia nabywcę do wystawiania faktur, faktur korygujących i duplikatów, w jego imieniu i na jego rachunek,
 - b) nie będzie wystawiał faktur na rzecz nabywcy w okresie obowiązywania umowy,
 - c) poinformuje nabywcę w trybie natychmiastowym w przypadku wykreślenia go z rejestru jako podatnika VAT czynnego lub o zbyciu przedsiębiorstwa;
 - 2) postanowienia, iż podatnik dokonujący nabycia towarów lub usług:
 - a) będzie wystawiał faktury, faktury korygujące i duplikaty zgodnie z obowiązującymi przepisami,
 - b) będzie przedstawiał drugiej stronie umowy oryginał i kopię faktury do jej akceptacji w formie podpisu, z tym że termin przedstawienia do akceptacji oryginału faktury ma tak być określony w umowie, aby było możliwe dokonanie terminowego rozliczenia podatku przez dokonującego dostawę towarów lub świadczącego usługi; kopia faktury pozostaje u dokonującego dostawę towarów lub świadczącego usługi,
 - c) poinformuje drugą stronę w trybie natychmiastowym w przypadku wykreślenia go z rejestru jako podatnika VAT czynnego lub o zbyciu przedsiębiorstwa;
 - 3) określenie terminu jej obowiązywania, z tym że termin ten nie może być dłuższy niż jeden rok.
3. Faktura wystawiana na zasadach określonych w ust. 1 i 2 powinna dodatkowo zawierać informację, kto był wystawcą faktury i że wystawił ją w imieniu i na rachunek podatnika wymienionego w fakturze jako sprzedawca.
4. Przepisy ust. 1 pkt 1 lit. b, ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio do faktur stwierdzających dokonanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeżeli:
 - 1) nabywcą towarów jest podatnik podatku od wartości dodanej zidentyfikowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
 - 2) dokonującym wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jest podatnik, który zgłosił zamiar dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów i został zarejestrowany jako podatnik VAT UE, zgodnie z art. 97 ustawy;
 - 3) dokonujący wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów dostarczył właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 10 dni od dnia zawarcia umowy pisemną informację, o której mowa w ust. 1 pkt 2.

§ 11

1. Faktury wystawiane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych mogą nie zawierać danych dotyczących nabywcy, określonych w § 9 ust. 1 pkt 2.
2. Faktury wystawiane:
 - 1) nabywcom eksportowanych towarów,
 - 2) uprawnionym przedstawicielstwom dyplomatycznym i urzędom konsularnym oraz członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych,
 - 3) nabywcom, na których rzecz dokonywana jest sprzedaż: energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy
 - mogą nie zawierać danych określonych w § 9 ust. 1 pkt 2, dotyczących nabywcy.
3. W przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do kopii faktury podatnik obowiązany jest dołączyć paragon dokumentujący tę sprzedaż.
4. Przepis ust. 3 nie dotyczy sprzedaży dokumentowanej fakturą emitowaną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadkach gdy wartość sprzedaży i kwota podatku należnego zostały zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy.
5. Faktury wystawiane przez operatorów telekomunikacyjnych na rzecz ich abonentów z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych mogą zawierać w wyodrębnionej części dane, o których mowa w § 9, z uwzględnieniem przepisów § 13-18 i 21-23, dotyczące usług świadczonych przez innych operatorów na rzecz tych abonentów, pod warunkiem że z zawartych umów między tymi operatorami wynika taki sposób ich dokumentowania.

§ 12

1. W przypadku gdy podatnik jest obowiązany do stosowania cen urzędowych zawierających podatek, w fakturze stwierdzającej dokonanie sprzedaży:
 - 1) jako cenę jednostkową wykazuje się cenę wraz z kwotą podatku (cenę brutto), a zamiast wartości sprzedaży netto wykazuje się wartość sprzedaży brutto;
 - 2) kwota podatku jest obliczana według następującego wzoru:

$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

- KP – oznacza kwotę podatku z podziałem na poszczególne stawki podatku, przy czym wielkość wynikająca z wzoru zaokrągla się według zasad określonych w § 9 ust. 6,
- WB – oznacza sumę wartości sprzedaży brutto z podziałem na poszczególne stawki podatku,
- SP – oznacza stawkę podatku;
- 3) sumę wartości sprzedaży netto stanowi różnica między wartością sprzedaży brutto a kwotą podatku, z podziałem na poszczególne stawki podatku.
2. Przepis ust. 1 może być stosowany również w przypadku, gdy sprzedawca stosuje jako ceny sprzedaży umowne ceny brutto.

