

- **Pomniejszenie przychodu o zagraniczny VAT – SWSA Jacek Kaute**

Wyrok NSA z 31 lipca 2018 r., II FSK 2128/16

- 1. Brak możliwości pomniejszenia na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. 2012, poz. 361) przychodu o podatek od wartości dodanej należny na terytorium innego kraju UE w sytuacji przyznania możliwości pomniejszenia przychodu tylko o należny krajowy podatek od towarów i usług jest przejawem dyskryminacji, z uwagi na fakt, że oba te podatki oparte są na analogicznej konstrukcji wynikającej z Dyrektywy 2006/112/WE. Wykładnia spornego przepisu zaproponowana przez organ interpretacyjny dyskryminowałaby podatników prowadzących działalność gospodarczą na terytorium innych krajów UE, których dochody opodatkowane są w Polsce, co narusza art. 49 i art. 63 TFUE.**
- 2. Dodatkowo należy podnieść, że przychodem mogą być jedynie przysporzenia o charakterze trwałym. Jeśli więc część otrzymanej ceny stanowi podatek od wartości dodanej, który musi zostać rozliczony w zagranicznym urzędzie skarbowym, to nie można twierdzić, iż w tej części jest to definitywne przysporzenie po stronie podatnika.**

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Podatek od towarów i usług jest tzw. podatkiem zharmonizowanym na terytorium całej UE. Zasady jego naliczania zostały zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE, której implementacji do polskiego systemu prawnego dokonano w ustawie o podatku od towarów i usług. Sam fakt, że na określenie podatku VAT stosuje się w Polsce nazwę ustawową; "podatek od towarów i usług" nie oznacza, że podatek ten jest wyabstrahowany z unijnego systemu podatków od wartości dodanej. Zgodnie z treścią art. 2 pkt 11 ustawy o VAT przez "podatek od wartości dodanej" rozumie się podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą". Przepis ten, będący definicją legalną, pełni rolę porządkową, tzn. w celu osiągnięcia jasności znaczeniowej, nakazuje dany podatek nakładany na terytorium państw członkowskich UE określać jako "podatek od wartości dodanej", podczas gdy adekwatną nazwą dla tego podatku, nakładanego na mocy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług jest pojęcie "podatek od towarów i usług". Nie jest to natomiast przepis prawa materialnego, który obok podatku od towarów i usług miałby tworzyć nowy rodzaj podatku — podatek od wartości dodanej. Nie ulega wątpliwości, że od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej podatek od towarów i usług jest krajowym odpowiednikiem podatku od wartości dodanej określonym w przepisach Dyrektywy Rady 2006/112/WE.

6.4. Nie można też stracić z pola widzenia, że pomimo że opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać je nie tylko z poszanowaniem prawa krajowego ale i wspólnotowego i powstrzymać się od wszelkiej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej. Zakaz dyskryminacji podatkowej należy do fundamentów zarówno polskiego, jak i europejskiego systemu prawnego. Niedopuszczalność różnicowania na gruncie prawa podatkowego sytuacji podmiotów podobnych, będących w takiej samej sytuacji faktycznej, wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Dyskryminacja podatkowa naruszałaby także zasadę sprawiedliwości społecznej, będącą uszczegółowieniem pojęcia "demokratycznego państwa prawnego" oraz zasadę równości, wyrażoną w art. 32 Konstytucji

RP, która nakazuje jednakowe traktowanie "podmiotów prawa... (...) charakteryzujących się daną cechą istotną", a nie wszystkich podmiotów prawa w ogóle. W prawie europejskim wiążącym wszystkie państwa członkowskie UE zakaz dyskryminacji podatkowej wynika z art. 49 i art. 63 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej "TFUE"), a więc z aktów pierwotnego prawa wspólnotowego, które w razie kolizji z regulacjami ustaw krajowych poszczególnych państw członkowskich mają pierwszeństwo stosowania. Przepis art. 49 TFUE zakazuje wszelkich, a więc także prawopodatkowych, ograniczeń swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, zaś przepis art. 63 TFUE wprowadza zakaz wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału i płatnościach pomiędzy państwami członkowskimi, a także pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, które nie należą do UE. Prawo europejskie zabrania wszelkiej dyskryminacji pomiędzy państwami członkowskimi UE. Przepis art. 26 ust. 2 TFUE ustanawia pomiędzy państwami członkowskimi rynek wewnętrzny, charakteryzujący się swobodnym przepływem towarów, osób, usług oraz kapitału. Na uwagę zasługuje fakt, iż skoro ustawodawca europejski użył w regulacjach art. 49 i art. 63 TFUE sformułowania "wszelkie ograniczenia", należy to rozumieć możliwie szeroko. Zabronione są więc także ograniczenia wynikające z regulacji krajowego prawa podatkowego państw członkowskich, w szczególności zaś niedopuszczalnym jest zniechęcanie przedsiębiorców z jednego państwa członkowskiego do podejmowania działalności biznesowej na terytorium innego państwa członkowskiego poprzez stosowanie niekorzystnych regulacji prawa podatkowego. Z orzecznictwa TSUE wynika, że odmienne traktowanie może być jedynie uzasadnione trzema nadrzędnymi względami interesu ogólnego, rozważanymi łącznie, czyli koniecznością zachowania wyważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, koniecznością zapobiegania niebezpieczeństwu podwójnego odliczenia strat i koniecznością zapobiegania unikaniu opodatkowania (zob. podobnie wyroki: M. [...], EU:C:2005:763, pkt 51; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 46). W przedmiotowej sprawie żadna z ww. okoliczności nie zaistniała. TSUE wielokrotnie wskazywał, że przepisy krajowe nie mogą ograniczać korzystania przez podmioty ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE wskazując np. na konieczność umożliwienia rozliczania podatnikom państw członkowskich Unii Europejskiej strat poniesionych przez ich zagraniczne spółki zależne, jeśli straty tych spółek nie mogą zostać rozliczone w państwach, w których są one rezydentami podatkowymi (zob. wyroki: M. [...], EU:C:2005:763, pkt 33; F. [...], EU:C:2014:200, pkt 21; a także N. [...], C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 22).

