

W tym przypadku towar nie opuszcza terytorium Unii, a zatem nie można tej dostawy uznać za eksport. W związku z powyższym, Czytelnik sprzedaż towaru na rzecz kontrahenta z USA na terytorium Francji winien rozliczyć jako transakcję krajową z właściwą dla wysłanego towaru stawką VAT.

**EWIDENCJA W DEKLARACJACH:** VAT-7(20) – dostawę towarów opodatkowaną stawką VAT 23% należy wykazać w poz. 19 – podstawa opodatkowania i w poz. 20 – podatek należny, stawką 8% odpowiednio w poz. 17 i 18, stawką 5% w poz. 15 i 16, natomiast sprzedaż zwolnioną od podatku w poz. 10

*Ewa Kot*

Podstawa prawna: art. 2 pkt 8, art. 13 ust. 1, ust. 2, art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.

## II. WAŻNY TEMAT

### NAJNOWSZE ROZSTRZYGNIĘCIA POLSKICH SĄDÓW I WYROKI TRYBUNAŁU UE

Zaprezentujemy Państwu najnowsze rozstrzygnięcia polskich Sądów i wyroki Trybunału UE. Wyroki te dotyczą nie tylko rozstrzygnięcia sporów w interpretacji przepisów dotyczących podatku VAT. Chcieliśmy zwrócić Państwa uwagę także na inne kwestie istotne dla Podatników – przedłużenie terminu zwrotu, należyta staranność, przesłanki wznowienia postępowania podatkowego.

#### 1. Wyrok NSA z 27 kwietnia 2020 roku, sygn. I FSK 373/20

Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że warunkiem przedłużenia przez organy skarbowe terminu zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym nie jest udowodnienie braku podstaw do zwrotu. W ocenie sądu, wystarczające jest już samo istnienie wątpliwości, co do zasadności zwrotu, czy też istnienie niejasności, które wymagają weryfikacji.

Przedmiotem sporu była kwestia wstrzymania zwrotu kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazanej przez spółkę w deklaracji VAT-7. Organy podatkowe, a w ślad za nimi Sąd pierwszej instancji, uznali przedłużenie terminu zwrotu VAT za usprawiedliwione, natomiast skarżąca zakwestionowała zasadność przedłużenia terminu.

Spółka nie zadeklarowała wartości dostaw (sprzedaży) słuchawek bezprzewodowych w procedurze eksportu, mimo posiadania faktur sprzedaży towaru na rzecz obywatela Białorusi, a także komunikatów elektronicznych potwierdzających wywóz IE-599. Białoruskie służby celne poinformowały, że nie odnotowano informacji o obywatelu i przemieszczaniu się środków transportu o numerach, wymienionych w komunikatach IE-599. Nie odnotowano również informacji o wwozie towarów na adres wskazanego obywatela, jak również informacji o objęciu towarów procedurą celną, gdzie odbiorcą/nadawcą/przewoźnikiem/zgłaszającym miał być wskazany obywatel. Brak było informacji o imporcie towarów – słuchawek

w ilości przedstawionej w polskich deklaracjach eksportowych. Spółka złożyła sprostowanie komunikatu IE-599 w zakresie eksportu towaru na podstawie jednej z faktur, poprzez zmianę kraju przeznaczenia towaru z Białorusi na Ukrainę. Z zeznań złożonych przez członków zarządu spółki wynikało, że zamawiającym towar był obywatel Ukrainy M. S. posiadający się paszportem ukraińskim. M. S. nie został odnotowany na polskich przejściach granicznych.

Ponad 90% wartości netto wszystkich zadeklarowanych za dany okres nabyć stanowiły transakcje dostaw (od podmiotów krajowych) słuchawek bezprzewodowych. W toku kontroli podatkowej podjęto również czynności zmierzające do sprawdzenia transakcji dostaw (nabyć) słuchawek bezprzewodowych od podmiotów krajowych (tj. czynności zmierzających do przesłuchania osób reprezentujących krajowych kontrahentów – dostawców słuchawek).

Mając na względzie powyższe okoliczności NSA w pełni podzielił stanowisko, co do istnienia przesłanek usprawiedliwiających przedłużenie terminu zwrotu VAT w myśl art. 87 ust. 2 zd. 2 ustawy o VAT. Sąd wskazał, że na dzień przedłużenia terminu zwrotu otwarta pozostawała zarówno kwestia eksportu spornego towaru na terytorium Ukrainy, jak i rola wskazanych przez spółkę osób – odbiorcy towaru i zamawiającego towar.

