

**Proces zmian w przepisach podatkowych  
w 2016 roku  
i ich skutki dla podatników**

Styczeń 2017

## Wstęp

Niniejsze opracowanie omawia wybrane zmiany w polskim prawie podatkowym, które weszły w życie z początkiem 2016 roku i w jego trakcie. Podstawowym kryterium doboru zmian do omówienia było ich znaczenie dla przedsiębiorców. Dlatego też obszerną część opracowania poświęcamy np. sferze podatku od towarów i usług. Równocześnie pominiemy głośne medialnie, choć pozbawione większego znaczenia dla przedsiębiorców kwestie jak np. nieznaczna waloryzacja kwoty wolnej od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Rok 2016 nie przyniósł w polskich podatkach zmian, które byłyby znaczącą zachętą do podejmowania działalności gospodarczej czy inwestycji. Nieliczne przepisy opracowane z myślą o poprawie sytuacji podatnika (np. klauzula *in dubio pro tributario*) na razie nie przyniosły znaczących efektów. Podstawowymi dwoma celami tworzenia i wdrażania przepisów w tym czasie wydawała się chęć ustawodawcy do zabezpieczenia systemu podatkowego przed działaniem zorganizowanych grup przestępczych oraz zwiększenie wpływów z podatków. Pierwszemu z tych celów służyły m.in. pakiet paliwowy i przepisy przeciwdziałające obchodzeniu prawa. Zwiększeniu wpływów z podatków służyły nowe podatki sektorowe: od niektórych instytucji finansowych oraz od sprzedaży detalicznej.

Nie sposób dziś, tj. w styczniu 2017 r. ocenić, czy wszystkie zabiegi ustawodawcy w dziedzinie podatków odniosły swój skutek. Dość łatwo o taką ocenę w przypadku nowych podatków sektorowych, które – jak podatek bankowy – tylko częściowo spełniły swoje zadanie albo – jak podatek od handlu – w ogóle okazały się nieudanym eksperymentem. Większość omówionych tu zmian miała jednak i ma wciąż praktyczny wpływ na działania przedsiębiorców, co w wielu miejscach niniejszego opracowania zostało wyraźnie wskazane.

## 1. Ordynacja podatkowa

Najważniejszy akt prawny regulujący stosunki między podatnikiem i administracją podatkową był w trakcie 2016 roku kilka razy modyfikowany. Do najważniejszych zmian należy zaliczyć wprowadzenie dwóch istotnych klauzul: rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), a także tzw. klauzuli obojętności prawa. Zmodyfikowano także przepisy dotyczące uzyskiwania interpretacji prawa podatkowego.

### 1.1 Klauzula *in dubio pro tributario*

1 stycznia 2016 r. zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika<sup>1</sup>. Taka jest treść art. 2a ordynacji. Przepis ten, uchwalony z inicjatywy Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, ma w założeniu gwarantować podatnikowi wzmocnienie pozycji w sporach z administracją podatkową.

Jeszcze przed wejściem w życie tego przepisu wokół jego brzmienia i przyszłego stosowania narosło wiele wątpliwości. Próbą ich wyjaśnienia była wydana 29 grudnia 2015 r. przez Ministra Finansów interpretacja ogólna prawa podatkowego (**sygn. PK4.8022.44.2015**).

Z interpretacji tej wynika, że jeśli w rozpatrywanej sprawie zasada *in dubio pro tributario* ma zastosowanie, ale istnieje więcej niż jedna równorzędna dla podatnika interpretacja przepisu, to powinien wybrać tę korzystniejszą. Jeśli nie jest w stanie jej wskazać, to powinien uwzględnić w tym względzie stanowisko zainteresowanego.

Stanowisko Ministra doprecyzowało krąg osób, które na działanie tej zasady mogą się powoływać. Chodzi nie tylko o podatnika, ale także płatnika, inkasenta czy osobę odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe jako osoba trzecia. Z interpretacji wynika też jasno tryb postępowania organu podatkowego w obliczu powoływania się przez podatnika na art. 2a ordynacji. Organ powinien bowiem respektować zasadę przekonywania, a także relatywnie odnosić się do korzyści podatnika (zależy to od indywidualnych okoliczności sprawy). W interpretacji wskazano wprost, że jeśli zasada *in dubio pro tributario* nie zostanie zastosowana przez organ podatkowy (mimo istnienia przesłanek), to może ją zastosować sąd i uchylić decyzję tego organu.

Niestety, w praktyce ani decyzji organów podatkowych ani sądów administracyjnych na razie nie doszło do praktycznego zastosowania tej zasady na szerszą skalę. Według ogłoszonego w sierpniu 2016 r. raportu firmy

---

<sup>1</sup> Wprowadzona ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz 1197).

doradczej Grant Thornton, przez I półrocze 2016 roku Ministerstwo Finansów wydało ponad 17,5 tys. indywidualnych interpretacji podatkowych. W 192 przypadkach podatnicy wnioskowali o zastosowanie klauzuli i wykazywali niejednorodną linię orzeczniczą dotyczącą danego wniosku. W ani jednej sytuacji administracja podatkowa nie wydała pozytywnego dla podatnika rozstrzygnięcia, a jakiegokolwiek odniesienia do zasady *in dubio pro tributario* pojawiły się w uzasadnieniach zaledwie 3 razy.

