

## Przegląd najważniejszego orzecznictwa TSUE w sprawach polskich w 2021 r.



# Spis treści

Wstęp.....	3
Powrót do przeszłości, czyli neutralność rozliczeń WNT przywrócona.....	4
Korekta faktur podczas kontroli podatkowej jednak możliwa.....	5
Polskie sankcje VAT niezgodne z prawem unijnym.....	6
Koniec sporów o stawkę VAT na sprzedaż dań na wynos.....	7
Uszczelnienie poboru VAT z tytułu WNT paliw skuteczne, ale sprzeczne z przepisami UE.....	8
W oczekiwaniu na rok 2022.....	9





## Wstęp

Lidia Adamek-Baczyńska, Partner

Drogi Czytelniku,

Zbliża się koniec roku. Nadszedł zatem czas podsumowań.

Rok 2021 obfitował w liczne zmiany w prawie podatkowym, z których większość wejdzie w życie z początkiem 2022. Kolejny rok upłynie więc przedsiębiorcom pod znakiem implementacji zmian i dostosowania się do nowej rzeczywistości.

Jakość i tempo wprowadzanych reform budzą jednak wiele wątpliwości. Dowodem tego są liczne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wydane w polskich sprawach w 2021 roku.

W kończącym się roku TSUE rozwiął trwające przez lata wątpliwości interpretacyjne dotyczące wielu bardzo ważnych tematów w zakresie VAT. Do najważniejszych należą:

- » możliwość neutralnego podatkowo rozliczania VAT na zasadach odwrotnego obciążenia po upływie trzymiesięcznego okresu na rozliczenie VAT należnego (wyrok z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19),
- » możliwość skorygowania faktur w toku trwającej kontroli podatkowej, o ile podatnik działał w dobrej wierze opodatkowując transakcję VAT w oparciu stanowisko organów podatkowych prezentowane w chwili transakcji (wyrok z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-48/20),
- » brak możliwości automatycznego nakładania dodatkowego zobowiązania w VAT (tzw. sankcja VAT) ze względu na niezgodność takiego postępowania z zasadą proporcjonalności (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r. w sprawie C-935/19),
- » możliwość opodatkowania sprzedaży posiłków obniżoną do 5% stawką VAT w sytuacji, gdy konsument sam decyduje, czy spożyje posiłek korzystając z infrastruktury zapewnionej w galerii handlowej bądź restauracji czy też skonsumuje posiłek poza lokalem (wyrok z dnia 22 kwietnia 2021 r. w sprawie C-703/19),
- » brak konieczności zapłaty przez podatnika VAT należnego z tytułu WNT paliw w przypadku, gdy nie powstał jeszcze obowiązek podatkowy dla tego typu transakcji (wyrok z dnia 9 września 2021 r. w sprawie C-855/19).

Szczegóły wymienionych powyżej sporów oraz ich wpływ na działalność podatników w Polsce znajdują się w naszych artykułach poniżej, do lektury których serdecznie zapraszam.





## Powrót do przeszłości, czyli neutralność rozliczeń WNT przywrócona

Olga Palczewska-Wielińska, Manager

**18 marca 2021 r. wielu podatników dokonujących WNT odetchnęła z ulgą. Tego bowiem dnia TSUE wydał pozytywny wyrok w polskiej sprawie C-895/19 orzekając, że przepis ustawy o VAT, zgodnie z którym rozliczenie VAT należnego z tytułu WNT w terminie trzech miesięcy od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy jest warunkiem koniecznym do odliczenia VAT naliczonego z tytułu tej transakcji w tym samym miesiącu, w którym został wykazany VAT należny jest niezgodny z art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa VAT). Wyrok wprawdzie dotyczy WNT, jednak zawarte w nim konkluzje mają charakter uniwersalny i wpłynęły również na rozliczenie pozostałych transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia (w tym importu usług). W konsekwencji w wykazywaniu tych transakcji zmieniło się wiele – i to na korzyść podatników.**

### Czego dotyczył problem?

1 stycznia 2017 r. przepis art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. B ustawy o VAT otrzymał nowe brzmienie. Zgodnie z nim podatnik dokonujący WNT miał prawo do odliczenia VAT naliczonego i VAT należnego z tytułu tej transakcji w tym samym miesiącu wyłącznie pod warunkiem, że VAT należny zostanie wykazany w terminie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wykazanie WNT po upływie trzymiesięcznego okresu wiązało się z koniecznością rozliczenia podatku VAT należnego i naliczonego dwóch różnych deklaracjach, a w konsekwencji z zapłatą odsetek od zaległości podatkowej. Tym samym rozliczenie WNT przestawało być neutralne dla podatnika.