## 2. Wyrok NSA z 27 kwietnia 2020 roku, sygn. I FSK 514/20

NSA zgodził się ze stanowiskiem organu podatkowego, który odmówił przywrócenia terminu na złożenie odwołania z uwagi na nie uprawdopodobnienie przez podatniczkę braku winy w jego uchybieniu. NSA zauważył, że podatnik powołujący się na stan zdrowia powinien przekonująco i wiarygodnie wskazać, że problemy zdrowotne uniemożliwiły terminowe złożenie odwołania. Sąd potwierdził także, że fiskus może ocenić, czy zaświadczenie lekarskie spełnia przesłanki przywrócenia terminu

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Postanowieniem z dnia 3 czerwca 2019 roku, DIAS odmówił uwzględnienia żądania strony o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania uznając, że nie uprawdopodobniła ona braku winy w uchybieniu terminowi.

Wyrokiem z dnia 30 października 2019 r., I SA/Kr 895/19, WSA w Krakowie uchylił ww. postanowienie DIAS. Sąd pierwszej instancji, uchylając rozstrzygnięcie organu, argumentował, że DIAS błędnie uznał, iż zaświadczenie lekarskie nie może stanowić podstawy uprawdopodobnienia braku zawinienia strony w złożeniu odwołania po terminie ustawowym. Organ nie wyjaśnił bowiem kwestii wpływu choroby skarżącej na faktyczną niemożność wniesienia odwołania, a także bez wyjaśnienia przyjął tezę, iż mogła ona z pewnością wyręczyć się inną osobą.

NSA przychylił się do stanowiska DIAS. Za prawidłowy i znajdujący oparcie w art. 162 § 1 Ordynacji podatkowej uznał wniosek DIAS, iż skarżąca nie uprawdopodobniła, by w rozpatrywanym przypadku, mimo należytej dbałości o własne sprawy i przy dołożeniu największego w danych warunkach wysiłku, była pozbawiona możliwości terminowego wniesienia odwołania. W treści wniosku strona jedynie lakonicznie powołała się na pogarszający się stan zdrowia, który nie pozwalał na wysłanie pisma na pocztę lub jego złożenie w urzędzie skarbowym. Przedłożone zaświadczenie lekarskie stwierdzało zaś, że skarżąca była "niezdolna do czynności prawnych w dniu 15.04.2019 z powodu stanu zdrowia". Pomijając sposób sfor-

mułowania przedmiotowego zaświadczenia i fakt, że stwierdzenie niezdolności do czynności prawnych (jako odnoszące się do określonej konstrukcji prawnej), nie należy do kompetencji lekarza rodzinnego, to z samego brzmienia przedłożonego dokumentu nie można wywieść, by stan zdrowia skarżącej wykluczał dokonanie materialno-technicznej czynności w postaci wysłania bądź złożenia pisma. Strona w żaden sposób nie rozwinęła natomiast argumentacji dotyczącej jej problemów zdrowotnych, nie opisała okoliczności im towarzyszących i nie wyjaśniła, co w istocie spowodowało niemożność wniesienia pisma w dniu, w którym je sporządziła. Nie wskazała w końcu, czy mogła skorzystać z pomocy innych osób. Samo zaś powołanie się na chorobę bez wskazania jej rodzaju i uwiarygodnienia braku możliwości wyřęczenia się inną osobą jest niewystarczające do wykazania braku zawinienia w opóźnieniu.

NSA wskazał, że nie jest rolą organu poszukiwanie argumentów, czy też gromadzenie dowodów na poparcie braku winy w uchybieniu terminu. Oznaczałoby to w istocie przerzucenie ciężaru uprawdopodobnienia przesłanki przywrócenia terminu na organ, w sytuacji, gdy ciężar ten – zgodnie z art. 162 § 1 Ordynacji podatkowej – spoczywa na wnioskodawcy. Z treści samego przepisu art. 162 § 1 o.p. wynika jednoznacznie, że to strona powinna uwiarygodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz okoliczność, że przeszkoda była od niej niezależna.

### **3. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 27 lutego 2020 roku, sygn. I SA/Go 826/19**

Sąd uznał, że jeśli czynności podatnika nie stanowią nadużycia prawa, lecz są wynikiem błędnej wykładni, czy też omyłki, zasada proporcjonalności sprzeciwia się pozbawieniu podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Sąd orzekł w sprawie, będąc związany wyrokiem NSA z 28 maja 2019 roku o sygn. akt I FSK 106/17.