§ 13

1. Fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem § 14 i 15.
2. W przypadku gdy podatnik określa w fakturze, zgodnie z § 9 ust. 1 pkt 3, wyłącznie miesiąc i rok dokonania sprzedaży, fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od zakończenia miesiąca, w którym dokonano sprzedaży.

§ 14

1. Jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część lub całość należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, fakturę wystawia się nie później niż siódmego dnia od dnia, w którym otrzymano część lub całość należności od nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 2.
2. Fakturę wystawia się również nie później niż siódmego dnia od dnia, w którym pobrano przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi każdą kolejną część należności (zaliczkę, przedpłatę, zadek lub ratę).
3. Faktura stwierdzająca pobranie części lub całości należności przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi powinna zawierać co najmniej:
 - 1) imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy;
 - 2) numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy;
 - 3) datę wystawienia i numer kolejny faktury oznaczonej jako „FAKTURA VAT” lub „FAKTURA VAT-MP”, kwotę otrzymanej części lub całości należności brutto, a w przypadku określonym w ust. 2 – również daty i numery poprzednich faktur oraz sumę kwot pobranych wcześniej części należności brutto;
 - 4) stawkę podatku;
 - 5) kwotę podatku, wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

- KP – oznacza kwotę podatku,
- ZB – oznacza kwotę pobranej części lub całości należności brutto,
- SP – oznacza stawkę podatku;
- 6) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę towaru lub usługi, cenę netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług netto, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość brutto zamówienia lub umowy;
 - 7) datę otrzymania części lub całości należności (przedpłaty, zaliczki, zadatku, raty), o której mowa w ust. 1 i 2, jeśli nie pokrywa się ona z datą wystawienia faktury.
4. Jeżeli faktury, o których mowa w ust. 1 i 2, nie obejmują całej ceny brutto, sprzedawca po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi wystawia fakturę na zasadach określonych w § 9 i 11-13, z tym że sumę wartości towarów (usług) pomniejsza się o wartość otrzymanych części należności, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących pobranie części należności; taka faktura powinna zawierać również numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.
 5. Jeżeli faktury, o których mowa w ust. 1 i 2, obejmują całą cenę brutto towaru lub usługi, sprzedawca po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi nie wystawia faktury w terminie określonym w § 13.
 6. Przepisy § 9 ust. 6 i 7 oraz § 11 stosuje się odpowiednio do faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.

§ 15

1. W przypadkach określonych w art. 19 ust. 10 i ust. 13 pkt 1-5 i 7-11 ustawy, fakturę wystawia się nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego.
2. Faktury, o których mowa w ust. 1, nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed powstaniem obowiązku podatkowego, z zastrzeżeniem ust. 3.
3. Przepis ust. 2 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostaw energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

§ 16

1. W przypadku gdy po wystawieniu faktury udzielono rabatów określonych w art. 29 ust. 4 ustawy, podatnik udzielający rabatu wystawia fakturę korygującą.

2. Faktura korygująca powinna zawierać co najmniej:
 - 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
 - 2) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) określone w § 9 ust. 1 pkt 1-3,
 - b) nazwę towaru lub usługi objętych rabatem;
 - 3) kwotę i rodzaj udzielonego rabatu;
 - 4) kwotę zmniejszenia podatku należnego.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
 - 1) zwrotu sprzedawcy towarów oraz zwrotu nabywcy kwot nienależnych, o których mowa w art. 29 ust. 4 ustawy;
 - 2) zwrotu nabywcy zaliczek, przedpłat, zadatków lub rat, podlegających opodatkowaniu.
4. Sprzedawca jest obowiązany posiadać potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę; nie dotyczy to eksportu towarów, przypadków określonych w § 11 ust. 2 pkt 3, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy towarów, dla której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej stanowi podstawę do obniżenia kwoty podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym sprzedawca otrzymał to potwierdzenie, a w przypadku podatników, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy – w rozliczeniu za kwartał, w którym to potwierdzenie otrzymali, z uwzględnieniem zasad, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy.
5. Nabywca otrzymujący fakturę korygującą jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym tę fakturę otrzymał, a w przypadku nabywców, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy – w rozliczeniu za kwartał, w którym tę fakturę otrzymali.
6. Przepisy § 9 ust. 5-7 i § 11 stosuje się odpowiednio do faktur korygujących.
7. Faktury korygujące powinny zawierać wyraz „KOREKTA” albo wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA”.