Spór rozpoczął się od wydania negatywnej interpretacji podatkowej spółce A („Spółka”), która z różnych przyczyn (otrzymanie faktury z opóźnieniem, błędna klasyfikacja transakcji czy też pomyłka osoby sporządzającej rejestry i deklaracje VAT) nie miała możliwości wykazania VAT należnego z tytułu WNT w 3-miesięcznym terminie. Powołując się na przepisy Dyrektywy VAT oraz zasadę neutralności i proporcjonalności VAT Spółka wniosła o potwierdzenie, że przysługuje jej prawo do rozliczenia podatku VAT należnego i naliczonego z WNT w tym samym okresie. Z tym stanowiskiem nie zgodził się jednak Dyrektor KIS wskazując, iż trzymiesięczny termin wskazany w ustawie o VAT nie ogranicza prawa do odliczenia, a zatem nie jest on niezgodny ani z przepisami Dyrektywy, ani zasadami VAT. Sprawa trafiła do WSA w Gliwicach, który w drodze pytania prejudycjalnego skierował zagadnienie do rozpatrzenia TSUE.

TSUE uznał polskie przepisy w tym zakresie za niezgodne z Dyrektywą VAT. Wskazał, że prawo do odliczenia VAT naliczonego może zależeć wyłącznie od spełnienia materialnych warunków przewidzianych w Dyrektywie VAT, tj. w przypadku WNT – związku prowadzonej działalności gospodarczej z czynnościami opodatkowanymi VAT. Opóźnienie prawa do odliczenia z uwagi na samo naruszenie warunku formalnego (brak wykazania VAT należnego w określonym terminie) obarcza podatnika ciężarem VAT i w świetle przepisów Dyrektywy jest niedopuszczalne. Co więcej – jak wskazał TSUE – tym bardziej nielogiczne jest obarczanie podatnika ciężarem VAT należnego z tytułu WNT. W przypadku tej transakcji żadna kwota nie jest bowiem należna organom podatkowym (rozliczenie na zasadzie odwrotnego obciążenia).

### Skutki wyroku TSUE dla polskich podatników

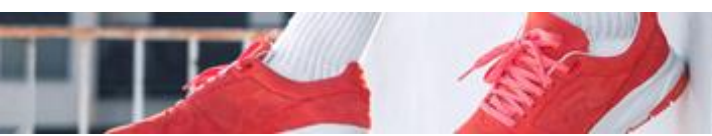
Wyrok TSUE potwierdzający niezgodność przepisów krajowych z odpowiednimi przepisami Dyrektywy VAT skutkuje brakiem możliwości stosowania zakwestionowanych przepisów przez organy podatkowe oraz sądy krajowe. W konsekwencji, podatnicy również nie są zobowiązani do stosowania tych przepisów. A to oznacza kres obowiązywania wymogu, który prowadził do wykazywania VAT należnego i naliczonego z tytułu WNT w różnych okresach rozliczeniowych i ponoszenia kosztów odsetek.

Na wyroku tym skorzystali podatnicy dokonujący również innych transakcji objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, w tym importu usług. Powołując się na wyrok TSUE mogą oni wykazywać te transakcje (VAT należny = VAT naliczony) w miesiącu powstania obowiązku podatkowego, niezależnie od tego czy VAT należny został wykazany w terminie trzech miesięcy czy też później.

Ponadto wyrok TSUE może być podstawą wniosku do urzędu skarbowego o stwierdzenie nadpłaty w związku z faktem zastosowania przez organ w przeszłości przepisu uznanego za niezgodny z Dyrektywą VAT.

### Zmiana przepisów ustawy o VAT

Na tym jednak nie koniec. Na skutek wyroku TSUE w ramach tzw. Pakietu SLIM VAT 2 został wykreślony wymóg braku upływu 3-miesięcznego okresu dla uwzględnienia kwoty VAT należnego i VAT naliczonego z tytułu WNT w tym samym miesiącu. Analogiczna zmiana została wprowadzona w odniesieniu do pozostałych transakcji rozliczanych na zasadzie odwrotnego obciążenia. Tym samym po przeszło 4 latach przywrócono brzmienie tych przepisów do tego jakie obowiązywało przed 1 stycznia 2017 r. Znowelizowane w tym zakresie przepisy obowiązują od 7 września 2021 r.