Jednym z nielicznych przypadków, w których sąd administracyjny odwołał się do tej zasady był wyrok NSA z 17 czerwca 2016 r. (sygn. I FSK 1897-1898/14). Sąd rozpatrywał spór dotyczący stawki VAT na usługi doradcze na rzecz posła do Parlamentu Europejskiego. Przepisy nie przewidują jednoznacznie, czy takie doradztwo jest pracą na rzecz „instytucji europejskich”, które korzystają z zerowej stawki VAT. Organy podatkowe zarzucały przy tym brak dokumentacji potwierdzającej zamówienie na usługi z instytucji europejskiej.

Ostatecznie Sąd rozstrzygnął sprawę na korzyść podatnika, przyznając mu prawo do zerowej stawki. W ustnym uzasadnieniu sędzia NSA Małgorzata Niezgódka-Medek, przyznała, że stan prawny spornej sprawy zarówno w zakresie przepisów krajowych, jak i unijnych był bardzo niejasny. Zauważyła też, że „Jest to taka sytuacja, w której wątpliwości powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika” (według relacji w „Rzeczpospolitej” z 18 czerwca 2016 r). Jednak w pisemnym uzasadnieniu wyroku nie znalazło się wyraźne powołanie zasady *in dubio pro tributario*.

Najczęściej sądy odmawiają zastosowania tej zasady. Stosują przy tym zwyczajową formułkę o następującej treści: „zasada *in dubio pro tributario* nie może być rozumiana w ten sposób, iż w razie wątpliwości interpretacyjnych organy podatkowe są zobowiązane przyjąć punkt widzenia podatnika”. Według niektórych opinii (np. prof. Adama Mariańskiego z Uniwersytetu Łódzkiego) musi upłynąć jeszcze kilka lat, by ta zasada zaczęła być śmieiej stosowana przez sądy.

## 1.2 Klauzula obejścia prawa.

W ordynacji podatkowej pojawiły się zupełnie nowe reguły, które mają w założeniu zapobiegać tworzeniu przez podatników sztucznych struktur, których celem jest głównie uniknięcie opodatkowania. Od 15 lipca 2016 r. obowiązują przepisy nowego Działu III ordynacji „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”<sup>2</sup>.

Za unikanie opodatkowania uznano, zgodnie z definicją z art. 119a par. 1 ordynacji „czynność dokonaną przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”. Według tego przepisu taka czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny. Konsekwentnie, Minister Finansów będzie mógł zanegować istnienie struktur korporacyjnych (np. sieci spółek zależnych), jeśli ich istnienie jest sztuczne i ma celu głównie korzyści podatkowe.

Przepisy te dotyczą korzyści podatkowych przekraczających w okresie rozliczeniowym 100 tys. zł. Podatnicy, którzy mają wątpliwości, czy w ich przypadku fiskus mógłby użyć takiego środka, mogą się zwrócić do MF o wydanie tzw. opinii zabezpieczającej. Będzie to rodzaj interpretacji przepisów podatkowych, jednakże wydawanej za opłatą 20 tys. zł. To znacznie drożej, niż „zwykła” interpretacja podatkowa, za wydanie której wnosi się opłatę 40 zł.

Na zarzut sztuczności narażą się przede wszystkim podatnicy, którzy:

- dzielą operacje bez uzasadnienia,
- angażują pośredników mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,
- wykorzystają elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed wykonaniem czynności,
- wykorzystają elementy, które będą się wzajemnie znosić czy kompensować,
- podejmą ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby takiego sposobu działania.

---

<sup>2</sup> Wprowadzone ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846).

Klauzula w takim brzmieniu nie dotyczy podatku od towarów i usług. Jednakże równocześnie w ustawie o VAT zaczyna obowiązywać odpowiednik tych przepisów, podważający korzyści podatkowe z nadużycia prawa (w niniejszym opracowaniu zostało to opisane w osobnym rozdziale).

Nad prawidłowością stosowania klauzuli ma czuwać specjalna Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Powołał ją Minister Finansów, a w jej skład weszli m.in. urzędnicy, naukowcy zajmujący się prawem podatkowym, sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, a także samorządowcy i doradcy podatkowi.

Klauzula, choć początkowo bardzo krytycznie oceniana przez organizacje przedsiębiorców, ostatecznie zyskała ich poparcie. Przedstawiciele m.in. Krajowej Izby Gospodarczej czy Pracodawców RP dostrzegli, że ma ona bowiem zwalczać agresywne optymalizacje podatkowe. W ocenie tych organizacji takie praktyki powodują, że ci przedsiębiorcy, którzy ich nie stosują, mają gorszą pozycję konkurencyjną na rynku.

Przepisy dotyczące klauzuli obejścia prawa nie dają jednak ministrowi finansów wolnej ręki w ich stosowaniu. Według nowego art. 119b par. 1 pkt 5 ordynacji, należy najpierw skorzystać z innych form zwalczania procederu uchylania się od opodatkowania. W ostatnich latach wprowadzono ich sporo. Pojawiły się bowiem nowe przepisy o cenach transferowych, czy też o opodatkowaniu zagranicznych spółek kontrolowanych. Zmieniono też wiele umów podatkowych z krajami i liberalnym reżimie podatkowym (np. z Cyprem), co zredukowało możliwości agresywnych optymalizacji podatkowych.