Brak możliwości pomniejszenia przychodu o podatek od wartości dodanej należny na terytorium innego kraju UE w sytuacji, przyznania możliwości pomniejszenia przychodu tylko o należny krajowy podatek od towarów i usług jest zatem przejawem dyskryminacji, z uwagi na fakt, że oba te podatki oparte są na analogicznej konstrukcji wynikającej z Dyrektywy 2006/112/WE. Wykładnia spornego przepisu zaproponowana przez organ interpretacyjny dyskryminowałaby podatników prowadzących działalność gospodarczą na terytorium inny krajów UE, których dochody opodatkowane są w Polsce.

6.5. Mając na uwadze powyższą argumentację stwierdzić należy, że biorąc pod uwagę kontekst regulacji przewidzianej w art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f. nie ma powodu, by występujący w tym przepisie "podatek od towarów i usług" oraz "podatek od wartości dodanej" nie mogły być traktowane jako równoważne znaczeniowo. W tym ujęciu, podobnie jak stwierdził to NSA w wyroku z dnia 4 lipca 2013 r. o sygn. akt II FSK 1545/11, sformułowania te traktować należy jako synonimy, opisujące ten sam podatek. Brak jest argumentów by możliwość pomniejszenia przychodu należnego zgodnie z art.14 ust.1 u.p.d.o.f. uzależnić od funkcjonującego na gruncie ustawy o VAT rozróżnienia dwóch ww. pojęć. Istotna jest bowiem konstrukcja tego podatku, a nie jego nazwa (analogiczne stanowisko zajął NSA w wyrokach :

z dnia 11 stycznia 2018 r. o sygn. akt II FSK 3371/15 oraz z dnia 8 maja 2018 r. sygn. akt II FSK 926/16, opubl. CBOSA). Dodatkowo należy podnieść, że w doktrynie i orzecznictwie podkreśla się, że przychodem mogą być jedynie przysporzenia o charakterze trwałym. Jeśli więc część otrzymanej ceny stanowi podatek od wartości dodanej, który musi zostać rozliczony w zagranicznym urzędzie skarbowym, to nie można twierdzić, iż w tej części jest to definitywne przysporzenie po stronie podatnika.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 4 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 1545/11

wyrok NSA z 11 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3371/15

wyrok NSA z 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 926/16

wyrok NSA z 26 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 2422/17

wyrok NSA z 21 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 576/18

Przepisy

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. 2012, poz. 361)

Art. 14 ust. 1 Za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Art. 2 Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: (...)

11) podatku od wartości dodanej - rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 32

1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

2. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. C 326 z 26.10.2012, s. 47)

Art. 26

2. Rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów.

Art. 49 [Zakaz ograniczenia swobody przedsiębiorczości]

Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień.

Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo Państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

Art. 63

Art. 63 [Swobodny przepływ kapitału]

1. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi.
2. W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w płatnościach między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi.

Główne problemy

1. Granice konieczności równego traktowania podatników dokonujących transakcji w Polsce i zagranicą
2. Porównywalność podatku od towarów i usług oraz podatku VAT nakładanego w innych krajach UE
3. Warunki osiągnięcia przychodu podatkowego

Wyrok WSA w Gdańsku (nieprawomocny) z 31 lipca 2018 r., I SA/Gd 1152/20

(...) przychodem, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PDP są jedynie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe. (...) MVA [norweski VAT] wykazany na fakturach za usługi prac remontowych świadczone na terytorium Norwegii nie wypełnia ogólnych przesłanek przyjętych przez doktrynę by uznać dane świadczenia za przychód podatkowy, tj. nie stanowi on środków, które podatnik może w dowolny sposób wykorzystać, gdyż musi je uwzględnić w rozliczeniu podatkowym i odprowadzić je do właściwego urzędu skarbowego (o ile nie pomniejszy go o podatek naliczony). (...) istnieje pośrednio akt prawny, który wskazuje na tożsamy charakter unijnego i norweskiego podatku od wartości dodanej - jest to Umowa pomiędzy Unią Europejską a Królestwem Norwegii o współpracy administracyjnej, zwalczaniu oszustw oraz odzyskiwaniu wierzytelności w dziedzinie podatku od wartości dodanej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) intencją ustawodawcy było wprowadzenie mechanizmu, który umożliwi niewprowadzanie do kategorii przychodowych i kosztowych kwot podatku, który nie jest definitywnym przysporzeniem majątkowym podatnika, czy też nie został definitywnie poniesiony (gdyż może nastąpić jego odliczenie). Ilekroć bowiem w ustawie o PDP jest mowa o ustawie o podatku od towarów i usług, oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (art. 4a pkt 7 PDP). Sąd wskazuje, że zarówno w doktrynie, jak w orzecznictwie przyjmuje się,

że przychodem, w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy o PDP są jedynie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe.