## Korekta faktur podczas kontroli podatkowej jednak możliwa

Monika Junyszek, Senior Consultant

**18 marca 2021 r. był optymistycznym dniem dla polskich podatników podatku VAT. W tym dniu zostały wydane aż dwa pozytywne wyroki TSUE w polskiej sprawie: jeden dot. rozliczenia WNT wykazanych z opóźnieniem, drugi w polskiej sprawie C-48/20 dot. korekty faktur dokonywanej przez podatnika działającego w dobrej wierze po wszczęciu kontroli podatkowej. Wyrok TSUE daje podatnikom argumenty w przypadku sporów z organami podatkowymi w zakresie zastosowania sankcji z art. 108 ustawy o VAT, w sytuacji gdy prawidłowości rozliczenia przeprowadzanych transakcji zostanie zakwestionowana, a podatnicy dopytyli wszelkich starań, aby na moment przeprowadzania transakcji zapewnić ich zgodność z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT oraz/lub obecnie obowiązującą linią interpretacyjną.**

### Czego dotyczył problem?

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają szczególnych wytycznych w jaki sposób należy klasyfikować transakcje zawierane z wykorzystaniem kart paliwowych. Do 2011 r. obowiązywała jednolita linia interpretacyjna, zgodnie z którą transakcje z wykorzystaniem kart paliwowych należało traktować jako transakcje łańcuchowe. Dopiero w 2012 r. pojawiła się odmienna klasyfikacja przedmiotowych transakcji na gruncie VAT – jako świadczenia usług - w związku z wydaniem przez NSA orzeczenia z 14 sierpnia 2012 r. (sygn. akt I FSK 1177/11). Od tej pory klasyfikacja transakcji dot. kart paliwowych jest kością niezgodny między polskimi organami podatkowymi a polskimi podatnikami VAT. Nieco światła na tę sprawę rzucił wyrok TSUE z dnia 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 Vega International oraz interpretacja ogólna Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 15 lutego 2021 r. w zakresie prawidłowego kwalifikowania transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych. Nie wyjaśniły one jednak wszystkich wątpliwych scenariuszy.

Spór przed TSUE dotyczył litewskiej spółki, która udostępniała spółkom transportowym karty paliwowe służące do zakupu paliwa na stacjach benzynowych na terytorium Polski. Spółka, na podstawie jednolitej linii interpretacyjnej polskich organów podatkowych uznała, że przeprowadzane przez nią transakcje należy zaklasyfikować jako transakcje łańcuchowe opodatkowane VAT na terytorium Polski. Zatem sama odliczała podatek VAT naliczony z faktur otrzymywanych od stacji paliw, a jednocześnie wystawiała faktury wraz z polskim podatkiem VAT na spółki transportowe. Polskie organy podatkowe uznały jednak, że przedmiotowe transakcje nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu transakcji jako, że litewska spółka wyłącznie finansowała firmom transportowym zakup paliwa na polskich stacjach, natomiast faktycznymi nabywcami paliwa były firmy transportowe. W efekcie takiej klasyfikacji

transakcji organy podatkowe uznały, że litewska spółka świadczyła usługi finansowe zwolnione z VAT. Organy podatkowe uznały zatem, że litewska Spółka nie miała prawa do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących nabycie paliwa. Dodatkowo organy uznały, że Spółka zobowiązana jest zapłacić VAT wykazanego na fakturach sprzedażowych na podstawie art. 108 ustawy o VAT (zapłata VAT z tzw. pustych faktur). Spór z organem zakończył się w sądzie.

TSUE orzekł, że art. 203 Dyrektywy VAT oraz zasady proporcjonalności i neutralności sprzeciwiają się przepisom krajowym, które nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanym VAT podczas kontroli podatkowych. Tym bardziej godzi to w neutralność VAT, że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone. TSUE argumentował, że to w gestii państw członkowskich leży ustanowienie przepisów zgodnie, z którymi podatnik działający w dobrej wierze miał możliwość skorygowania wszystkich bezzasadnie wykazanych na fakturze podatków.

### Stanowisko NSA w związku z wydanym wyrokiem TSUE

Uwzględniając stanowisko TSUE w przedmiotowej sprawie NSA w wyroku z 24.06.2021 r. (sygn. akt I FSK 1535/17) orzekł, iż spółce powinna zostać przydzielona stosowna ochrona uwalniająca ją od obowiązku uiszczenia sankcji z art. 108 ustawy o VAT. Sąd podkreślił, że Spółka dokonując klasyfikacji przedmiotowych transakcji opierała się na krajowej praktyce interpretacyjnej. W konsekwencji nie powinna ponosić negatywnych skutków prawnych swoich decyzji.

### Skutki wyroku TSUE dla polskich podatników

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że przedmiotowy wyrok jest ważny zarówno dla podatników dokonujących transakcji z wykorzystaniem kart paliwowych, jak i podatników którzy dokonują klasyfikacji transakcji na podstawie obecnie obowiązującej linii interpretacyjnej – zapewnia on dodatkowe argumenty w sporach z organami podatkowymi w zakresie nałożenia na podatnika sankcji z art. 108 ustawy o VAT.