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Organ podatkowy odmówił Gminie stwierdzenia nadpłaty wskazując, że termin do korekty podatku za miesiące od stycznia do grudnia 2010 r. upłynął z dniem 31 grudnia 2014 roku, na mocy art. 86 ust. 13 ustawy o VAT. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu I instancji, dzielając stanowisko w niej zawarte.

Zdaniem Sądu, istotna w sprawie jest ocena czy Gmina była należycie starannym podatnikiem. Sąd uznał, że od momentu wejścia w życie ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o VAT do momentu wydania przez TSUE wyroku z 29 września 2015 r. (C-276/14) prawopodatkowy status gminnych jednostek budżetowych budził liczne wątpliwości i doprowadził do błędnej praktyki stosowania prawa przez organy podatkowe uznającej samorządowe jednostki budżetowe za odrębnych podatników VAT. Potwierdzeniem i unaocznieniem tej błędnej praktyki była m.in. treść wydawanych i publikowanych na stronach ministerialnych komunikatów dotyczących samorządowych jednostek organizacyjnych. Gmina dokonywała rozliczeń podatkowych w sposób zgodny z wadliwą praktyką, ustaloną i aprobowaną przez organy podatkowe. Nie kwestionowano poprawności deklaracji VAT-7 składanych odrębnie przez Gminę i jej jednostki organizacyjne z uwagi na brak samodzielności tych jednostek. Sąd uznał, że organy podatkowe niesłusznie nie uwzględniły tych przyczyn opóźnienia złożenia korekty. Prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie może być ograniczone takim samym terminem, jak prawo podatnika, który nie skorzystał z możliwości odliczenia podatku naliczonego z uwagi na np.

swoje niedbalstwo. Jeżeli czynności podatnika nie stanowią nadużycia prawa lecz są wynikiem błędnej wykładni, czy też omyłki, zasada proporcjonalności sprzeciwia się pozbawieniu podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego.

#### 4. Wyrok WSA w Poznaniu z 11 marca 2020 roku, sygn. I SA/Po 13/20

Sąd uznał, że zmiana polegająca na uzyskaniu przez jednostkę organizacyjną Powiatu statusu podatnika VAT czynnego, a tym samym rozpoczęcie wykonywania przez jednostkę organizacyjną Powiatu czynności opodatkowanych VAT w zakresie odpłatnego udostępniania sali sportowej, na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych, stanowi "zmiannę prawa do odliczenia podatku naliczonego". Co oznacza, że Powiat ma prawo do dokonywania odliczenia po 1/10 podatku naliczonego związanego z inwestycją sali sportowej.

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Powiat jest zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT. Zrealizował zadanie inwestycyjne w postaci wybudowania sali sportowej. Budowa sali została zrealizowana na gruncie będącym w trwałym zarządzie powołanej przez Powiat jednostki budżetowej (jednostki organizacyjnej Powiatu), tj. Zespołu Szkół. Niemniej to Powiat w zakresie budowy sali był inwestorem.

Sala od momentu, od którego jest użytkowana, wykorzystywana jest przez Zespół Szkół jednocześnie do czynności odpłatnych oraz nieodpłatnych. Przychody związane z wykorzystaniem sali ZS (Powiat za pośrednictwem ZS) uzyskuje od marca 2011 r. (a więc od roku, w którym nastąpiło formalne oddanie sali do użytkowania i rozpoczęcie faktycznego wykorzystywania sali).

Z uwagi na jednoznaczną dotychczas praktykę organów podatkowych i sądów administracyjnych ZS był traktowany jako jednostka organizacyjna o odrębnym od Powiatu statusie na gruncie podatku VAT i posiadał status podatnika zwolnionego podmiotowo z VAT, w oparciu o regulację art. 113. W konsekwencji ZS nie rozliczał podatku należnego w odniesieniu do uzyskiwanych przychodów (generowanego obrotu), w tym przychodów związanych z odpłatnymi czynnościami związanymi z salą (generowanego obrotu związanego z odpłatnym wykorzystaniem sali).

W 2013 roku, z uwagi na uchwałę NSA z 24 czerwca 2013 roku (sygn. I FPS 1/13), zgodnie z którą gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami VAT, Powiat wystosował wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. Powiat zajął stanowisko, zgodnie z którym powiatowe jednostki budżetowe (powołane przez Powiat) nie są odrębnymi od Powiatu podatnikami VAT. Potwierdzenie prawidłowości tego stanowiska w ocenie Powiatu powodowałoby de facto potwierdzenie możliwości (prawa) dokonania odliczenia przez Powiat podatku naliczonego związanego z inwestycją.