Należy podkreślić, że MVA wykazany na fakturach za usługi prac remontowych świadczone na terytorium Norwegii nie wypełnia ogólnych przesłanek przyjętych przez doktrynę by uznać dane świadczenia za przychód podatkowy, tj. nie stanowi on środków, które podatnik może w dowolny sposób wykorzystać, gdyż musi je uwzględnić w rozliczeniu podatkowym i odprowadzić je do właściwego urzędu skarbowego (o ile nie pomniejszy go o podatek naliczony). Ponadto, również w przypadku podatku wynikającego z faktur za zakupione w Norwegii usługi i towary brak jest podstaw do uznania, iż może on stanowić koszt uzyskania przychodów, gdyż trudno i w tym przypadku mówić o definitywnym jego poniesieniu, jeśli podatnik może mieć prawo do jego odliczenia (chyba, że takiego prawa do odliczenia on nie posiada).

Jak wynika ze stanowiska prezentowanego przez organ, w uzasadnieniu jego całkowicie wykluczone zostały intencje, na które powoływała się strona skarżąca, a płynące z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku w sprawie I SA/Gd 1161/15. Jest oczywiste, że relacje polsko-fińskie różnią się od relacji polsko-norweskich z uwagi na odmienną więź tych państw z Unią Europejską i Polską, to jednak nie sposób pominąć zawartych w przywołanym wyroku jego uniwersalnych tez, tez, które zostały także uwypuklone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie II FSK 926/16, mocą którego zaakceptowane zostało rozstrzygnięcie w sprawie I SA/Gd 1161/15 Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił bowiem uwagę na znamiona konstrukcji podatkowej kosztu podatkowego i wskazał, że jeśli podatnik poniósł koszt, który wypełnia takie znamiona, to kwestia tego, jak została ona określona, jest drugorzędna.

Sąd zwraca uwagę, podobnie jak strona skarżąca, iż istnieje pośrednio akt prawny, który wskazuje na tożsamy charakter unijnego i norweskiego podatku od wartości dodanej - jest to Umowa pomiędzy Unią Europejską a Królestwem Norwegii o współpracy administracyjnej, zwalczaniu oszustw oraz odzyskiwaniu wierzytelności w dziedzinie podatku od wartości dodanej. W powyższej umowie wskazano, iż "(...) Unia i Norwegia są sąsiadami i prężnymi partnerami handlowymi, a także stronami Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (...), które ma na celu promowanie stałego zrównoważonego wzmocnienia więzi handlowych i gospodarczych między umawiającymi się stronami na równych warunkach konkurencji oraz przestrzegania tych samych zasad, by stworzyć jednorodny Europejski Obszar Gospodarczy, uznając, że kwestie podatkowe nie wchodzą wprawdzie w zakres Porozumienia EOG, ale współpraca mająca na celu skuteczniejsze stosowanie i egzekwowanie VAT leży w interesie Unii i Norwegii. Zgodnie z art. 3 Umowy, VAT oznacza w odniesieniu do Unii, podatek od wartości dodanej - zgodnie z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz w odniesieniu do Norwegii, podatek od wartości dodanej, zgodnie z norweską ustawą z dnia 19 czerwca 2009 r. nr 58, dotyczącą podatku od wartości dodanej. W ocenie Sądu, powyższe potwierdza tożsamy charakter podatku od towarów i usług, podatku od wartości dodanej i norweskiego MVA - ich mechanizmów i fundamentalnych zasad opodatkowania obrotu netto. Natomiast sam fakt, iż Norwegia nie jest państwem członkowskim Unii Europejskiej, stąd też podatek od wartości dodanej nakładany zgodnie z przepisami obowiązującymi w powyższym zakresie na terytorium Królestwa Norwegii nie może być utożsamiany z polskim podatkiem od towarów i usług, ani podatkiem od wartości dodanej, nie jest wystarczającym, by podatnik był zobligowany do wykazywania go w kategorii przychodów podatkowych. Sąd przypomina zasadę w prawie podatkowym jaką jest konieczność wynikania obowiązku podatkowego wprost z przepisu prawa powszechnie obowiązującego, co oznacza, że nie można w drodze interpretacji przepisu wyciągnąć negatywnych dla podatnika wniosków. W ocenie Sądu, brak

jest przepisu, który nakazywałby wprost rozpoznanie przychodu z tytułu podatku MVA, który -na co zwracał uwagę wnioskodawca- nie powoduje definitywnego przysporzenia po stronie Spółki.

Reasumując, zdaniem Sądu, wskazane w skardze przepisy powinny być interpretowane w duchu IV Dyrektywy z uwzględnieniem Umowy pomiędzy UE a Królestwem Norwegii. Przyjmując taki sposób wykładni należało dojść do wniosku, że pojęcie podatku od towarów i usług w PDP obejmuje swoim zakresem norweski podatek VAT. W konsekwencji przy ustalaniu przychodu należałoby pominąć ten podatek, a przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu podatek ten należałoby wyłączyć z kosztów.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 926/16

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.).

Art. 4a Ilekroć w ustawie jest mowa o:

7) ustawie o podatku od towarów i usług - oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, 568, 1065 i 1106);

Art. 12 ust. 4 Do przychodów nie zalicza się: (...)