Dodatkowo, wyrok ma szczególne znaczenie dla podatników działających w dobrej wierze, którzy chcą skorygować faktury z nienależnie wykazanym podatkiem VAT po rozpoczęciu kontroli podatkowej. Stanowisko sądu wskazane w wyroku może stanowić przesłankę uzasadniająca możliwość skorygowania faktur z nienależnie wykazanym podatkiem VAT.



## Polskie sankcje VAT niezgodne z prawem unijnym

Natalia Błażejewska, Senior Consultant

**W dniu 15 kwietnia 2021 r. TSUE wydał wyrok w polskiej sprawie C-935/19, który dał nadzieję wszystkim polskim podatnikom ukaranym przez polskie organy podatkowe dodatkowym zobowiązaniem w VAT (tzw. sankcją VAT) po kontrolach podatkowych/celno-skarbowych. W wyroku tym TSUE orzekł bowiem o niezgodności polskich przepisów dot. sankcji 20% z zasadą proporcjonalności oraz art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dyrektywa VAT). Wyrok ten pomimo, iż dotyczył wyłącznie sankcji 20% zawiera uniwersalne wytyczne TSUE w zakresie wszystkich przepisów dot. sankcji VAT. Kierując się tymi wytycznymi polskie sądy coraz częściej orzekają o niezgodności nie tylko sankcji 20% ale również sankcji 30%, a nawet 100% - uchylając decyzje polskich organów podatkowych w tym zakresie.**

### Czego dotyczył problem?

Od 1 stycznia 2017 r. w Polsce obowiązują przepisy art. 112b oraz 112c ustawy o VAT ustanawiające dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT. Przepisy art. 112b ust. 1 ustawy o VAT wskazują przypadki nieprawidłowości w rozliczeniach VAT (zaniżenie zobowiązania podatkowego, zawyżenie kwoty zwrotu, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na kolejny okres, wykazanie zwrotu/nadwyżki zamiast zobowiązania podatkowego lub niezłożenie deklaracji podatkowej i brak wpłaty zobowiązania podatkowego) powodujące ustalenie dodatkowego zobowiązania w podatku VAT w wysokości 30% kwoty zaniżenia/zawyżenia w zależności od stwierdzonej nieprawidłowości. Na gruncie art. 112b ust. 2 ustawy o VAT, stawka ta może zostać obniżona do 20% w przypadku dokonania korekty deklaracji lub jej złożenia, jeśli wcześniej nie została złożona, oraz uiszczenia zaległości podatkowej VAT. Jeżeli podatnik skoryguje deklaracje w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej sankcja wynosi 15% (art. 112b ust. 2a ustawy o VAT). Przepisy art. 112c ustawy o VAT wskazują natomiast na cztery konkretne rodzaje faktur zawierających podatek VAT, którego odliczenie przez podatnika powoduje ustalenie sankcji wg 100% (m.in. faktura wystawiona przez podmiot nieistniejący lub dokumentująca czynności niedokonane).

Przepisy ustawy o VAT wskazują wprawdzie na sytuacje, w których sankcja 15-30% nie jest stosowana przez organy podatkowe. Przypadki te dotyczą jednak głównie nieprawidłowości związanych z oczywistymi omyłkami lub ujęciem danej transakcji w błędnym okresie rozliczeniowym. Brak jest wśród tych przesłanek przykładowo nieumyślnego błędnego opodatkowania transakcji przez podatnika. W takim przypadku organy automatycznie bazując na rodzaju wykrytej nieprawidłowości ustalały sankcję 30% lub sankcję 20%/15% (gdy złożono korektę deklaracji). Podatnicy zatem, którzy dokonali błędnej oceny transakcji, ale poprawiając swój błąd złożyli po kontroli podatkowej/celno-skarbowej

korektę deklaracji oraz zapłacili zaległość VAT - nadal byli obciążani dodatkową karą w postaci sankcji VAT ustalonej im „z automatu” przez organy podatkowe.

Takiej praktyce sprzeciwił się TSUE w wyroku z dnia 15 kwietnia 2021 r. TSUE uznał polskie przepisy sankcyjne ustanawiające dodatkowe zobowiązanie w VAT wg 20% w sytuacji błędnego zakwalifikowania przez podatnika transakcji zwolnionej z VAT jako transakcji opodatkowanej VAT za niezgodne z zasadą proporcjonalności oraz art. 273 dyrektywy VAT. W ocenie TSUE przepisy te są sprzeczne z prawem unijnym bowiem nie uwzględniają okoliczności powstania stwierdzonej przez organy podatkowe nieprawidłowości. W szczególności przepisy te nie rozróżniają sytuacji, w której nieprawidłowość powstała w wyniku popełnionego przez podatnika błędu co do oceny transakcji, który to błąd nie był jednak związany z żadnym oszustwem bądź uszczupleniem wpływów do skarbu państwa jak i sytuacji, w której takie okoliczności nie wystąpiły.