Innym ograniczeniem dla MF będzie konieczność udowodnienia, że podatnik działał sprzecznie z przedmiotem i celem ustawy. Trudno się spodziewać, by za takie działanie mógł uznać korzystanie z praw podatnika wprost wymienionych w ustawie, jak np. amortyzacja środków trwałych.

Istnieją jednak obawy, że taka kolejność stosowania różnych prawnych narzędzi nie zawsze będzie przez przestrzegana przez władze skarbowe. Przykładem mogą być np. przepisy o cenach transferowych. Rzetelne ich zastosowanie przepisów wymaga bowiem skomplikowanych analiz ekonomicznych, a tego administracja nie zawsze jest w stanie dokonać (choć w praktyce kontrolnej coraz częściej takie analityczne podejście się zdarza). W ciągu kilku miesięcy obowiązywania klauzuli obejścia prawa Minister Finansów nie wydał jeszcze żadnej decyzji na jej podstawie. Z nieoficjalnych wiadomości z Ministerstwa Finansów wynika, że wytypowano co najmniej kilkanaście przypadków do postępowań, które potencjalnie mają się zakończyć taką decyzją.

Na razie nowe przepisy ordynacji podatkowej o unikaniu opodatkowania przyniosły inny skutek. Coraz częściej zdarzają się przypadki odmów wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych w zwykłym trybie.

Administracja skarbowa uzasadnia te odmowy podejrzeniem, że opisany we wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny kwalifikuje się raczej do opracowania opinii zabezpieczającej w związku z potencjalnym nadużyciem prawa podatkowego. Takie odmowy wydano np. w odniesieniu do zapytań o proste sytuacje, jak np. darowizna między członkami rodziny<sup>3</sup>.

## **1.2 Zmienione zasady występowania o interpretacje prawa podatkowego**

Znacznie mniej nagłośniona, niż wyżej opisane klauzule, a dość istotna dla podatników zmiana ordynacji podatkowej zawierała nowe przepisy dotyczące występowania o interpretacje przepisów prawa podatkowego<sup>4</sup>. Przyniosły one od 1 stycznia 2016 r. m.in. zakaz występowania z wnioskiem o zinterpretowanie kwestii już rozstrzygniętych interpretacją ogólną oraz możliwość wspólnego wniosku różnych podmiotów o interpretację w tej samej sprawie.

### **1.2.1 Konflikt interpretacji ogólnych i indywidualnych**

Zgodnie z brzmieniem par. 5a dodanego do art. 14b ordynacji, jeżeli wnioskodawca będzie pytał o kwestie, których dotyczy wydana już interpretacja ogólna w takim samym stanie prawnym, jego wniosek nie zostanie rozpatrzony. Podatnik zostanie odesłany właśnie do owej interpretacji ogólnej. Wprawdzie na wydane w tej sprawie postanowienie przysługuje zażalenie, jednak zakres kontroli sądowej w takim przypadku nie pozwala na merytoryczne odniesienie się do wniosku podatnika. Interpretacje ogólne, do których będzie odsyłała administracja skarbowa, nie podlegają bowiem zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Zgodnie z przepisem przejściowym, w starym trybie urzędnicy skarbowi załatwiali tylko wnioski o interpretacje złożone i nierozpatrzone do dnia wejścia w życie noweli.

Konsekwencją tego rozwiązania wydaje się osłabienie indywidualnej ochrony prawnej poszczególnych wnioskodawców. Jeśli zostaną odesłani do interpretacji ogólnej, to ze swoich praw skorzystają dopiero w postępowaniu wymiarowym. Wiele jednak zależy od tego, jak to rozwiązanie będzie traktowane przez administrację skarbową. Jeśli bowiem będzie używane głównie jako instrument ujednolicania wykładni przepisów, w dłuższej perspektywie może okazać się korzystne dla wszystkich podatników.

---

<sup>3</sup> „Fiskus chce 20 tys. zł za spokój podatnika”, Rzeczpospolita z 12 października 2016 r.

<sup>4</sup> Wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1649).

Jeśli jednak przepisy te będą służyć głównie do wygaszania korzystnych dla podatników interpretacji indywidualnych, które dają im ochronę, negatywnie odbije się to na ich sytuacji, zwłaszcza bezpieczeństwie i stabilności prowadzenia biznesu. Niejednolitość interpretacji indywidualnych dawała bowiem wielu firmom swoistą przewagę konkurencyjną, o ile uzyskały one interpretacje korzystne dla nich, a mniej korzystne dla konkurentów.

W ten sposób interpretacje ogólne mogą się stać dla Ministerstwa Finansów sposobem do obchodzenia korzystnych dla podatników trendów w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jeśli się okaże, że kolejnych interpretacji indywidualnych nie da się obronić w sądzie, można będzie jedną interpretacją ogólną zamknąć sprawę na korzyść administracji skarbowej.

### **1.2.2 Wspólne wnioski o wydanie interpretacji**

Od 1 stycznia 2016 r. podmioty uczestniczące w tym samym stanie faktycznym lub mające uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym zamiast kilku oddzielnych wniosków mogą złożyć jeden, wspólny. Dotyczy to np. małżonków, osób zawiązujących spółkę czy uczestników konsorcjum. Dzięki temu strony tej samej transakcji nie otrzymują odmiennych interpretacji indywidualnych.