9) należnego podatku od towarów i usług;

Art. 16 ust. 1 Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

46) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

a) podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,

b) podatek należny:

- w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
- od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.).

Art. 2 Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: (...)

11) podatku od wartości dodanej - rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;

Umowa pomiędzy Unią Europejską a Królestwem Norwegii o współpracy administracyjnej, zwalczaniu oszustw oraz odzyskiwaniu wierzytelności w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2018 r. Nr 195, str. 3).

(...)

MAJĄC NA UWADZE, że Unia i Norwegia są sąsiadami i prężnymi partnerami handlowymi, a także stronami Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (zwane dalej "Porozumieniem EOG"), które ma na celu promowanie stałego i zrównoważonego wzmocnienia więzi handlowych i gospodarczych między umawiającymi się stronami na równych warunkach konkurencji oraz przestrzegania tych samych zasad, by stworzyć jednorodny Europejski Obszar Gospodarczy,

UZNAJĄC, że kwestie podatkowe nie wchodzą wprawdzie w zakres Porozumienia EOG, ale współpraca mająca na celu skuteczniejsze stosowanie i egzekwowanie VAT leży w interesie Unii i Norwegii,

UZGODNIŁY, CO NASTĘPUJE: (...)

Artykuł 3

Definicje

Na użytek niniejszej Umowy stosuje się następujące definicje:

- a) "VAT" oznacza, w odniesieniu do Unii, podatek od wartości dodanej zgodnie z dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 2 oraz, w odniesieniu do Norwegii, podatek od wartości dodanej zgodnie z norweską ustawą z dnia 19 czerwca 2009 r. nr 58 dotyczącą podatku od wartości dodanej;

Główne problemy

1. Granice konieczności równego traktowania podatników dokonujących transakcji w Polsce i zagranicą
2. Porównywalność podatku od towarów i usług oraz podatku VAT nakładanego w innych krajach UE, EOG
3. Warunki osiągnięcia przychodu podatkowego

Wyrok WSA w Warszawie (nieprawomocny) z 20 stycznia 2022 r., III SA/Wa 1471/21

(...) w stanie prawnym po 1 stycznia 2021 r. stosownie do treści art. 12 ust 4 pkt 9 u.p.d.o.p., podatnik powinien rozpoznać przychody dla celów podatku dochodowego od osób prawnych ze sprzedaży na terytorium Wielkiej Brytanii w wysokości netto, bez podatku od wartości dodanej, pomimo naliczania na fakturach sprzedaży lokalnego Brytyjskiego podatku od wartości dodanej (VAT Value Added Tax Act 1994), analogicznie jak w przypadku przychodów osiąganych w Polsce. Jednocześnie dla tej sprzedaży dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, podatnik powinien uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów wartość faktur dokumentujących poniesione koszty w kwocie netto..

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) przepisy u.p.d.o.p. nie definiuje ściśle pojęcia przychodu podatkowego. Ustawodawca ograniczył się w tym zakresie do wskazania w art. 12 ust 1 ustawy przykładowych przysporzeń, zaliczanych do tej kategorii. Jednakże z treści art. 12 ustawy wynika, że pojęcie "przychodu" jest bardzo szerokie i obejmuje m in, wszystkie otrzymane pieniądze z zastrzeżeniem wyjątków wskazanych w przepisach. Wyjątkiem takim jest m in. kwota należnego podatku od towarów i usług. Wskazać należy, że istota zawarta w regulacji art. 12 ust. 4 pkt 9 u.p.d.o.p. polega na tym, że należny podatek VAT powinien pozostawać neutralny dla przedsiębiorcy, co oznacza, że przedsiębiorca nie może ponosić ciężaru tego podatku. Wyłączenie należnego podatku od towarów i usług z katalogu przychodów podatkowych w podatku dochodowym jest konsekwencją uznania podatku od towarów i usług za podatek autonomiczny w stosunku do podatku dochodowego od osób prawnych. Gdyby nie wprowadzono do systemu prawnego omawianego wyłączenia, wówczas ta neutralność byłaby zaburzona. Na gruncie podatku dochodowego transakcje rozlicza się więc zasadniczo w wartościach netto (tj. bez obciążenia podatkiem obrotowym). W przeciwnym wypadku doszłoby do podwójnego opodatkowania tej samej kwoty, i co szczególnie istotne oraz niezaskądzące na aprobatę - podatnik miałby do czynienia z opodatkowaniem jednego podatku (tj. VAT), drugim podatkiem (tj. CIT). Katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, pomimo ich związku z przychodami i prowadzoną działalnością gospodarczą zawarty został w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a i b ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów może być w określonych przypadkach podatek należny i naliczony. Jak wynika z powyższego, co do zasady podatek VAT jest dla rozliczeń podatku CIT neutralny - tzn. co do zasady nie stanowi on kosztów ani przychodów podatkowych i podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur zakupowych. Ratio legis powyższych regulacji zakłada, że do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć tylko taki VAT, który obciąża koszty działalności podatnika, np. podatek naliczony, którego nie można odliczyć, lub podatek należny, którego nie można przerzucić. W takim wypadku VAT traci cechę neutralności. Przy wykładni powyższych przepisów oczywiście należy mieć na względzie to, że przepisy u.p.d.o.p. nie definiują pojęcia "podatek od towarów i usług". Dlatego przy jego interpretacji w kontekście przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy odnieść się do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 4a pkt 7 u.p.d.o.p., ilekroć mowa jest o "ustawie o podatku od towarów i usług" rozumie się przez to ustawę o VAT.