Końcowo TSUE zajął stanowisko, iż zautomatyzowany sposób ustalania dodatkowego zobowiązania w VAT przewidziany w polskich przepisach VAT nie tylko nie daje organom podatkowym możliwości odstąpienia od ustalenia dodatkowego zobowiązania w VAT, ale również nie pozwala na ewentualne dostosowanie wysokości sankcji do wagi oraz charakteru stwierdzonych naruszeń podatnika.

### Skutki wyroku TSUE dla polskich podatników

Po wydaniu wyroku przez TSUE polskie sądy administracyjne zaczęły masowo uchylać decyzje organów podatkowych ustalające podatnikom dodatkowe zobowiązanie w podatku VAT wg stawki 20% oraz 30% bazując na wytycznych TSUE co do niezgodności polskich przepisów sankcyjnych z prawem unijnym.

Prawidłowość przyjęcia stanowiska zaprezentowanego przez TSUE również w zakresie sankcji 100% potwierdził ostatnio Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 22 października 2021 r. sygn. I FSK 489/21. W przedmiotowym wyroku NSA potwierdził, iż uwagi TSUE co do sprzeczności sankcji 20% z zasadą proporcjonalności oraz Dyrektywą VAT należy odpowiednio odnosić również do sankcji 100%. W ocenie NSA przepis art. 112c ustawy o VAT odnoszący się do sankcji 100% również nie pozwala na rozróżnienie charakteru oraz wagi naruszenia, a dodatkowo nie uwzględnia sposobu postępowania podatnika u którego wykryto nieprawidłowości. Oznacza to, iż również art. 112c ustawy o VAT jest niezgodny z zasadą proporcjonalności oraz Dyrektywą VAT.

Polskie sądy administracyjne prezentują zatem tożsame z TSUE stanowisko dot. niezgodności przepisów polskiej ustawy o VAT w zakresie sankcji VAT z zasadą proporcjonalności oraz art. 273 Dyrektywy VAT.

Nie pozostaje zatem nic innego jak oczekiwać na zmianę przepisów polskiej ustawy o VAT w tym zakresie.



## Koniec sporów o stawkę VAT na sprzedaż dań na wynos

Marta Szwajcer, Junior Consultant

**22 kwietnia 2021 r. TSUE wydał wyrok w polskiej sprawie C-703/19 dotyczącej kwalifikacji sprzedaży posiłków przez sieć restauracji szybkiej obsługi oferującej różne sposoby nabycia oraz konsumpcji, tj. w restauracji, w galerii handlowej w wyznaczonych strefach restauracyjnych oraz na wynos. TSUE wskazał, że pojęcie usług restauracyjnych i cateringowych obejmuje dostarczanie żywności wraz z odpowiednimi usługami wspomagającymi, mającymi na celu umożliwienie natychmiastowego spożycia tej żywności przez klienta. W związku z tym, jeżeli konsument zdecyduje się skosztować posiłek poza lokalem, mamy do czynienia z dostawą towarów, opodatkowaną 5% stawką VAT.**

### Czego dotyczył problem?

Sprawa dotyczyła podatnika, który w ramach sieci placówek gastronomicznych szybkiej obsługi prowadził sprzedaż posiłków i dań. Swoją działalność zaklasyfikował jako sprzedaż gotowych dań, do której zastosowanie ma 5% stawka VAT właściwa dla dostawy towarów. Podczas kontroli, organy podatkowe uznały, że niezależnie od sposobu sprzedaży, cała działalność podatnika powinna zostać opodatkowana 8% stawką VAT przewidzianą dla świadczenia usług związanych z wyżywieniem. Sprawa trafiła do NSA, który powziął wątpliwość w tym zakresie i postanowił zwrócić się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym.

TSUE poruszył problem na kilku istotnych płaszczyznach. Wskazał, że stając przed zadaniem zastosowania prawidłowej stawki VAT dla sprzedaży gotowych posiłków i dań, konieczne jest przeanalizowanie, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z dostawą towarów w postaci gotowych posiłków i dań, czy też ze świadczeniem usługi restauracyjnej. Jak podkreślił Trybunał, usługę restauracyjną charakteryzuje szereg elementów i czynności, wśród których dostawa żywności jest tylko jedną ze składowych. Przygotowanie ciepłego posiłku gotowego do spożycia, które ogranicza się w istocie do czynności pobieżnych oraz następuje w sposób stały i regularny, nie klasyfikuje automatycznie świadczenia jako usługi gastronomicznej. Dla prawidłowej klasyfikacji transakcji kluczowy jest punkt widzenia konsumenta, jak również sposób serwowania posiłków. Jeżeli klient podejmie decyzję o nieskorzystaniu z zasobów udostępnionych przez placówkę gastronomiczną (np. z obsługi kelnerskiej, ze stolika, sztućców, toalety czy szatni) oznacza to, że z dostawą żywności nie wiąże się żadna usługa wspomagająca, a w konsekwencji transakcję należy uznać za dostawę towarów.