Dyrektor Izby Skarbowej, w interpretacji indywidualnej, uznał stanowisko Powiatu za nieprawidłowe.

Sąd stwierdził, że charakter dóbr, z którymi związane są sporne wydatki, wskazuje na możliwość wykorzystania tych dóbr dla celów opodatkowanych. Działalność jednostek samorządu terytorialnego w zakresie realizacji zadań własnych dotyczących zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty (w tym kultury, sportu) nie wiąże się z wykonywaniem prerogatyw władztwa publicznego, gdyż nie jest prowadzona na zasadzie wyłączności przez sektor publiczny, a może być wykonywana przez te jednostki samodzielnie (bezpośrednio) lub za pośrednictwem powoływanych przez

nie podmiotów (np. samorządowe jednostki kultury). W konsekwencji, zmiana polegająca na uzyskaniu przez jednostkę organizacyjną Powiatu (tj. ZS) statusu podatnika VAT czynnego, a tym samym rozpoczęcie wykonywania przez jednostkę organizacyjną Powiatu (tj. ZS) czynności opodatkowanych VAT w zakresie odpłatnego udostępniania sali sportowej, na podstawie zawieranych umów cywilnoprawnych, stanowi "zmianę prawa do odliczenia podatku naliczonego" w rozumieniu art. 91 ust. 7 ustawy o VAT, uprawniająca Powiat do dokonywania odliczenia po 1/10 podatku naliczonego związanego z inwestycją sali sportowej za styczeń roku następnego po roku, za który dokonuje się korekty, do końca 10-letniego okresu korekty, gdzie pierwszym rokiem, za który takie odliczenie Powiatowi przysługuje jest rok zmiany i uzyskania przez ZS statusu podatnika VAT czynnego (a więc 2014 rok).

## 5. Wyrok WSA w Rzeszowie z 5 marca 2020 roku I SA /Rz 900/19

Gmina nie działa jako podatnik VAT prowadzący działalność gospodarczą, lecz organ władzy publicznej, realizując władztwo publiczne w ramach pewnego wycinka zadań własnych (usuwanie z terenu gminy wyrobów zawierających azbest) w sposób charakterystyczny dla organu publicznego.

Spór dotyczył następującej kwestii:

Gmina jest podatnikiem VAT. Stara się o dofinansowanie zadania: "Ogólnopolski program finansowania usuwania wyrobów zawierających azbest". Zadanie jest finansowane w 85% ze środków NFOSiGW oraz z WFOSiGW, a pozostałą kwotę pokrywa Urząd Gminy z budżetu. Mieszkaniec nie ponosi żadnych kosztów. Wykonawca, który został wyłoniony w drodze zapytania ofertowego wystawi na Gminę jedną fakturę na całość zadania. Dotacja stanowi dopłatę do ogólnej działalności Gminy, środki będą stanowiły refundację poniesionych wydatków na utylizację wyrobów zawierających azbest. Dotacja na realizację w/w zadania będzie przyjęta jako dochód w budżecie Gminy i będzie wydatkowana jako środki pochodzące z budżetu Gminy. Osoby fizyczne, przedsiębiorcy z terenu Gminy, osoby prawne zakwalifikowane do zadania nie otrzymają żadnych środków finansowych.

Gmina stanęła na stanowisku, że wykonując program usuwania azbestu nie działa w charakterze podatnika VAT. W odniesieniu do zadań własnych Gminy w zakresie ochrony środowiska Gmina nie może zostać uznana za działającą jak przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą. Jest organem władzy publicznej i prowadzi program usuwania azbestu w ramach realizacji zadań własnych. Ewentualny pobór przez Gminę opłat od mieszkańców nie ma charakteru komercyjnego.

W interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że stanowisko Gminy jest nieprawidłowe. Uznał, że Gmina dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, tj. odsprzedaży usług zakupionych przez Gminę od wyspecjalizowanego podmiotu na rzecz osób fizycznych/przedsiębiorców, będących właścicielami nieruchomości, biorących udział w projekcie. W opisanym zdarzeniu przyszłym, w ocenie organu, nie mamy do czynienia z realizacją zadań własnych przez Gminę w charakterze organu władzy publicznej.