Przed 2016 r. zdarzało się, że np. dwóch kontrahentów planujących wspólne przedsięwzięcie składało w tej samej sprawie wnioski o interpretację do dwóch różnych izb skarbowych, otrzymywali różne odpowiedzi. Teraz otrzymują wspólną. Wydaje się to szczególnie istotne w takich kwestiach, jak opodatkowanie VAT oraz wysokość stawki tego podatku, obowiązki na linii płatnik–podatnik w podatkach dochodowych, wypłata przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Ze wspólnym wnioskiem mogą wystąpić np. wspólnicy spółki osobowej. Taka spółka nie jest bowiem podatnikiem i dotychczas wspólnicy musieli składać wnioski oddzielnie.

Grupa zainteresowanych musi wyznaczyć jeden podmiot jako stronę postępowania w sprawie wydania interpretacji, i fiskus będzie zwracać się do niego we wszystkich kwestiach. Ochrona wynikająca z interpretacji przysługuje wszystkim zainteresowanym podmiotom. Niezbędne jest jednak spełnienie wszystkich warunków formalnych.

Wspólna interpretacja chroni wszystkich zainteresowanych wymienionych we wniosku. Może się zdarzyć, że organ podatkowy wyda interpretację dla np. trzech podmiotów planujących wspólną inwestycję, jednak jeden



z nich zrezygnuje i zamiast niego do grupy dołączy inna firma. W takiej sytuacji, nawet jeśli inwestycja zostanie zrealizowana zgodnie z opisem zawartym we wniosku, interpretacja nie chroni nowego podmiotu, niewymienionego w interpretacji.

Praktyka pokazała jednak, że te korzystne przepisy w praktyce wywołują pewne kłopoty proceduralne. Potwierdza to sprawa zakończona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 grudnia 2016 r. (sygn. akt II FZ 889/16). Dotyczyła ona sporu w związku z interpretacją dotyczącą PIT. Wnioskodawcy nie byli z niej zadowoleni i postanowili ją zaskarżyć. W trakcie procedury odwoławczej pojawiły się jednak wątpliwości, który z wojewódzkich sądów administracyjnych jest właściwy do wydania wyroku w takiej sprawie: ten, na terenie właściwości którego ma miejsce zamieszkania wnioskodawca czy ten właściwy terytorialnie dla izby skarbowej wydającej interpretację w imieniu Ministra Finansów.

NSA potwierdził, że właściwym a takiej sprawie sądem jest wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości mieszka lub ma siedzibę skarżący (a nie izba skarbową wydająca interpretację). Sprawa ta wskazuje też na kluczowe znaczenie jednego z wymogów wspólnego wnioskowania o interpretację: zainteresowani wnioskodawcy zobowiązani są wskazać jeden podmiot, który będzie stroną postępowania. Tylko on może domagać się sądowej kontroli wydanej interpretacji.

## 2. Podatek od towarów i usług (VAT)

Wśród zmian, jakie w ciągu 2016 roku nastąpiły w obszarze podatku od towarów i usług na uwagę zasługuje kilka kwestii, ogólnie związanych z uszczelnianiem systemu podatkowego. Wspólnym celem omówionych tu zmian nie była liberalizacja systemu, a raczej próby jego uszczelnienia przed wyłudzeniem zwrotów podatku. Zjawisko to przybiera bowiem niepokojące dla budżetu rozmiary. Według szacunków firmy doradczej PwC, kwota VAT, która mogłaby być potencjalnie należna, a nie została zebrana, wyniosła w 2015 roku 49 mld zł, czyli 2.8 proc. PKB. Na 2016 rok eksperci PwC prognozują, że luka VAT wyniesie ok. 45 mld zł, co stanowi 2,5% PKB<sup>5</sup>.

Najpoważniejszą próbą uszczelnienia systemu VAT była obszerna nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie 1 stycznia 2017 roku. Jednak w 2016 roku, czyli w okresie, którego dotyczy niniejszy raport, również dokonano kilku działań legislacyjnych, które są obliczone na zmniejszenie skali nieprawidłowości w rozliczeniach tego podatku. Inne mają z założenia charakter porządkujący, aczkolwiek w opinii ekspertów oznaczają zaostrzenie polityki wobec podatników VAT.

Do tej pierwszej kategorii należy niewątpliwie zaliczyć wprowadzenie swoistej „klauzuli obejścia prawa” w VAT, a także wprowadzenie obowiązku składania comiesięcznych elektronicznych zestawień w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego. Do drugiej kategorii należy nowy system rozliczeń VAT przez samorządy.

Poważną próbą zwalczania nadużyć podatkowych było też wprowadzenie tzw. pakietu paliwowego. Ten zestaw regulacji również wywołuje skutki w sferze VAT, lecz został omówiony w osobnym rozdziale.