Przy ocenie tego zagadnienia należy jednak uwzględnić również sam sposób podania posiłku.

### Skutki wyroku TSUE dla polskich podatników

Wyrok TSUE stanowi silny argument dla podatników z branży gastronomicznej w dyskusji o słuszność zastosowania obniżonej 5% stawki VAT dla sprzedaży dań na wynos w lokalach gastronomicznych. Stanowisko Trybunału może zliberalizować podejście organów podatkowych ukształtowane po wydaniu przez Ministerstwo Finansów interpretacji ogólnej z 1 lipca 2016 r. znak PT1.050.3.2016.156, w której wskazano, że sprzedawcy gotowych dań powinni stosować 8% stawkę VAT, bowiem dla oceny czy świadczenie ma charakter dostawy towarów, czy świadczenia usługi restauracyjnej należy wziąć pod uwagę, czy oferowane produkty są zapakowane bądź zamrożone z przeznaczeniem do późniejszego ich spożycia, czy też przygotowane i serwowane bezpośrednio jako gotowy posiłek. Fakt, że oferowane produkty przeznaczone były do spożycia na miejscu lub też na wynos, nie miał znaczenia.

Wyrok TSUE rzuca nowe światło na problematykę stosowania odpowiedniej stawki VAT do działalności polegającej na sprzedaży dań i posiłków gotowych do spożycia. Dlatego też podatnicy, którzy do tej pory stosowali stawkę 8% VAT, powinni ocenić, czy wobec okoliczności przedstawionych przez TSUE, model ich działalności spełnia przesłanki do zastosowania 5% stawki VAT. Ocenie należy również poddać możliwość odzyskania nadpłaconego podatku wraz z odsetkami. Niemniej - jak wskazał TSUE - to na sądzie krajowym spoczywa odpowiedzialność ustalenia katalogu okoliczności i przesłanek, które mają determinować, kiedy mamy do czynienia z dostawą towarów, a kiedy ze świadczeniem usług.

### Pierwsze orzeczenia polskich sądów po wyroku TSUE

W efekcie wyroku TSUE w polskiej sprawie C-703/19, zapadło już kilkanaście wyroków sądów administracyjnych, które potwierdzają możliwość zastosowania 5% stawki VAT dla sprzedaży posiłków na wynos. Sądy wskazały, że dla ustalenia odpowiedniej stawki VAT nie ma znaczenia klasyfikacja statystyczna ani sposób zapakowania towaru. Kluczowa jest decyzja konsumenta końcowego. Jeżeli towary są przygotowane na wynos, zastosowanie powinna znaleźć stawka 5% VAT. Inna interpretacja przepisów skutkowałaby naruszeniem zasady neutralności podatku VAT.





## Uszczelnienie poboru VAT z tytułu WNT paliw skuteczne, ale sprzeczne z przepisami UE

Natalia Sęk, Senior Consultant

**Dla podmiotów z branży paliwowej wyrok TSUE z 9 września 2021 r. wydany w polskiej sprawie C-855/19 ma kluczowe znaczenie w zakresie rozliczania VAT z tytułu WNT paliw. TSUE orzekł bowiem, że przepisy tzw. „pakietu paliwowego” nakładające na podatnika obowiązek zapłaty podatku VAT należnego w terminie 5 dni od momentu ich nabycia jest niezgodny z Dyrektywą VAT. Pomimo, iż wyrok dotyczy poboru VAT w sytuacji wprowadzenia do składu podatkowego towarów z terytorium innego państwa członkowskiego należy uznać, iż w sprzeczności z przepisami Dyrektywy VAT stoi pobór podatku VAT z tytułu WNT gdy dla takiej transakcji nie powstał jeszcze obowiązek podatkowy.**

### Czego dotyczył problem?

Z dniem 1 sierpnia 2016 r. wszedł w życie tzw. „pakiet paliwowy”, czyli przepisy uszczelniające pobór VAT od obrotu paliwami. W ramach tych zmian do ustawy o VAT wprowadzone zostały przepisy art. 99 ust 11a oraz art. 103 ust. 5a regulujące termin na złożenie deklaracji i zapłatę VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw. Zgodnie z nimi podatnik jest zobowiązany bez wezwania naczelnika urzędu celnego do obliczenia i zapłaty VAT w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia towarów do miejsca odbioru wyrobów akcyzowych lub do składu podatkowego. Podatnik zobowiązany jest również do złożenia deklaracji VAT w tym zakresie do 5. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek ich zapłaty.