W ocenie Sądu, Gmina nie działa jako podatnik podatku VAT prowadzący działalność gospodarczą, lecz organ władzy publicznej, realizując władztwo publiczne w ramach pewnego wycinka zadań własnych (usuwanie z terenu gminy wyrobów zawierających azbest) w sposób charakterystyczny dla organu publicznego. W tym

obszarze swojej działalności sektorowej nie występuje w charakterze przedsiębiorcy świadczącego usługi w warunkach rynkowych (komercyjnych), skierowanych do nieograniczonego grona zainteresowanych, lecz tylko tych podmiotów (mieszkańców, przedsiębiorców), którzy na swoich nieruchomościach mają jeszcze wyroby zawierające azbest, a chcą się ich pozbyć. Wykonuje spoczywający na niej publicznoprawny obowiązek ochrony środowiska poprzez eliminowanie azbestu (odpadu niebezpiecznego) z terenu gminy. Finansowanie takiej działalności jest zaś zadaniem własnym gmin, określonym w art. 403 ust. 2 i 3 ustawy – Prawo ochrony środowiska.

## 6. Wyrok WSA w Szczecinie z 27 lutego 2020 roku, sygn. I SA/Sz 864/19

Sąd potwierdził prawidłowość wydania decyzji przez naczelnika urzędu skarbowego dotyczącą nałożenia dodatkowego zobowiązania w VAT w wysokości 30% w przypadku braku korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego. Przepisy pozwalały wymierzyć sankcję, a art. 89b ust. 6 ustawy o VAT miał zastosowanie do okresów rozliczeniowych przypadających przed 1 stycznia 2017 roku.

Spór dotyczył nałożenia na Spółkę na podstawie art. 89b ust. 6 ustawy o VAT dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty podatku, wynikającego z nieuregulowanej faktury, który nie został skorygowany w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu jej płatności.

Sąd podzielił stanowisko organu, że na przeszkodzie nałożenia na spółkę przedmiotowego dodatkowego zobowiązania nie stał fakt, że w dacie podejmowania decyzji przez organ I instancji ww. przepis już nie obowiązywał (uchylenie z dniem 1 stycznia 2017 roku), gdyż na mocy ustawy z dnia 1 grudnia 2016 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw ustawodawca w art. 12 zadecydował, że do okresów rozliczeniowych przypadających przed dniem 1 stycznia 2017 roku (data wejścia ustawy w życie) przepis art. 89b ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1 stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

Bezspornie decyzja ustalająca dodatkowe zobowiązanie ma charakter konstytutywny. Jednakże zdarzeniem, z którym przepisy u.p.t.u. wiążą obowiązek poniesienia dodatkowego zobowiązania podatkowego, dając jednocześnie organowi podatkowemu prawo do dokonania ustalenia tego zobowiązania, jest niewątpliwie brak dokonania przez dłużnika korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z nieuregulowanej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu jej płatności.

## 7. Wyrok NSA z 23 marca 2020 roku, sygn. akt I FSK 83/20

NSA uznał, że okoliczności sprawy świadczyły o tym, że podatnik co najmniej godził się na nierzetelność otrzymywanych faktur w zakresie podmiotu uwidocznionego jako dostawca towaru, a niedochowanie należytej staranności potwierdzały braki w zakresie dokumentacji dotyczącej dostaw towarów, a także uchybienia w prowadzeniu ewidencji magazynowej.

Spór dotyczył oceny dobrej wiary podatnika w dokonywanych transakcjach łańcuchowych.

Podatnik prowadząc hurtową sprzedaż obuwia i torebek dokonywał odliczeń w zakresie VAT na podstawie faktur wystawionych przez rzekomych dostawców

towaru. Dostawcy skarżącego nie mogli dokonać skutecznego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami na swoich odbiorców, gdyż podmioty te jako swoich kontrahentów (dostawców) w łańcuchu dostaw wskazywały firmy, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej lub zaprzeczały dostawom bądź kwestionując dostawy wskazywały na możliwość sfałszowania faktur z wykorzystaniem ich danych. Sąd uznał, że okoliczności sprawy świadczą o tym, iż Podatnik co najmniej godził się na nierzetelność otrzymywanych faktur w zakresie podmiotu uwidocznionego jako dostawca towaru. Tym samym uwierzył w transakcje obrotu towarem na kolejnym etapie łańcucha dostaw, legalizując jego pochodzenie.