### 2.1 Zakaz obchodzenia przepisów o VAT

Na potrzeby podatku od towarów i usług stworzono nieco inną wersję „klauzuli obejścia prawa”, niż ta wprowadzona do ordynacji podatkowej<sup>6</sup>. Od 15 lipca 2016 r. obowiązują nowe przepisy art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, precyzujące tę klauzulę. Według nich, jeśli dochodzi do nadużycia prawa, sprzedaż towarów i świadczenie usług wywołuje jedynie „takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa”. Samo nadużycie prawa zdefiniowano jako dokonanie czynności „w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych

<sup>5</sup> Raport PwC „Wyłudzenia VAT – luka podatkowa w 2015 roku i prognoza na 2016 r.”, ogłoszony 23 listopada 2016 r.

<sup>6</sup> Zarówno ogólna klauzula obejścia prawa jak i ta stworzona na potrzeby VAT zostały wprowadzone ustawą z 13 maja 2016 r., nowelizującą m.in. ordynację podatkową i ustawę o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 846).

w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy”.

Tak sformułowana klauzula różni się od tej z ordynacji podatkowej i stosowanej do podatków innych niż VAT. Nie zawiera kwotowego limitu korzyści, powyżej którego można by ją stosować. W ten sposób administracja podatkowa może więc kwestionować wszystkie czynności, także te dające oszczędności o wiele mniejsze, niż 10 tys. zł. Ponadto, w sprawach VAT przedsiębiorcy nie będą też mogli korzystać z możliwości uzyskania opinii zabezpieczających, które mają chronić przed zastosowaniem klauzuli. Nie ma tu też – jak w przypadku klauzuli obejścia prawa z ordynacji podatkowej – przepisu przejściowego, gwarantującego, że tych przepisów nie stosuje się do transakcji zawartych przed 15 lipca 2016 r.

Można się spodziewać, że tak sformułowana klauzula dotycząca nadużyć w sferze VAT nie będzie stosowana do przestępstw skarbowych takich jak wyłudzenia, karuzele czy wystawianie fikcyjnych faktur. Przepisy te dotyczą bowiem podmiotów istniejących i działających legalnie, w przeciwieństwie do firm „słupów” zakładanych i szybko likwidowanych tylko w celu uzyskania korzyści podatkowych. Innymi słowy, nowe przepisy o nadużyciach dotyczą tych, którzy działają legalnie, wykorzystując jedynie pewne luki w prawie.

Ze względu na krótki dotychczas okres obowiązywania tych przepisów, nie nastąpiły jeszcze przypadki ich praktycznego zastosowania. Można jednak przypuszczać, że klauzula obejścia przepisów o VAT będzie stosowana w sytuacjach takich, jak:

- transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi ukształtowane w taki sposób, aby uzyskać zwrot nadwyżki VAT z faktur za dostawy, za które należności skompensowano karami pieniężnymi czy odszkodowaniami;
- sprzedaż w zestawach towarów o różnych stawkach w celu osiągnięcia korzyści na kwocie należnego VAT (np. w gastronomii – sprzedaż alkoholu w zestawie z zakąskami z odpowiednią manipulacją cenami poszczególnych składników zestawu);
- rozliczenia gmin powołujących spółki celowe jedynie po to, by mieć możliwość odzyskania VAT od inwestycji.

## 2.2 Jednolity Plik Kontrolny

Od 1 lipca 2016 r. na podatników VAT będących dużymi firmami nałożono obowiązek składania comiesięcznych elektronicznych zestawień zakupów i sprzedaży według standardu tzw. Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK)<sup>7</sup>. Równocześnie dla dużych firm wprowadzono obowiązek dostarczania danych do kontroli w formie elektronicznej, obejmujących siedem grup danych o danym podatniku i dotyczących:

- ksiąg rachunkowych,
- wyciągów bankowych,
- magazynu,
- ewidencji zakupu i sprzedaży VAT,
- ewidencji przychodów,
- podatkowej księgi przychodów i rozchodów,
- faktur VAT.

Obowiązki związane z JPK objęły od 1 lipca przedsiębiorców zatrudniających ponad 250 pracowników albo firmy z obrotami powyżej 50 mln euro i wartością aktywów powyżej 43 mln euro. Od 1 stycznia obowiązek ten dotyczy także mniejszych firm, oprócz mikroprzedsiębiorców.

Dzięki przekazaniu informacji w jednolitym, elektronicznym formacie kontrole skarbowe i podatkowe mają być krótsze, tańsze i mniej uciążliwe. Dodatkowo taki system współpracy między fiskusem a biznesem ma wpłynąć na uszczelnienie systemu, a w konsekwencji również zwiększenie wpływów z VAT.

---

**1.1.** <sup>7</sup> Jednolity Plik Kontrolny został wprowadzony ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649) w dodanym art. 193a.

Wprowadzenie obowiązków związanych z JPK oznaczało dla podatników pewne wydatki związane z zakupem oprogramowania koniecznego do sporządzania i wysyłki danych w tej formie. Jednak stosowanie JPK da podatnikowi także wiele innych korzyści, natury nie tylko podatkowej.

Jednolity Plik Kontrolny wraz z towarzyszącym mu analitycznym oprogramowaniem (które ma być dostępne na rynku w 2017 roku) pozwoli firmie dokonywać na własne potrzeby przeglądu np. podstawy opodatkowania różnych towarów, stosowania stawek podatku, prawidłowości numerów NIP kontrahentów czy nawet stosowania ulgi na złe długi. Można będzie też analizować obieg faktur korygujących.