Z drugiej strony - zgodnie z przepisami ustawy o VAT obowiązek podatkowy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów powstaje co do zasady z chwilą wystawienia faktury, jednak nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu w którym dokonano dostawy.

W sprawie będącej przedmiotem sporu, w grudniu 2016 r. podatnik dokonał WNT oleju napędowego. Organ podatkowy rozpoznał w dokonanej czynności przypadek określony w art. 103 ust 5a ustawy o VAT, tj. wprowadzenie do składu podatkowego towarów z terytorium innego państwa członkowskiego. Podatnik nie uiszczył podatku VAT należnego z tytułu nabycia paliwa w terminie 5 dni od wprowadzenia oleju napędowego na terytorium Polski. Nie złożył również w przewidzianym ustawą terminie deklaracji VAT dotyczącej tego nabycia. Podatnik, na decyzję organu podatkowego w przedmiocie obowiązku natychmiastowej zapłaty zaległości wraz z odsetkami złożył skargę, którą oddalił WSA w Bydgoszczy. Sprawa trafiła do NSA, który powziął wątpliwość w przedmiocie zgodności art. 103 ust 5a ustawy o VAT z przepisami unijnymi w zakresie nałożenia

obowiązku poboru podatku VAT zanim stanie się on wymagalny. Skierował w tym zakresie do TSUE pytania prejudycjalne.

TSUE uznał wskazane przepisy ustawy o VAT za niezgodne z Dyrektywą VAT. W ślad za opinią rzecznika generalnego, podkreślił, że o ile przepisy Dyrektywy VAT umożliwiają państwom członkowskim wprowadzenie rozwiązań przyspieszających zapłatę podatku, to takiej możliwości nie nadają w zakresie przyspieszenia daty wymagalności VAT, którą określa art. 69 Dyrektywy VAT. W świetle powyższego, państwo członkowskie nie jest uprawnione do przyspieszenia terminu wymagalności VAT, a taki charakter miał przepis art. 103 ust. 5a ustawy o VAT zobowiązujący podatników do zapłaty VAT w ciągu zaledwie 5 dni.

### Skutki wyroku TSUE dla polskich podatników

Wyrok TSUE wskazuje jednoznacznie na brak możliwości stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne przepisów uznanych za niezgodne z Dyrektywą VAT. Dla podatników stanowi natomiast ważną przesłankę w sporach z organami podatkowymi, które toczą się w przedmiotowym zakresie.

Ponadto, wyrok może być podstawą do wnioskowania o zwrot odsetek naliczonych przez organ podatkowy w wyniku przekroczenia 5-dniowego terminu zapłaty VAT z tytułu WNT paliw, które pobrane zostały na podstawie przepisów niezgodnych z przepisami unijnej Dyrektywy.

### Zmiana przepisów ustawy o VAT?

Na obecną chwilę przepisy uznane przez TSUE za niezgodne z prawem UE nadal obowiązują w polskiej ustawie o VAT. Biorąc pod uwagę skalę korzyści, których resort finansów upatruje w dotychczasowym brzmieniu przepisów tzw. „pakietu paliwowego” szansa na zmianę przepisów jest trudna do oceny. Z jednej strony TSUE prezentuje dość jednoznaczne stanowisko w zakresie niezgodności tych przepisów w Dyrektywą VAT. Z drugiej strony, Ministerstwo Finansów podjęło już działania w zakresie uzyskania od Komisji Europejskiej zgody na dalsze ich stosowanie, wskazując na skuteczność wprowadzonego rozwiązania z perspektywy uszczelnienia poboru VAT oraz pozytywną ocenę przepisów przez podmioty z branży paliwowej. Polski ustawodawca z pewnością ma przed sobą niemałe wyzwanie, aby przepisy ustawy o VAT doprowadzić do kształtu spełniającego unijne kryteria, a jednocześnie pozwalającego na skuteczny pobór podatku VAT w obrocie paliwami.