Niedochowanie należytej staranności Podatnika potwierdzały w szczególności braki w zakresie dokumentacji dotyczącej dostaw towarów, a także uchybienia w prowadzeniu ewidencji magazynowej. Nie stwierdzono istnienia jakiegokolwiek dokumentu potwierdzającego posiadanie towarów przez dostawców figurujących na fakturach zakupu. Podatnik wyjaśniał, że otrzymywał towar od nieznanego mu kierowców, nie będących pracownikami firm, które zgodnie z fakturami miały być dostawcami. Podatnik nie przedłożył również dokumentacji, z której wynikałoby, jaki rodzaj obuwia miał być przedmiotem poszczególnych transakcji. Wydaniu towaru przez dostawców nie towarzyszyła żadna dokumentacja (wydania z magazynu WZ, przekazania przewoźnikowi do przewozu lub inne). Odbiór miał być kwitowany w zeszytach kierowców.

Spółka wskazała, że w większości przypadków towar był przywożony od innych podmiotów niż spółki wskazane w fakturach jako dostawcy. Podatnik sprawdził jedynie formalne aspekty funkcjonowania dostawców (dane w KRS, zarejestrowanie dla celów podatku VAT) bez weryfikacji ich rzeczywistego funkcjonowania i możliwości logistycznych.

Sąd podkreślił, że sam fakt rzeczywistego przepływu towarów nie przesądza jeszcze o dochowaniu należytej staranności, w przypadku, gdy fikcyjność faktur przejawia nie tyle w fizycznym braku dostawy towaru, ale w nierzetelności podmiotowej (gdy dostawcą jest inny podmiot niż wykazany na fakturze). Sąd nie zgodził się ze stanowiskiem, że to organy miałyby ustalać źródło pochodzenia towaru (importerów), przesłuchując prezesów firm będących dostawcami. Za niecelowe Sąd uznał prowadzenie tego rodzaju dowodu, w sytuacji, gdy samo pochodzenie towaru (z nielegalnego źródła) nie jest przedmiotem sporu, zaś analizie podlega zachowanie i działanie skarżącego, który – jak wykazano – nie interesował się pochodzeniem nabywanego obuwia i torebek.

## 8. Wyrok NSA z 27 kwietnia 2020 roku, sygn. I FSK 442/20

Uniewinniający wyrok sądu karnego nie jest, co do zasady, nową okolicznością faktyczną lub nowym dowodem w sprawie podatkowej, a tym samym nie stanowi przesłanki wznowienia postępowania podatkowego.

Rozbieżność w ocenie stanu faktycznego między dwoma organami podatkowymi także nie może być uznana za przesłankę wznowienia przewidzianą w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Spółka wystąpiła z wnioskiem o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną. Jako podstawę wznowienia postępowania spółka wskazała

art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym postępowanie zakończone decyzją ostateczną wznawia się, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję.

Spółka powołała się na odmienną ocenę skutków podatkowych transakcji sprzedaży prawa użytkowania wieczystego dokonaną w toku postępowania prowadzonego przez inny organ podatkowy wobec jej kontrahenta. Jako dowód wskazuje dokumentację dotyczącą kontrahenta tj. deklaracje podatkowe i korekty deklaracji kontrahenta, a także protokoły kontroli oraz wyrok sądu karnego uniewinniający prezesa spółki od zarzutu popełnienia przestępstwa zawyżenia podatku VAT do zwrotu.

Sąd uznał, że przywołana przez Spółkę okoliczność – rozbieżność w ocenie stanu faktycznego między dwoma organami podatkowymi – nie może być uznana za przesłankę wznowienia przewidzianą w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Przesądzająca w tym względzie pozostaje już sama treść decyzji ostatecznej.

Nowego dowodu, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, nie stanowi także wyrok sądu karnego. Dowód ten nie istniał w chwili wydawania decyzji ostatecznej i nie przesądzał on kwestii skutków podatkowych spornej transakcji. W orzeczeniu tym zdecydowano bowiem o odpowiedzialności karnoskarbowej prezesa spółki. Uniewinnienie od zarzutu zawyżenia kwoty podatku do zwrotu nie może być natomiast utożsamiane z wiążącym ustaleniem następstw podatkowych dokonanej przez strony czynności prawnej, w tym sensie, że sąd karny nie rozstrzygał o prawidłowości bądź wadliwości stanowiska NUS. Sąd wskazał, że stanowisko, zgodnie z którym uniewinniający wyrok sądu karnego nie jest co do zasady nową okolicznością faktyczną lub nowym dowodem w sprawie podatkowej, a tym samym nie stanowi przesłanki wznowienia postępowania podatkowego, należy uznać za ugruntowane w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

Sąd podkreślił, że istnieje możliwość powołania twierdzeń wynikających z wydanego później prawomocnego wyroku sądu karnego jako podstawy wznowienia, jednakże w sytuacji, w której sąd karny przesądził w istocie o istotnej dla rozstrzygnięcia w sferze podatku VAT okoliczności faktycznej.