13. Przed zasadniczym stanowiskiem Sądu w sprawie należy przedstawić specyfikę relacji między Wielką Brytanią a UE. (...) Na szczególną uwagę zasługuje przede wszystkim to, że Unia Europejska i Wielka Brytania po brexicie podpisały w dniu 30 grudnia 2020 r. Umowę o handlu i współpracy (Umowa o Handlu i Współpracy między Unią Europejską i Europejską Wspólnotą Energii Atomowej, z jednej strony, a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, z drugiej strony. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 149/10 30.4.2021, dalej jako "Umowa"). Umowa ta od 1 stycznia 2021 r. była tymczasowo stosowana i weszła w życie 1 maja 2021 r. (...) Umowa jest oparta na przepisach zapewniających równe warunki działania i poszanowanie praw podstawowych. Warto także zauważyć tak jak jest to opisane w oficjalnych dokumentach unijnych, że choć jej przepisów nie można porównywać z poziomem integracji gospodarczej, jaki istniał, kiedy jeszcze Wielka Brytania była członkiem UE, ta umowa o współpracy wykracza poza tradycyjne umowy o wolnym handlu i daje solidne podstawy do pielęgnowania długoletniej przyjaźni i współpracy. (...)

14. Warte uwagi jest to, że w przedmiotowej umowie wskazano m.in. w Artykule pvat.1 Protokołu w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej oraz w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków i ceł tytuł i postanowienia ogólne, że celem niniejszego Protokołu jest

ustanowienie ram współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi a Zjednoczonym Królestwem, aby umożliwić ich organom udzielanie sobie wzajemnej pomocy w zapewnianiu przestrzegania przepisów dotyczących VAT oraz w ochronie dochodów z VAT, a także w odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków i ceł. W Artykule PVAT.3 określono definicje: Do celów niniejszego Protokołu stosuje się następujące definicje: a) "postępowanie administracyjne" oznacza wszystkie kontrole, weryfikacje oraz inne działania podejmowane przez Państwa w wykonywaniu ich funkcji w celu zapewnienia właściwego stosowania przepisów dotyczących VAT; (...) o) "kontrola jednoczesna" oznacza skoordynowaną kontrolę sytuacji podatkowej podatnika lub dwóch lub większą liczbę powiązanych podatników, organizowaną przez dwa Państwa posiadające wspólne lub uzupełniające się interesy lub większą ich liczbę; p) "Specjalny Komitet" oznacza Specjalny Komitet Handlowy ds. Współpracy Administracyjnej w dziedzinie VAT oraz Odzyskiwania Podatków i Ceł; q) "spontaniczna wymiana" oznacza nieregularne przekazywanie informacji innemu Państwu, w dowolnym momencie i bez uprzedniego wniosku; r) "Państwo" oznacza państwo członkowskie lub Zjednoczone Królestwo, w zależności od kontekstu; s) "państwo trzecie" oznacza państwo inne niż państwo członkowskie lub Zjednoczone Królestwo; t) "VAT" oznacza, w odniesieniu do Unii, podatek od wartości dodanej zgodnie z dyrektywą Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, oraz, w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa, podatek od wartości dodanej zgodnie z Value Added Tax Act 1994 (ustawą z 1994 r. o podatku VAT). Na uwagę zasługuje także to, że w samej treści Umowy posłużono wieloma szczegółowymi regulacjami dotyczącymi stosowania podatku VAT przy przewozie towarów. Na przykład w art. 470 Umowy wskazano min, że paliwo znajdujące się w standardowych zbiornikach pojazdów i w specjalnych zbiornikach, dopuszczonych czasowo, które jest wykorzystywane bezpośrednio do napędzania pojazdu oraz, w stosownych przypadkach, do umożliwienia funkcjonowania podczas transportu układów chłodniczych i innych układów, a także smary znajdujące się w pojazdach silnikowych, niezbędne do ich normalnej eksploatacji podczas przejazdu, zwolnione są z ceł oraz wszelkich innych podatków i opłat, takich jak podatek VAT i akcyza, oraz nie podlegają jakimkolwiek ograniczeniom przywozowym. Części zamienne przywożone w celu naprawy pojazdu na terytorium jednej Strony, które zostały zarejestrowane lub wprowadzone do obrotu na terytorium drugiej Strony, dopuszczane są na podstawie czasowego bezcłowego dopuszczania do obrotu oraz bez zakazu lub ograniczenia przywozu. Poddane wymianie części podlegają opłatom celnym i innym podatkom (VAT) oraz powrotnemu wywozowi lub zniszczeniu pod kontrolą organów celnych drugiej Strony. W załączniku do Umowy - Część i wykaz dziedzin, o których mowa w art. 8 sekcji 1 części a załącznika wskazano także jakie obowiązki powinna spełniać firma przewoźowa i jej kierowcy. Powinni znać prawo podatkowe musi w szczególności znać przepisy regulujące: a) podatek od wartości dodanej (VAT) od usług transportowych; b) podatek od pojazdów silnikowych; c) podatki od niektórych pojazdów użytkowanych w drogowym transporcie towarów, opłaty drogowe i opłaty za korzystanie z infrastruktury (...).