## W oczekiwaniu na rok 2022...

Magdalena Szczepańska, Partner

Dobiegający końca rok 2021 obfitował w ciekawe i bardzo ważne dla podatników wyroki TSUE. Co więcej wyroki TSUE wydane w polskich sprawach dotyczyły kluczowych zagadnień podatników, na których rozstrzygnięcie przez Trybunał długo oczekiwali. Ilość spraw rozpatrzonych w tym roku przez TSUE pokazuje, iż Naczelny Sąd Administracyjny coraz częściej zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie zgodności przepisów ustawy o VAT z regulacjami Dyrektywy VAT. Interpretacja polskich przepisów w zgodzie z regulacjami europejskimi ma istotne znaczenie, w szczególności dla opodatkowania dostaw międzynarodowych.

Takim przełomowym wyrokiem było na pewno omawiane wcześniej rozstrzygnięcie w sprawie C-895/19. Nie jest to jednak ostatni wyrok TSUE w polskiej sprawie, który dotyczy transakcji wewnątrzwspólnotowych. W nadchodzącym 2022 roku spodziewamy się wyroku w sprawie C-696/20. Rozstrzygana sprawa dotyczy transakcji łańcuchowych oraz stosowania przepisu art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Na podstawie tego przepisu polski podatnik może być zobowiązany do wykazania podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w dwóch różnych krajach UE, chyba że wykaże on, iż rozliczył ten podatek w kraju zakończenia transportu towarów. Warto podkreślić, iż w sprawie będącej przedmiotem pytania prejudycjalnego, podatek VAT z tytułu WNT został rozliczony przez ostatecznych nabywców w kraju zakończenia transportu, jednak nie przez podatnika, który był do tego zobowiązany. Sam podatnik podał dla tej transakcji swój polski numer VAT-UE. Uznając, że podatnik nie wykazał rozliczenia VAT z tytułu WNT w kraju zakończenia transportu, polskie organy podatkowe określiły, że podatek z tytułu tej transakcji jest również należny w Polsce (VAT należny z WNT bez prawa do odliczenia VAT naliczonego z takiej transakcji). Poddając w wątpliwość neutralność i proporcjonalność opodatkowania VAT tej transakcji, NSA zwrócił się o rozstrzygnięcie do TSUE. Sankcyjny charakter omawianego przepisu od lat budzi wątpliwości podatników. Jest to szczególnie dotkliwe w sytuacji, gdy podanie numeru VAT-UE PL jest wynikiem błędnej kwalifikacji podatkowej transakcji łańcuchowej, tak jak to miało miejsce w rozpatrywanej sprawie.

To nie jedyny wyrok TSUE na który warto czekać. W kolejnym pytaniu prejudycjalnym NSA zwrócił się do TSUE o wskazanie w jakim okolicznościach można uznać, iż przedmiotem transakcji jest zorganizowana część przedsiębiorstwa, która jest wyłączona z opodatkowania VAT. Zapytanie dotyczy sprawy I FSK 892/18, w której sąd krajowy rozstrzyga o tym czy dla oceny charakteru zbywanych składników majątkowych jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa konieczne jest zachowanie szczególnej formy kontynuowania działalności gospodarczej przez nabywcę tych składników. Polskie przepisy nie precyzują bowiem czy wystarczające w tym zakresie jest kontynuowanie tej samej rodzajowo działalności zbywcy, jednak bez przeniesienia całego zespołu składników których wykorzystywał zbywca. W szczególności NSA wyraził swoje wątpliwości w zakresie istotnych elementów jakie mogą przesądzać o uznaniu, że przedmiotem zbycia jest wyłącznie zespół składników majątkowych, który nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Wskazane powyżej sprawy to tylko wybrane zagadnienia które są aktualnie rozpatrywane przez TSUE. Pytania postawione przez NSA dotyczą skomplikowanych zagadnień merytorycznych, dlatego tak ważne jest uzyskanie odpowiedzi czy zaprezentowany sposób interpretowania przepisów krajowych jest zgodny z Dyrektywą VAT. Trudno się zatem dziwić, iż podatnicy z niecierpliwością czekają na nowe rozstrzygnięcia TSUE w polskich sprawach.

**Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.**

**Siedziba Główna w Poznaniu**

Budynek Bałtyk, XIII p.  
ul. Roosevelta 22  
60-829 Poznań

**Biuro w Warszawie**

Budynek Central Tower, XXII p.  
Al. Jerozolimskie 81  
02-001 Warszawa

Tel.: +48 (61) 643 45 50

E-mail: [office@wtssaja.pl](mailto:office@wtssaja.pl)

[www.wtssaja.pl](http://www.wtssaja.pl)

*Niniejszy „Przegląd najważniejszego orzecznictwa TSUE w sprawach polskich w 2021” stanowi informację o charakterze ogólnym, jego celem jest dostarczenie Państwu informacji o zmianach w prawie podatkowym. Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA nie ponosi prawnej odpowiedzialności za żadne działania lub zaniechania podjęte w wyniku powyższych informacji.*