§ 17

1. Fakturę korygującą wystawia się również, gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.
2. Faktura korygująca dotycząca podwyższenia ceny powinna zawierać co najmniej:
 - 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
 - 2) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) określone w § 9 ust. 1 pkt 1-3,
 - b) nazwę towaru lub usługi objętych podwyżką ceny;
 - 3) kwotę podwyższenia ceny bez podatku;
 - 4) kwotę podwyższenia podatku należnego.
3. Faktura korygująca wystawiana w przypadku pomyłek, o których mowa w ust. 1, zawiera dane określone w ust. 2 pkt 1 i pkt 2 lit. a, kwoty podane w omyłkowej wysokości oraz kwoty w wysokości prawidłowej.
4. Nabywca otrzymujący fakturę korygującą:
 - 1) jest uprawniony do podwyższenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę otrzymał, a w przypadku nabywców, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy, w rozliczeniu za kwartał, w którym fakturę otrzymali – jeżeli ujęcie jej w rozliczeniu spowoduje zwiększenie podatku naliczonego, z uwzględnieniem zasad, o których mowa w art. 21 ust. 1 ustawy;
 - 2) jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę otrzymał, a w przypadku nabywców, o których mowa w art. 99 ust. 2 i 3 ustawy, w rozliczeniu za kwartał, w którym fakturę otrzymali – jeżeli ujęcie jej w rozliczeniu spowoduje obniżenie podatku naliczonego.
5. Przepisu ust. 4 pkt 2 nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik nie rozliczył podatku określonego w fakturze, której korekta dotyczy.
6. Przepisy § 9 ust. 5-7, § 11 i § 16 ust. 4 i 7 stosuje się odpowiednio do faktur korygujących.

§ 18

1. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę lub fakturę korygującą zawierającą pomyłki dotyczące jakiegokolwiek informacji wiążącej się zwłaszcza ze sprzedawcą lub nabywcą lub oznaczeniem towaru lub usługi, z wyjątkiem pomyłek w pozycjach faktury określonych w § 9 ust. 1 pkt 5-12, może wystawić fakturę nazwaną notą korygującą.
2. Nota korygująca jest przesyłana wystawcy faktury lub faktury korygującej, wraz z kopią.
3. Nota korygująca powinna zawierać co najmniej:
 - 1) numer kolejny i datę jej wystawienia;
 - 2) imiona i nazwiska albo nazwy bądź nazwy skrócone wystawcy noty i wystawcy faktury albo faktury korygującej oraz ich adresy i numery identyfikacji podatkowej;
 - 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca, określone w § 9 ust. 1 pkt 1-3;
 - 4) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

4. Jeżeli wystawca faktury lub faktury korygującej akceptuje treść noty, potwierdza ją podpisem osoby uprawnionej do wystawienia faktury lub faktury korygującej.
5. Noty korygujące powinny zawierać wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”.
6. Przepisy ust. 2-4 nie naruszają przepisów dotyczących wystawiania faktur korygujących.

§ 19

1. Jeżeli podatnik sprzedał towar w opakowaniu zwrotnym, pobierając lub określając w umowie za to opakowanie kaucję, wartości opakowania nie uwzględnia się w treści faktury dokumentującej sprzedaż.
2. Fakturę dokumentującą kwotę należności z tytułu niezwrócenia przez odbiorcę opakowań, o których mowa w ust. 1, wystawia się nie później niż siódmego dnia po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowań. Jeżeli w umowie nie określono daty zwrotu opakowań, fakturę wystawia się nie później niż 60. dnia od dnia wydania opakowań.