15. Analiza powyższych zapisów Umowy pozwala na przyjęcie zasadności stanowiska Skarżącej, że sam fakt wystąpienia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej nie wpłynął w żaden sposób na konstrukcję brytyjskiego podatku od wartości dodanej. W dalszym ciągu pozostaje ona identyczna z podatkiem od wartości dodanej funkcjonującym w państwach członkowskich, z tą jednak różnicą, że formalnie podatek ten nie spełnia przesłanki terytorialnej - od 1 stycznia 2021 r. Wielka Brytania nie jest państwem członkowskim. Tym samym, ze względu na tożsamość regulacji podatkowych funkcjonujących na terytorium Wielkiej Brytanii zarówno przed jak i po 1 stycznia 2021 r. wskazać należy, że lokalny brytyjski podatek VAT w dalszym ciągu stanowić będzie podatek od wartości dodanej, z tym że jedynie nie będzie podlegał już regulacjom unijnym. Wprowadzie brytyjski podatek od wartości dodanej, nie jest podatkiem unijnym, ale jest praktycznie w całości oparty jest na przepisach

obowiązującej Wielką Brytanią do 31 grudnia 2020 r. unijnej Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Nie ma więc podstaw, by różnicować traktowanie VAT jako przychodu lub kosztu jego uzyskania w zależności od tego, czy mowa jest o daninie unijnej czy brytyjskiej, jeśli one oparte są na tej samej konstrukcji.

16. W ocenie Sądu organ interpretacyjny w swoich rozważaniach nie był w stanie zanegować zasadnego stanowiska Strony, że uwzględnienie w przychodach i kosztach ich uzyskania pozaunijnego podatku od wartości dodanej powinno być analogicznie jak w relacji w zakresie podatku od wartości dodanej między Unią Europejską a Norwegią. W tym przedmiocie Sąd w składzie rozpoznającym sprawę powołuje się na tezy wyrażone w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, który w wyroku z dnia 16 marca 2021, sygn., I SA/Gd 1152/20, w analogicznej sprawie z zakresie norweskiego podatku obrotowego orzekł: "że sam fakt, iż Norwegia nie jest państwem członkowskim Unii Europejskiej, stąd też podatek od wartości dodanej nakładany zgodnie z przepisami obowiązującymi w powyższym zakresie na terytorium Królestwa Norwegii nie może być utożsamiany z polskim podatkiem od towarów i usług, ani podatkiem od wartości dodanej, nie jest wystarczającym, by podatnik był zobligowany do wykazywania go w kategorii przychodów podatkowych. Sąd przypomina zasadę w prawie podatkowym jaką jest konieczność wynikania obowiązku podatkowego wprost z przepisu prawa powszechnie obowiązującego, co oznacza, że nie można w drodze interpretacji przepisu wyciągnąć negatywnych dla podatnika wniosków. W ocenie Sądu, brak jest przepisu, który nakazywałby wprost rozpoznanie przychodu z tytułu podatku MVA, który na co zwracał uwagę wnioskodawca - nie powoduje definitywnego przysporzenia po stronie Spółki"

17. Sąd jeszcze raz podkreśla, że istota zawarta w regulacji art. 12 ust. 4 pkt 9 u.p.d.o.p. polega na tym, że należny podatek VAT (podatek od wartości dodanej) powinien pozostawać neutralny dla przedsiębiorcy, co oznacza, że przedsiębiorca nie może ponosić ciężaru tego podatku. Wyłączenie należnego podatku od towarów i usług z katalogu przychodów podatkowych w podatku dochodowym jest konsekwencją uznania podatku od towarów i usług za podatek autonomiczny w stosunku do podatku dochodowego od osób prawnych. Gdyby nie wprowadzono do systemu prawnego omawianego wyłączenia, wówczas ta neutralność byłaby zaburzona. Na gruncie podatku dochodowego transakcje rozlicza się więc zasadniczo w wartościach netto (tj. bez obciążenia podatkiem obrotowym).

18. Przyjęcie zasadności stanowiska organu sankcjonowałyby podwójne opodatkowania tej samej kwoty, i co szczególnie istotne oraz niezasługujące na aprobatę - podatnik miałby do czynienia z opodatkowaniem jednego podatku (tj. VAT w Wielkiej Brytanii), drugim podatkiem (tj. CIT w kraju).

19. Sąd wskazuje nadto, że organ interpretacyjny powinien dostrzec szerszy kontekst sprawy przyjmując przede wszystkim to, że w art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Dla prawidłowej analizy powyższego przepisu należy sięgnąć do wykładni systemowej dokonywanej w ramach całej normy z art. 12 ustawy. Brzmienie powołanego przepisu art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. jako zasadę wprowadza rozpoznawalność przychodu w sytuacji gdy mamy do czynienia z otrzymaniem pieniędzy, czy też wartości pieniężnych. Co istotne dla uznania, iż dane przysporzenie majątkowe ma cechy przychodu podatkowego konieczne jest wykazanie, że owo przysporzenie ma charakter definitywny. Owa definitywność przychodu zakłada zaś jego bezzwrotność, trwałość i ostateczność, tak, że wpłacone środki pieniężne uznawane są za należne podmiotowi je otrzymującemu, który może nimi swobodnie dysponować. Kluczowym w tym kontekście jest