Wychwycenie luk i niezgodności w danych zgłaszanych w JPK urzędowi skarbowemu pozwoli uniknąć niekorzystnych decyzji władz skarbowych, w tym nakładania sankcji (przywracanych w przepisach o VAT od 1 stycznia 2017 r.). Ma to też szczególne znaczenie w przypadku wszczęcia postępowania karnoskarbowego przeciwko osobom kierującym firmą. Jeśli taka osoba wykaże, że zastosowała program analityczny w oparciu o dane z JPK do okresowych przeglądów prawidłowości działania firmy – może użyć tego argumentu na obronę przed ewentualnymi zarzutami karnoskarbowymi o niestaranność w zarządzaniu firmą.

### **2.3 Nowe zasady rozliczania VAT przez samorządy**

W 2016 roku nastąpiło uporządkowanie kwestii rozliczeń podatku od towarów i usług przez samorządy. Uchwalona 5 września i obowiązująca od 1 października 2016 ustawa<sup>8</sup> przewiduje „centralizację” rozliczeń przez gminę w miejsce dotychczasowej dowolności w tworzeniu gminnych podmiotów będących odrębnymi podatnikami VAT. Ma to szczególne znaczenie dla rozliczeń związanych z przedsięwzięciami (najczęściej inwestycjami) finansowanymi ze środków unijnych.

Wdrożenie tych przepisów było bezpośrednim następstwem wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 29 września 2015 r. w sprawie C-276/14 Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów. Trybunał zinterpretował europejską dyrektywę o VAT (2006/112/WE) w ten sposób, że podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe nie mogą być uznane za podatników podatku od wartości dodanej, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w dyrektywie. Zdaniem TSUE jednostki te nie ponoszą ryzyka gospodarczego związanego z działalnością gospodarczą powierzoną im

---

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 1454)

w imieniu i na rachunek gminy oraz nie odpowiadają za szkody spowodowane tą działalnością (odpowiedzialność tą ponosi wyłącznie gmina), ponieważ nie dysponują własnym majątkiem, nie osiągają własnych dochodów i nie ponoszą kosztów dotyczących takiej działalności. Uzyskane dochody są bowiem wpłacane do budżetu gminy, a wydatki są pokrywane bezpośrednio z tego budżetu.

Podstawowy obowiązek wprowadzony nową ustawą to wdrożenie (najpóźniej do 1 stycznia 2017) w każdej jednostce samorządu terytorialnego scentralizowany sposób rozliczeń VAT. Dla samorządów w praktyce oznaczało to konieczność wyboru: albo wstecznie skorygować deklaracje VAT z zastosowaniem scentralizowanego systemu rozliczania albo zwrócić część środków europejskich wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zasada przewidująca, że kwota VAT jest kosztem kwalifikowanym projektów finansowanych z funduszy unijnych tylko wtedy, gdy realizujący je podmiot nie ma możliwości odzyskania tej kwoty jako podatnik VAT.

Po 1 stycznia 2017r. każda faktura zakupowa powinna być prawidłowo wystawiona na gminę jako na nabywcę, a nie na urząd ją obsługujący czy też na jej jednostkę lub zakład budżetowy. I to mimo tego, iż faktura ta dotyczyć będzie zakupów dokonywanych przez te jednostki organizacyjne gminy. Dane tej jednostki organizacyjnej gminy, także oczywiście muszą być podawane na fakturze, ale wyłącznie jako dane dodatkowe (pomocnicze) i jako dane np. odbiorcy.

Dla gospodarczych partnerów samorządów ta zmiana oznaczała (i w 2017 roku nadal oznacza) przede wszystkim zmianę zawartych z nimi umów. To z kolei może powodować konieczność zmiany danych w programach komputerowych tych kontrahentów. Tylko wtedy faktury zakupowe wystawiane przez kontrahentów tych jednostek (czyli ogólnie rzecz biorąc przez ich świadczeniodawców np. dostawców prądu, gazu, czy ciepła oraz innych dostawców) będą fakturami prawidłowymi. Gmina będzie miała wówczas szansę uniknięcia wystawiania setek not korygujących do błędnie wystawionych faktur.

### 3. Pakiet paliwowy

Szacowane na 2,5 mld zł rocznie nadużycia podatkowe związane przede wszystkim z VAT i akcyzą od paliw skłoniły polskie władze do wprowadzenia z dniem 1 sierpnia 2016 r. tzw. pakietu paliwowego. Był to pakiet nowelizacji kilku ustaw, w tym ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym<sup>9</sup>.

Podstawowa zmiana w obszarze VAT dotyczyła zasad rozliczeń od nabycia paliw z innych krajów Unii Europejskiej. Po zmianie podatek ten trzeba zapłacić do urzędu skarbowego już wtedy, gdy następuje przywóz paliw z innego kraju Unii Europejskiej. Zasadniczo obowiązek zapłaty powstaje w ciągu 5 dni od momentu wprowadzenia paliwa do kraju. W ten sposób przepisy upodobniają rozliczenia do importu spoza UE. Poprzednio od takiego nabycia trzeba było wprowadzić wykazać VAT, ale najczęściej był on po prostu zapisem księgowym (jako podatek naliczony). To właśnie sprzyjało oszustom, którzy tego podatku w ogóle nie rozliczali. Tym zmianom w VAT towarzyszyły liczne nowe obowiązki nałożone na podmioty handlujące paliwami. Dotyczy to np. firm prowadzących tzw. składy podatkowe (służące do składowania towarów, w tym paliw, bez płacenia podatku akcyzowego). Muszą one co miesiąc informować Prezesa Agencji Rezerw Materiałowych o wszystkich dokonanych transakcjach dotyczących paliw.