§ 20

Za fakturę uznaje się również:

- 1) bilety jednorazowe, wydawane przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, jeżeli zawierają następujące dane:
 - a) nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
 - b) numer i datę wystawienia biletu,
 - c) odległość taryfową nie mniejszą niż 50 km,
 - d) kwotę należności wraz z podatkiem,
 - e) kwotę podatku;
- 2) dowody zapłaty za usługi radiokomunikacji przywoławczej, jeżeli zawierają następujące dane:
 - a) nazwy i numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy,
 - b) kwotę należności wraz z podatkiem,
 - c) kwotę podatku;
- 3) dokumenty dotyczące usług bankowych i ubezpieczeniowych zwolnionych od podatku, jeżeli zawierają co najmniej następujące dane:
 - a) określenie usługodawcy i usługobiorcy,
 - b) numer kolejny i datę ich wystawienia,
 - c) nazwę usługi,
 - d) kwotę, której dotyczy dokument;
- 4) dowody zapłaty za przejazdy autostradami płatnymi, jeżeli zawierają następujące dane:

- a) nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
 - b) numer kolejny i datę wystawienia,
 - c) nazwę autostrady, za przejazd którą pobierana jest opłata,
 - d) kwotę należności wraz z podatkiem,
 - e) kwotę podatku;
- 5) rachunki, o których mowa w art. 87-90 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727 i Nr 86, poz. 732), wystawiane przez podatników nieobowiązanych do wystawiania faktur według zasad określonych w § 8, 9, 11-17, 19-22 i 24.

§ 21

1. Faktury i faktury korygujące są wystawiane co najmniej w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca, a kopię zatrzymuje sprzedawca.
2. Oryginał faktury i faktury korygującej powinien zawierać wyraz „ORYGINAŁ”, a kopia faktury i faktury korygującej – wyraz „KOPIA”.

§ 22

1. Jeżeli oryginał faktury lub faktury korygującej ulegnie zniszczeniu albo zaginie, sprzedawca na wniosek nabywcy ponownie wystawia fakturę lub fakturę korygującą, zgodnie z danymi zawartymi w kopii tej faktury lub faktury korygującej.
2. Faktura i faktura korygująca wystawiona ponownie musi dodatkowo zawierać wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jej wystawienia. Duplikat faktury i faktury korygującej wystawia się w dwóch egzemplarzach, przy czym oryginał otrzymuje nabywca, a kopię zatrzymuje sprzedawca.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do not korygujących.

§ 23

1. Podatnicy są obowiązani przechowywać oryginały i kopie faktur oraz faktur korygujących, a także duplikaty tych dokumentów do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
2. Dokumenty, o których mowa w ust. 1, przechowuje się w oryginalnej postaci, w podziale na okresy rozliczeniowe i w sposób pozwalający na ich łatwe odszukanie.

§ 24

1. Organy egzekucyjne, określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968, z późn. zm.), oraz komornicy sądowi wykonujący czynności

egzekucyjne w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296, z późn. zm.), w przypadku sprzedaży towarów, wystawiają w imieniu dłużnika i na jego rachunek faktury potwierdzające dokonanie sprzedaży tych towarów; kopię faktury otrzymuje dłużnik.

2. Fakturę wystawia się, jeżeli na dłużniku spoczywa obowiązek podatkowy związany ze sprzedażą towarów.
3. Faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna spełniać warunki, o których mowa w § 9 i § 11 ust. 1, jak również zawierać nazwę i adresy organów egzekucyjnych, określonych w ust. 1; jako sprzedawcę wpisuje się w fakturze nazwę i adres dłużnika, przy czym za podpisy osób uprawnionych do wystawienia faktury uważa się podpisy kierowników organów egzekucyjnych (lub osób przez nich upoważnionych), o których mowa w ust. 1.
4. Kopię faktury, o której mowa w ust. 3, organ egzekucyjny przekazuje dłużnikowi, zachowując jedną kopię w swojej ewidencji.
5. Przepisy § 12-19, § 21 ust. 2, § 22 i § 23 stosuje się odpowiednio.

§ 25

1. Przepisy § 9, 13-17, 19, 20 i 23 stosuje się odpowiednio do faktur wewnętrznych, o których mowa w art. 106 ust. 7 ustawy, z tym że w przypadku:
 - 1) czynności określonych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy, gdy brak jest konkretnego nabywcy towaru lub usługi, faktura nie zawiera danych dotyczących tego nabywcy oraz kwoty należnej z tytułu wykonania tych czynności;
 - 2) dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu usług, faktury mogą nie zawierać numeru identyfikacji podatkowej kontrahenta.
2. Faktury, o których mowa w ust. 1, można wystawić w 1 egzemplarzu i należy przechowywać wraz z całą dokumentacją dotyczącą podatku.