wskazanie, że dane przysporzenie w momencie otrzymania przez podatnika nie zostanie w przyszłości zwrócone. Podkreślić zatem należy, że przychodem, w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. są jedynie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe. Innymi słowy, cechą przychodów podlegających opodatkowaniu jest definitywne zwiększenie aktywów podatnika lub zmniejszenie jego pasywów (tak np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 1780/13). Analiza uzasadnienia organu interpretacyjnego prowadzi do wniosku, że Organ w uzasadnieniu do wydanej interpretacji, pominął całkowicie kwestię tego, że w przypadku sprzedaży towarów na terytorium Wielkiej Brytanii, kwota brytyjskiego podatku od wartości dodanej, uwzględniona przez Spółkę w cenie sprzedaży, będzie rozliczona w składanej okresowo brytyjskiej deklaracji dla podatku od wartości dodanej. Następnie zaś, nadwyżka kwoty podatku należnego nad należnym zostanie przez Skarżącą wpłacona do brytyjskiego urzędu skarbowego. W konsekwencji brytyjski podatek od wartości dodanej wykazany na fakturach za dostawę towarów na terytorium Wielkiej Brytanii nie wypełnia ogólnych przesłanek umożliwiających uznanie danego świadczenia za przychód podatkowy, tj. nie stanowi on w chwili sprzedaży środków, które podatnik może w dowolny sposób wykorzystać, gdyż musi je uwzględnić w rozliczeniu podatkowym i odprowadzić je do właściwego urzędu skarbowego (o ile nie pomniejszy go o podatek naliczony). W konsekwencji należy uznać, że brytyjski podatek od wartości dodanej nie stanowi dla Spółki trwałego i definitywnego zwiększenia jej aktywów, czy też zmniejszenia pasywów. Co więcej, również w przypadku podatku naliczonego wynikającego z faktur za zakupione w Wielkiej Brytanii usługi i towary brak jest podstaw do uznania, że może on stanowić koszt uzyskania przychodów, gdyż trudno i w tym przypadku mówić o definitywnym jego poniesieniu, jeśli podatnik może mieć prawo do jego odliczenia. Zgodzić się należało ze Skarżącą, że intencją ustawodawcy w tym przypadku było wprowadzenie mechanizmu, który umożliwi niewprowadzanie do kategorii przychodowych i kosztowych kwot podatku, który nie jest definitywnym przysporzeniem majątkowym podatnika, czy też nie został definitywnie poniesiony (gdyż może nastąpić jego odliczenie). Intencja ustawodawcy, wynika wprost z samej konstrukcji kosztów uzyskania przychodów, jak w orzecznictwie przyjmuje się, że przychodem, w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. są jedynie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe. O kwestii definitywności kosztu podatkowego zdaje się być świadomy sam Organ wskazując, że aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów musi być on "definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona". Zaskakujące jest więc zatem, że pomimo znajomości ogólnych zasad ujmowania kosztów uzyskania przychodów, Organ profiskalnie, bez uwzględnienia wykładni gospodarczej stosuje przepisy podatkowe w celu udowodnienia z góry założonej tezy, nie znajdującej odzwierciedlenia w ratio legis przepisów podatkowych.

20. Brak terytorialnej tożsamości unijnego podatku od wartości dodanej oraz brytyjskiego podatku od wartości dodanej (które opierają się konstrukcyjnie na tych samych zasadach), nie może zasadnie stawiać podatnika w gorszej sytuacji dlatego, że poniósł on koszt w tym samym istotowo podatku, przy czym nastąpiło to w kraju który postanowił wystąpić z Unii Europejskiej, a z którym łączy EU tak szczegółowa umowa o współpracy gospodarczej i politycznej. Skoro Spółka ponosi koszt oraz generuje przychody, wypełniające znamiona konstrukcji podatkowej funkcjonującej na terytorium Unii Europejskiej, to kwestia zakresu terytorialnego powinna być w tym przypadku drugorzędna. Odmienne ujęcie godziłoby w sensowność i celowość jakie towarzyszą wprowadzeniu możliwości pomniejszenia przychodu i kosztu o podatek od towarów i usług. Oczywiście można wskazywać, że jest możliwe składanie korekt, które miałyby aktualizować wartości przychodu, czy też kosztu. Jednakże w ocenie Sądu takie wskazania, czy też sugestie dotyczące możliwości ostatecznego rozliczenia wartości podatku od wartości dodanej byłyby nieracjonalne i gospodarczo utrudnione i mogłyby stanowić przejaw dyskryminacji polskich przedsiębiorców eksportujących swoje towary do Wielkiej Brytanii. Warto także dostrzec to, że bezpośrednia niekonkurencyjność

cenowa eksportowanych polskich towarów do Wielkiej Brytanii wynikająca ze stanowiska fiskusa spowodowałaby wyparcie polskich przedsiębiorców z tego rynku na rzecz innych krajów.

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.).

Art. 4a Ilekroć w ustawie jest mowa o:

7) ustawie o podatku od towarów i usług - oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, 568, 1065 i 1106);

Art. 12

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe; (...)

4. Do przychodów nie zalicza się: (...)

9) należnego podatku od towarów i usług;

Art. 16 ust. 1 Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

46) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

a) podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,

b) podatek należny:

- w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
- od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2021r. poz. 685 z późn. zm.).

Art. 2 Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: (...)

11) podatku od wartości dodanej - rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;

Umowa o handlu i współpracy między Unią Europejską i Europejską Wspólnotą Energii Atomowej, z jednej strony, a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, z drugiej strony (Dz. U. UE. L. z 2021 r. Nr 149, str. 10 z późn. zm.).