## 9. Wyrok TSUE z 11 marca 2020 roku w sprawie C-94/19

Jeżeli spółka dominująca deleguje swój personel do spółki-córki, a ta jest zobowiązana zwrócić poniesione przy tym koszty, to takie świadczenie podlega opodatkowaniu VAT.

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Spółka dominująca oddelegowała swojego dyrektora do pełnienia funkcji dyrektora jednego z zakładów spółki zależnej. Spółka-córka otrzymywała od spółki dominującej faktury opiewające na kwoty kosztów oddelegowanego dyrektora.

Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, w takiej sytuacji dochodzi do czynności opodatkowanej VAT – odpłatnego świadczenia usług. Nie jest to zwrot kosztów „poza VAT”. Takiego wniosku nie zmienia też fakt, że wysokość obciążenia jest równa kosztom poniesionym przez spółkę oddelegującą.

Trybunał Sprawiedliwości uznał, że: *„Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny sys-*



*tem podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniom krajowym, zgodnie z którymi nie jest uważane za istotne do celów podatku od wartości dodanej udostępnienie lub oddelegowanie personelu spółki dominującej spółce zależnej, dokonywane jedynie w zamian za zwrot związanych z tym kosztów, w sytuacji gdy kwoty wypłacone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej i to udostępnienie lub oddelegowanie są od siebie wzajemnie zależne”.*

## 10. Wyrok TSUEz 7 maja 2020 roku w sprawie C- 547/18

Fakt, że spółka z państwa trzeciego posiada spółkę zależną w państwie członkowskim, nie oznacza, że stanowi ona stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu VAT. Jedynie w drodze wyjątku można dopuścić taką sytuację, jednak wówczas powinny zostać spełnione dodatkowe kryteria. Sytuacją taką jest zidentyfikowanie nadużycia prawa.

Sprawa dotyczyła następującej kwestii:

Dong Yang, spółka prawa polskiego, zawarła z LG Display Co. Ltd. (Korea) spółką prawa koreańskiego z siedzibą w Seulu (Korea Południowa), umowę o świadczenie usług montażu płytek PCB z materiałów i komponentów stanowiących własność LG Korea. Materiały i komponenty konieczne do wywarzania PCB podlegały odprawie celnej, a następnie były dostarczane do Dong Yang przez spółkę zależną LG Korea, LG Display Polska sp. z o.o., spółkę prawa polskiego. Dong Yang przekazywała z powrotem PCB do LG Polska, która na podstawie umowy z LG Korea, wykorzystywała te PCB do celów produkcji modułów TFT LCD. Te moduły, będące własnością LG Korea, były dostarczane innej spółce, LG Display Germany GmbH. LG Polska posiada własne środki produkcji. Spółka ta oraz LG Korea posiadają odrębne numery identyfikacyjne VAT. Dong Yang wystawiała LG Korea faktury za usługi montażu PCB, traktując te usługi jako niepodlegające opodatkowaniu VAT na terytorium Polski. LG Korea zapewniła Dong Yang, że nie posiada w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie zatrudnia pracowników i nie posiada nieruchomości ani zaplecza technicznego na terytorium Polski.

DIAS we Wrocławiu uznał, że Dong Yang świadczyła usługi montażu PCB w Polsce w zakresie, w jakim LG Polska stanowiła stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej LG Korea. W związku z tym organ ten wezwał Dong Yang do zapłaty VAT z tytułu usług montażu.

TSUE wskazał, że jeśli chodzi o kwestię, czy istnieje „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w rozumieniu art.44 zdanie drugie dyrektywy 112, kwestia ta ma być badana z perspektywy podatnika będącego usługobiorcą. W tym względzie, zgodnie z art. 11 rozporządzenia nr 282/2011, „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 tego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Trybunał wskazał, że usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki mającej siedzibę w państwie trzecim, wyłącznie opierając się na fakcie,

że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną. Jednocześnie Trybunał stwierdził, że podmiot świadczący odnośne usługi nie jest zobowiązany do badania stosunków umownych między spółką z siedzibą w państwie trzecim a jej spółką zależną z siedzibą w państwie członkowskim w celu ustalenia, czy pierwsza z nich posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w tym państwie członkowskim. Nie można zobowiązać usługodawcy, wymagając od niego badania stosunków umownych między spółką dominującą a spółką zależną, w sytuacji gdy informacje na ten temat są mu co do zasady niedostępne, do wykonywania zadań należących do organów podatkowych. Jasno podkreślono, że organy podatkowe nie mogą zobowiązać podatnika do przeprowadzenia złożonych i szeroko zakrojonych kontroli, a tym samym w praktyce przekazać mu swoich zadań kontrolnych. Oznacza to, że Dong Yang nie miała możliwości dokonać analizy postanowień umownych wiążących LG Display i LG Polska Produkcja, a ponadto takie działanie zdecydowanie wykracza poza ramy należytej staranności.