§ 26

Przepisy § 9-25 stosuje się odpowiednio do przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 15 ustawy, jeżeli jest upoważniony do wystawiania faktur, z tym że faktury wystawione przez przedstawiciela podatkowego powinny zawierać dodatkowo dane dotyczące nazwy i adresu tego przedstawiciela oraz jego numer identyfikacji podatkowej.

§ 27

1. Przepisy § 9, 11-23 i 26 stosuje się odpowiednio do faktur stwierdzających dokonanie dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których miejscem opodatkowania jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego, jeżeli dla tych czynności podatnicy wystawiający fakturę nie są zidentyfikowani dla podatku od wartości dodanej lub – w przypadku terytorium państwa trzeciego – podatku o podobnym charakterze.
2. Faktury, o których mowa w ust. 1, powinny zawierać dane określone w § 9, z wyjątkiem stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem.
3. Faktury, o których mowa w ust. 1, mogą nie zawierać danych określonych w § 9 ust. 1 pkt 2, dotyczących nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 4.
4. W przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 27 ust. 3 pkt 2 oraz art. 28 ust. 3, 4, 6 i 7 ustawy, faktura dokumentująca wykonanie tych czynności powinna zawierać numer, pod którym nabywca usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego, innym niż terytorium kraju, oraz informację, że zobowiązany do rozliczenia tego podatku jest nabywca usługi.

Rozdział 5

Lista towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku

§ 28

Określa się listę towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku, określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy, stanowiącą załącznik do rozporządzenia.

Rozdział 6

Przepisy końcowe

§ 29

Traci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasad wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 971).

§ 30

Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 czerwca 2005 r.

LISTA TOWARÓW I USŁUG, DO KTÓRYCH NIE MAJĄ ZASTOSOWANIA ZWOLNIENIA OD PODATKU
OKREŚLONE W ART. 113 UST. 1 I 9 USTAWY

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów), nazwa usługi
1	2	3
I. Wyroby (złom) z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali		
1	27.41.10-30.10	Proszek srebra
2	27.41.10-30.2	Srebro technicznie czyste
3	27.41.10-30.3	Srebro o wysokiej czystości
4	27.41.10-30.4	Stopy srebra
5	27.41.10-50	Srebro (łącznie z pokrywaniem złotem lub platyną), w postaci półproduktu, z wyłączeniem srebra (łącznie z pokrywaniem złotem lub platyną) w postaci półproduktów pozostałego (PKWiU 27.41.10-50.9)
6	27.41.20-30.10	Proszek złota
7	27.41.20-30.20	Złoto technicznie czyste
8	27.41.20-30.30 ex27.41.20-70.00	Złoto o wysokiej czystości
9	27.41.20-50	Złoto (łącznie z pokrywaniem platyną), w postaci półproduktu, z wyłączeniem złota (łącznie z pokrywaniem platyną) w postaci półproduktów, pozostałego (PKWiU 27.41.20-50.9)
10	27.41.30-30.11	Proszek platyny
11 ^{<1>}	27.41.30-30.12	Proszek palladu
12	27.41.30-30.13	Proszek irydu
13	27.41.30-30.15	Proszek rodu
14	27.41.30-30.21	Platyna technicznie czysta
15	27.41.30-30.22	Pallad technicznie czysty
16	27.41.30-30.23	Iryd technicznie czysty
17	27.41.30-30.25	Rod technicznie czysty
18	27.41.30-30.31	Platyna o wysokiej czystości
19	27.41.30-30.32	Pallad o wysokiej czystości
20	27.41.30-30.33	Iryd o wysokiej czystości
21	27.41.30-30.35	Rod o wysokiej czystości
22	27.41.30-50	Platyna w postaci półproduktu, z wyłączeniem platyny w postaci półproduktu, pozostałej (PKWiU 27.41.30-50.9)
23	27.41.61-00.20	Złom złota i stopów złota
24	27.41.62-00.11	Odpady srebra i stopów srebra
25	27.41.62-00.12	Złom srebra i stopów srebra
26	ex 27.41.62-00.21	Złom platyny i stopów platyny
27	ex 27.41.62-00.22	Złom palladu i stopów palladu
28	ex 27.41.62-00.23	Złom irydu i stopów irydu
29	28.61.11-19.20	Noże stołowe z ostrzami stałymi – srebrzone
30	ex 28.61.14-70.00	Nakrycia stołowe srebrzone
31	36.21.10-10	Monety
32	ex 36.22	Wyroby jubilerskie i podobne, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem: <ul style="list-style-type: none"> – kamieni syntetycznych, szlachetnych lub półszlachetnych, obrobionych, lecz nieoprawionych (PKWiU 36.22.11-70), – pyłu i proszku z pozostałych naturalnych lub syntetycznych kamieni szlachetnych lub półszlachetnych (PKWiU 36.22.12-50.90), – dewocjonaliów wykonanych z metali innych niż metale szlachetne, – wyrobów kultu religijnego, – katalizatorów, w postaci drucianej tkaniny lub siatki, z platyny (PKWiU 36.22.14-70.00)
33	ex 36.63.77-40.32	Wyroby z materiałów rzeźbiarskich mineralnych – wyłącznie wyroby pamiątkarskie, dekoracyjne itp. z bursztynu
34	92.31.10-00.38	Biżuteria artystyczna, dawna
35	92.31.10-00.48	Biżuteria artystyczna, współczesna
II. Usługi		
36		Usługi jubilerskie
37		Rzeczoznawstwo, z wyłączeniem doradztwa rolniczego związanego z uprawą roślin i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego
38		Usługi prawnicze świadczone przez notariuszy, adwokatów i radców prawnych