Artykuł ROAD.12: Podatki

3. Paliwo znajdujące się w standardowych zbiornikach pojazdów i w specjalnych zbiornikach, dopuszczonych czasowo, które jest wykorzystywane bezpośrednio do napędzania pojazdu i, w stosownych przypadkach, do umożliwienia funkcjonowania podczas transportu układów chłodniczych i innych układów, a także smary znajdujące się w pojazdach silnikowych, niezbędne do ich normalnej eksploatacji podczas podróży, są zwolnione z ceł oraz wszelkich innych podatków i opłat, takich jak podatek VAT i akcyza, oraz nie podlegają żadnym ograniczeniom przywozowym.

4. Części zamienne przywożone w celu naprawy pojazdu na terytorium jednej Strony, które zostały zarejestrowane lub wprowadzone do obrotu na terytorium drugiej Strony, są dopuszczane na podstawie czasowego bezcelowego dopuszczania do obrotu i bez zakazu lub ograniczenia przywozu. Poddane wymianie części podlegają opłatom celnym i innym podatkom

ZAŁĄCZNIK ROAD-1: TRANSPORT DROGOWY TOWARÓW

Część A – Wymogi dotyczące przewoźników drogowych towarów zgodnie z art. ROAD.5 niniejszej Umowy (...)

DODATEK ROAD.A.1.2: Część I. WYKAZ DZIEDZIN, O KTÓRYCH MOWA W ART. 8 sekcji 1 części A załącznika ROAD.1

Wiedza, brana pod uwagę dla oficjalnego uznawania kwalifikacji zawodowych przez Strony, musi obejmować co najmniej dziedziny podane poniżej. W odniesieniu do tych tematów wnioskujący przewoźnicy drogowi towarów muszą posiadać poziom wiedzy i umiejętności praktycznych niezbędnych do zarządzania przedsiębiorstwem transportowym.

Minimalny poziom wiedzy, jak wskazano poniżej, musi odpowiadać co najmniej poziomowi wiedzy uzyskanej w trakcie kształcenia obowiązkowego, uzupełnionego kształceniem zawodowym i dodatkowym szkoleniem technicznym lub kształceniem średnim albo innym szkoleniem technicznym. (...)

Wnioskodawca powinien w szczególności znać przepisy regulujące:

- (a) podatku od wartości dodanej (VAT) od usług transportowych;
- (b) podatek od pojazdów silnikowych;
- (c) podatki od niektórych pojazdów użytkowanych w drogowym transporcie towarów, opłaty drogowe i opłaty za korzystanie z infrastruktury;

PROTOKÓŁ W SPRAWIE WSPÓŁPRACY ADMINISTRACYJNEJ I ZWALCZANIA OSZUSTW W DZIEDZINIE PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ ORAZ W SPRAWIE WZAJEMNEJ POMOCY PRZY ODZYSKIWANIU WIERZYTELNOŚCI DOTYCZĄCYCH PODATKÓW I CEŁ

Artykuł 1: Cel

Celem niniejszego Protokołu jest ustanowienie ram współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi a Zjednoczonym Królestwem, aby umożliwić ich organom udzielanie sobie wzajemnej pomocy w zapewnianiu przestrzegania przepisów dotyczących VAT oraz w ochronie dochodów z VAT i odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków i ceł. (...)

Artykuł 3: Definicje

Do celów niniejszego Protokołu stosuje się następujące definicje:

- (a) „postępowanie administracyjne” oznacza wszystkie kontrole, postępowania wyjaśniające oraz inne działania podejmowane przez państwa w wykonywaniu swoich funkcji w związku z zapewnieniem właściwego stosowania przepisów dotyczących VAT; (o) „kontrola jednoczesna” oznacza skoordynowaną kontrolę stanu sytuacji podatkowej podatnika lub co najmniej dwóch

powiązanych podatników, organizowaną przez co najmniej dwa państwa, posiadające wspólne lub uzupełniające się interesy;

(p) „specjalny komitet” oznacza Specjalny Komitet Handlowy ds. Współpracy Administracyjnej w dziedzinie VAT oraz Odzyskiwania Podatków i Cel;

(q) „spontaniczna wymiana” oznacza nieregularne przekazywanie informacji innemu państwu, w dowolnej chwili i bez uprzedniego wniosku;

(r) „Państwo” oznacza państwo członkowskie lub Zjednoczone Królestwo, w zależności od kontekstu;

(s) „państwo trzecie” oznacza państwo inne niż państwo członkowskie i Zjednoczone Królestwo;

(t) „VAT” oznacza, w odniesieniu do Unii, podatek od wartości dodanej zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz, w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa, podatek od wartości dodanej zgodnie z Value Added Tax Act 1994 (ustawą o podatku VAT z 1994 r.).

Wyroki powiązane

**Wyżej przywołany wyrok WSA w Gdańsku z 31 lipca 2018 r., I SA/Gd 1152/20
wyrok NSA z 3 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 1780/13**

Główne problemy

1. Granice konieczności równego traktowania podatników dokonujących transakcji w Polsce i zagranicą
2. Porównywalność podatku od towarów i usług oraz podatku VAT nakładanego w innych krajach UE a w UK po Brexit
3. Warunki osiągnięcia przychodu podatkowego