Trybunał Sprawiedliwości uznał, że:

Artykuł 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku oraz art. 11 ust. 1 i art. 22 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 roku ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że usługodawca nie może wywieść istnienia na terytorium państwa członkowskiego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki z siedzibą w państwie trzecim z samego faktu, że spółka ta posiada w tym państwie członkowskim spółkę zależną, oraz że usługodawca ten nie jest zobowiązany do badania, w celu dokonania takiej oceny, stosunków umownych łączących te dwa podmioty.

## 11. Wyrok TSUE z 30 kwietnia 2020 roku w sprawie C- 661/18

Trybunał wyjaśnił, że wybrana metoda kalkulacji proporcji nie musi być koniecznie najbardziej dokładną z możliwych, lecz musi ona zapewnić wynik dokładniejszy, niż wynikający z zastosowania kryterium podziału według wielkości obrotów.

Zasady neutralności podatkowej nie można interpretować w ten sposób, że w każdej sytuacji należy poszukiwać najdokładniejszej metody odliczenia do tego stopnia, by wymagać systematycznego podważania zastosowanej początkowo metody odliczenia, nawet po ustaleniu ostatecznej proporcji. Dyrektywa VAT nie nakłada na podatnika mającego wybór pomiędzy dwiema czynnościami obowiązku dokonania tej, która wiąże się z zapłatą najwyższej kwoty VAT. Przeciwnie, podatnikowi przysługuje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe.

Natomiast zasada pewności prawa wymaga, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie. Jednak nierozsądne wydaje się wymaganie od organów podatkowych, aby zaakceptowały one w każdym okolicznościach, aby podatnik mógł jednostronnie zmienić metodę odliczenia, którą zastosował w celu określenia kwot VAT podlegającego odliczeniu.

Ponadto Trybunał wskazał, że zasada neutralności podatkowej wymaga, aby sposób kalkulacji odliczenia odzwierciedlał obiektywnie rzeczywistą część wydat-

ków na nabycie towarów i usług o mieszanym wykorzystaniu, którą można przyporządkować transakcjom dającym prawo do odliczenia. Zasada ta sprzeciwia się zatem temu, aby państwo członkowskie odmówiło korekty metody odliczenia VAT w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, chyba że taka korekta nie pozwala na ustalenie z większą dokładnością części VAT przypadającej na transakcje dające prawo do odliczenia.

Trybunał orzekł:

- 1) Artykuł 173 ust. 2 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej rozpatrywany w świetle zasad neutralności podatkowej, pewności prawa i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie zezwalające podatnikom, zgodnie z tym przepisem, na dokonanie odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzących prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa zakazało tym podatnikom dokonywania zmian metody odliczenia VAT po ustaleniu ostatecznej proporcji.
- 2) Artykuły 184–186 dyrektywy 2006/112 rozpatrywane w świetle zasad neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, na mocy którego podatnikowi, który dokonał odliczeń podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzących prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa według metody opartej na obrocie, odmawia się, po ustaleniu ostatecznej proporcji na podstawie art. 175 ust. 3 tej dyrektywy, możliwości skorygowania tych odliczeń przy użyciu metody wykorzystania w sytuacji, gdy:
  - dane państwo członkowskie zezwala podatnikom na podstawie art. 173 ust. 2 lit. c) wskazanej dyrektywy na dokonanie odliczenia VAT według wykorzystania całości lub części towarów i usług użytych do wykonania zarówno czynności rodzących prawo do odliczenia, jak i czynności nierodzących takiego prawa;
  - przy wyborze metody odliczenia podatnik nie był świadomy, działając w dobrej wierze, że transakcja, którą uważał za zwolnioną, w rzeczywistości nie była zwolniona;
  - nie upłynął jeszcze ogólny termin zawity określony w prawie krajowym dla celów dokonania korekty odliczeń i
  - zmiana metody odliczenia pozwala na ustalenie z większą dokładnością części VAT przypadającej na transakcje dające prawo do odliczenia.

*Jan Falkowski*