**Nowe przepisy mają też zapobiegać sztucznemu zaniżaniu cen paliw, a tym samym obniżaniu podstawy naliczania VAT. W tym celu Minister Finansów ogłasza wysokość tej podstawy według średnich cen rynkowych.**

Nowe szykany, choć znacznie zaostrzają warunki obrotu paliwami, prawdopodobnie nie wyeliminują wszystkich możliwości wyłudzenia VAT. Jedną z nich dotyczy przywozu paliw spoza Unii Europejskiej. Otóż firmy, których obrót paliwami przekracza 40 mln zł wciąż mogą stosować uproszczenia w rozliczaniu VAT od przywozu z zagranicy. Polegają one na tym, że podatków tych nie płaci się w momencie importu, ale wykazuje dopiero w najbliższej deklaracji podatkowej. Innymi słowy, te należności podatkowe są – podobnie jak dotychczas w handlu wewnątrz Unii – jedynie zapisem księgowym. Próg 40 mln zł w przypadku paliw to wartość paliwa w kilku pociągach. W rezultacie można przywieźć paliwo, skorzystać z odroczonej płatności podatków, po czym paliwo może być przedmiotem – tak jak dotychczas – oszustw karuzelowych.

Inne pole do oszustw może wynikać z tego, że koncesji na przywóz paliw nie wymaga się od podmiotów przywożących paliwa na własne potrzeby. W takich przypadkach nie trzeba uzyskiwać koncesji na przywóz paliw. Tymczasem tylko podmiotów posiadających koncesje dotyczy obowiązek wpłaty VAT już w momencie

<sup>9</sup> Ustawa z 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 1052)  
Oliwa, Ożarowski, Trębicki i Wspólnicy sp. j. 15 Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy  
ul. Sienna 72A lok. 101; 00-833 Warszawa XII Wydział Gospodarczy  
tel. 22 660 00 00 KRS 0000408915  
www.otiw.pl NIP 5272672710  
kancelaria@otiw.pl REGON 145977797

przywozu. Tu znów można zastosować schemat: przywóz „na własne potrzeby”, uniknięcie zapłaty VAT, odsprzedaż paliwa i likwidacja firmy.

Efekty wprowadzenia pakietu paliwowego nie są jednoznaczne. Nie ma bowiem danych, które pozwoliłyby wiarygodnie ocenić rozmiary szarej strefy po zmianie. Według danych przedstawionych w październiku 2016 r. przez PKN Orlen, przy porównaniu wskaźników za 3 kw. 2015 i 2016 r. konsumpcja w Polsce wzrosła w tym czasie w przypadku oleju napędowego o 4 proc., a benzyny o 7 proc.

Jak jednak wskazywała Polska Izba Paliw Płynnych, w pierwszym miesiącu obowiązywania pakietu jego efekty były niezwykle imponujące, bo liczba cystern wjeżdżających do Polski z nielegalnym paliwem zmniejszyła się o połowę. Ale już po dwóch miesiącach, liczba cystern była tylko o 1/4 mniejsza.

Według informacji podanej przez Ministerstwo Finansów 21 grudnia 2016r., w efekcie zwiększenia legalnego rynku paliw wzrosły wpływy budżetu z tytułu akcyzy i VAT. Wstępne dostępne MF dane za sierpień mówią o wpływach co najmniej 200 mln zł miesięcznie wyższych z tytułu sprzedaży paliw płynnych. MF nie podało jednak danych za kolejne miesiące.



## 4. Podatek bankowy

Od 1 lutego 2016 r. obowiązuje nowy podatek od niektórych instytucji finansowych, zwany popularnie podatkiem bankowym<sup>10</sup>. Przedmiotem jego opodatkowania są aktywa banków, firm ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, a także instytucji pożyczkowych. Zapisana w art. 7 ustawy stawka podatku wynosi 0,0366% podstawy opodatkowania miesięcznie. Oznacza to, że w skali roku podatek ten wynosi 0,44 proc.

Pierwotny projekt ustawy o tym podatku (formalnie zgłoszony nie przez Radę Ministrów, ale grupę posłów Prawa i Sprawiedliwości) zakładał roczne wpływy na poziomie 6,5 – 7 mld zł. W ustawie budżetowej na 2016 rok rząd zakładał 5,5 mld zł wpływów. Według różnych analiz opracowywanych przez sam sektor bankowy, podatek płaci obecnie 18 banków komercyjnych (poza nimi także niektórzy ubezpieczyciele) i średnio łączna kwota wynosi 290 mln zł miesięcznie. W skali całego roku sięgnie prawdopodobnie 3,5 mld zł.