Objaśnienie:

ex – dotyczy tylko danego wyrobu/usługi z danego grupowania.

O PIT-4R

Jerzy Bielawny

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, wiceprezesem Instytutu Studiów Podatkowych

Po raz pierwszy firmy – jako płatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych – sporządzają, do końca stycznia 2008 r., roczne zbiorcze deklaracje za rok 2007. Z dwóch nowych deklaracji – PIT-4R i PIT-8AR – zdecydowanie większe znaczenie ma ta pierwsza. I właśnie na tym tle pozwalam sobie na dwie uwagi.

Owa deklaracja (ten sam mankament dotyczy również PIT-8AR) jest w istocie bardziej informacją podatkową. Wynika to z faktu, że zaliczki przez płatników pobierane są od podatników za okresy miesięczne i nie występuje żadne roczne zobowiązanie podatkowe, żadne sumowanie kwot wynikających z poszczególnych, a odrębnych od siebie miesięcznych okresów podatkowych. Zatem status deklaracji podatkowej jest w tym przypadku merytorycznie wątpliwy; w praktyce podkreśla go tylko pouczenie dotyczące relacji z egzekucją administracyjną – w razie potrzeby stanowi ona podstawę do wystawienia (jak każda deklaracja podatkowa) tytułu egzekucyjnego.

Drugą wątpliwość sprokurował sam prawodawca. W tytule deklaracji oraz w opisach poszczególnych bloków i wierszy użyto bowiem różnorodnych sformułowań: „pobrane zaliczki”, „należne zaliczki” oraz „zaliczki obliczone”. Dla każdego, kto ma do czynienia z praktyką rozliczania podatków, jest oczywiste, że zacytowane określenia nie są synonimami. Zatem często stawiane jest przez płatników pytanie: to w końcu jakie kwoty mają zostać wykazane – te, które zostały pobrane, czy te, które zostały obliczone (choć nie zawsze w tej samej wysokości pobrane), czy może należne (odbiegające in plus bądź in minus od kwot pobranych). Dopiero lektura całego formularza, w dodatku przy założeniu, że PIT-4R pełni raczej funkcję informacji podatkowej, skłania do postawienia tezy, że płatnicy powinni sporządzić go kierując się kwotami pobranymi, a ewentualne rozbieżności (tylko i wyłącznie na niekorzyść fiskusa) wykazać i poprawić poprzez korektę tej deklaracji.

Konferencje i szkolenia ISP – Odpowiedzi na pytania Uczestników

Zgodnie z art. 28 Ordynacji podatkowej płatnik ma prawo do wynagrodzenia z tytułu terminowego wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Wynagrodzenie to pomniejsza wysokość przekazywanych zaliczek do urzędu skarbowego. W taki sposób postępował opisany w pytaniu pierwszym płatnik i przekazywał zaliczki pomniejszone o przysługujące mu wynagrodzenie. Czy w związku z powyższym oraz po sporządzeniu korekty płatnik nadal ma prawo do pomniejszenia zaliczek o ww. wynagrodzenie, a jeżeli nie, to w jaki sposób powinien je zwrócić?