Banki przyznają, że w III kw. 2016 roku nowa danina obniżyła zysk netto dziewięciu największych o 22 proc. Oparta na aktywach struktura podatku powoduje, że udzielając nowych kredytów, banki zwiększają podstawę opodatkowania, a więc i kwotę płaconego podatku. Na koniec października 2016 r. stan kredytów w sektorze był o 4,7 proc. wyższy niż rok wcześniej.

Innym skutkiem podatku jest większe zainteresowanie banków obligacjami skarbowymi (wzrost w portfelach banków o 29 proc. w tym roku), które zmniejszają podstawę opodatkowania. Nie doszło jednak do masowego podnoszenia oprocentowania kredytów ale spada oprocentowanie depozytów.

Wpływ podatku bankowego mogą odczuć też pracownicy sektora. Już teraz banki mocno zmniejszają liczbę oddziałów i zatrudnionych, a spadek zyskowności szczególnie małych banków może przyspieszyć i wzmocnić ten trend.

Konstrukcja podatku bywa przedmiotem krytyki. Daje ona bowiem duże pole do obniżania podstawy opodatkowania m.in. poprzez instrumenty, które ułatwiają czasowe obniżanie wartości aktywów na koniec każdego miesiąca.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 68).

## 5. Podatek od sprzedaży detalicznej

W 2016 roku władze podjęły próbę obłożenia podatkiem obrotów sieci handlu detalicznego. Próba ta okazała się nieudana, gdyż nowy podatek pozostał w praktyce jedynie martwym zapisem ustawowym, który nie przyniósł żadnych dochodów budżetowi. Jednak sposób jego wprowadzenia, zakwestionowania przez Komisję Europejską a następnie zawieszenia jest przykładem, jak nie należy konstruować przepisów prawnych.

Uchwalenie ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej<sup>11</sup> poprzedziły wielomiesięczne konsultacje ze środowiskami biznesu, szczególnie organizacji zrzeszających sieci handlowe. W trakcie nich zgłaszano pomysły, by wysokość opodatkowania uzależnić np. od powierzchni handlowej sklepu. Ostatecznie ustalono, że podstawą opodatkowania ma być przychód ze sprzedaży detalicznej, przekraczająca w danym miesiącu 17 mln zł. Po wielu sporach o to, czy wprowadzić opodatkowanie liniowe czy progresywne, zdecydowano się na to drugie rozwiązanie. Obrót do 170 mln zł miał podlegać stawce 0,8 proc., a nadwyżka ponad tę kwotę – 1,4 proc. Przewidziano szereg zwolnień przedmiotowych, np. dla sprzedaży energii elektrycznej i gazu, a także leków. Podatek nie obejmował sprzedaży przez internet. Ustawa nakładająca ten podatek weszła w życie 1 września, a pierwszym terminem złożenia deklaracji przez podatników oraz wpłaty podatku miał być 25 października 2016 r.

Jednak budżet nie zanotował z tego tytułu żadnych wpływów. Komisja Europejska wydała bowiem 19 września decyzję nakazującą Polsce wycofanie się z tego podatku. Zarzuciła Polsce naruszenie zasad swobodnej konkurencji poprzez niedozwoloną pomoc państwa. Komisja wskazała, że znaczna część firm zajmujących się handlem i nieprzekraczająca 17 mln zł obrotów miesięcznie jest w uprzywilejowanej sytuacji w stosunku do tych, którzy byliby zobowiązani płacić podatek.

Wprawdzie Komisja wciąż prowadzi postępowanie w sprawie naruszenia unijnych reguł konkurencji, ale polskie władze na razie nie pobierają tego podatku. Stało się tak początkowo za sprawą rozporządzenia Ministra Finansów o zaniechaniu poboru tego podatku, a potem mocą ustawy, według której podatek ma być naliczany od przychodów osiągniętych od 1 stycznia 2018 r.<sup>12</sup> Rząd wprawdzie zaskarżył do Sądu UE decyzję zawieszającą podatek, ale w praktyce nie wpływa to na jego przywrócenie.

Historia wprowadzania podatku handlowego pokazuje, że działania ustawodawcy w kraju należącym do Unii Europejskiej nie mogą przekraczać pewnych granic zakreślonych regułami unijnymi. O ile bowiem różne opisane w niniejszym raporcie zmiany przepisów podatkowych nie podlegały harmonizacji w ramach UE albo były zgodne z unijnymi normami, to w przypadku podatku handlowego ową granicę przekroczono. Decyzja Komisji

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1155)

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 15 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz. U. z 2016 r. poz. 2099)

Europejskiej i będące jej wynikiem działania polskich władz były bowiem poprzedzone licznymi sygnałami ze strony ekspertów prawa unijnego, a także niektórych organizacji biznesowych. Pokazuje to, że wspólne działanie w obronie standardów prawa polskiego i unijnego ma sens, a wspólnotowe gwarancje przestrzegania tych reguł wciąż działają.

## Kontakt

### Robert Oliwa

Wspólnik – doradca podatkowy

T: +48 506 008 899

M: oliwa@otiw.pl

### Piotr Ożarowski

Wspólnik – doradca podatkowy

T: +48 508 380 610

M: ozarowski@otiw.pl

### Jakub Trębicki

Wspólnik – radca prawny

T: +48 502 232 812

M: trebicki@otiw.pl

### Mariusz Korzeb

Wspólnik – doradca podatkowy

T: +48 500 247 296

M: korzeb@otiw.pl