Zgodnie z art. 28 § 1 Ordynacji podatkowej płatnikowi przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa. Wysokość tego wynagrodzenia została ustalona w § 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz.U. z 2002 r. Nr 240, poz. 2065) na 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników na rzecz budżetu państwa. Wynagrodzenie przysługuje w związku z wpłaceniem podatku, jeśli wpłacony podatek został uprzednio pobrany od podatnika. Ze sformułowania art. 28 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że wynagrodzenie nie przysługuje od kwot podatku odprowadzanych z własnych środków płatnika. Płatnik, który pobrał wynagrodzenie nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, jest zobowiązany dokonać zwrotu wynagrodzenia na rachunek urzędu skarbowego wraz z odsetkami za zwłokę, o czym mówi art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej, który na równi z zaległością podatkową traktuje wynagrodzenie płatników pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Ponieważ wynagrodzenie płatnika

przysługuje z tytułu terminowego wpłacenia podatku, muszą być zachowane terminy dokonania wpłaty wynikające z przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przedstawionym stanie faktycznym należy stwierdzić, że Płatnik nie pobrał wyższego wynagrodzenia aniżeli wynikałoby to z wysokości pobranego i wpłaconego podatku. Zatem przysługuje mu wynagrodzenie w tej części, w jakiej dokonał zgodnego z przepisami podatkowymi rozliczenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. W części zaś, w której płatnik uregulował zobowiązanie podatkowe poprzez dokonanie korekty rocznej deklaracji PIT-4R oraz wpłacenie zaległości wraz z odsetkami, nie przysługuje mu zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

Mając na uwadze powyższe, płatnik nie musi zwracać pobranego wynagrodzenia, gdyż nie nastąpiło jego nienależne pobranie.

Opracował: Paweł Greszta

KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Pragniemy przedstawić Państwu VII wydanie Komentarza do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Publikacja ta uwzględnia najnowsze zmiany w tym podatku. Znajdą w nim Państwo uporządkowane i całościowe omówienie wszystkich przepisów ustawy wraz z orzecznictwem sądów administracyjnych oraz oficjalnym stanowiskiem organów podatkowych w przedmiocie tego podatku. Stan prawny na dzień 1 września 2007r. Niniejsza książka służyć będzie wszystkim firmom rozliczającym CIT, a przede wszystkim spółkom kapitałowym. Format B5, cena: 119 zł

Zeszyt 166

KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Niniejszym oddajemy do Państwa rąk II zaktualizowane i rozszerzone wydanie Komentarza do ustawy o podatku od towaru i usług, opracowanego przez Pracowników Instytutu Studiów Podatkowych pod redakcją prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego. Praca omawia zmiany wprowadzone do ustawy po ostatnich nowelizacjach, a zwłaszcza wynikające z ustawy z dnia 19 września 2007 r., oraz najnowsze orzecznictwo ETS, NSA, WSA oraz ważniejsze interpretacje urzędowe. Stan prawny na dzień 1 stycznia 2008 r. Pomocą w posługiwaniu się komentarzem są tezy ogólne opracowane dla poszczególnych artykułów, a także słowa kluczowe z tekstu ustawy wraz ze skorowidzem. Pierwsze wydanie spotkało się z bardzo pozytywną oceną Czytelników. Format B5, cena: 79 zł

Zeszyt 176

O szczegółową ofertę prosimy pytać w Dziale Sprzedaży Wydawnictw Instytutu:

04-085 Warszawa, ul. Korytnicka 28

tel./fax: (022) 870 34 09, tel. (022) 509 14 11

www.isp-modzelewski.pl, e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

ZAPOWIEDŹ WYDAWNICZA



ZESZYT 184

KOMENTARZ

DO DYREKTYWY 2006/112/WE

KODYFIKACJA PRZEPISÓW O VAT

Z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie nowa Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Wszyscy podatnicy muszą ze względów praktycznych zapoznać się z treścią tego aktu. Jest to prawna kodyfikacja tego podatku w historii UE licząca 414 artykułów. Niniejsza książka jest pracą zbiorową, która ma na celu wyjaśnienie i wskazanie sposobu stosowania nowych regulacji z zakresu podatku od wartości dodanej. Szczególny, podręcznikowy charakter tej książki ma na celu ułatwienie praktycznego zastosowania tej dyrektywy przez księgowych, biura rachunkowe, doradców podatkowych oraz inne osoby zajmujące się rozliczaniem podatku od towarów i usług.

Format B5, cena: 150 zł



WKRÓTCE W SPRZEDAŻY