

I. ZMIANY OD 1 WRZEŚNIA 2019 R.

+ Zwolnienie z VAT dla dostaw nieruchomości

Od 1 września 2019 r. została zmieniona definicja pierwszego zasiedlenia określona w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT. Do 31 sierpnia 2019 r. z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT wynikało, że aby doszło do pierwszego zasiedlenia, w rozumieniu tego przepisu, oddanie do użytkowania budynku, budowli lub ich części musiało nastąpić w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu, a zatem w wykonaniu podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów albo podlegającego opodatkowaniu świadczenia usługi. Warunek ten był niezgodny z przepisami unijnymi, a w konsekwencji nieobowiązujący. Orzekł tak TSUE w wyroku z 16 listopada 2017 r. w sprawie C-308/06.

W związku z tym z dniem 1 września 2019 r. definicja ta otrzymała nowe brzmienie, zgodne z przepisami unijnymi. Obecnie z treści tego przepisu wynika wprost, że do pierwszego zasiedlenia w rozumieniu VAT dochodzi nie tylko na skutek oddania budynku, budowli lub ich części do używania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi (co wynika z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT), ale również w przypadku rozpoczęcia użytkowania budynku, budowli lub ich części przez podatnika na własne potrzeby, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowią co najmniej 30% wartości początkowej.

PRZYKŁAD

28 marca 2016 r. podatnik rozpoczął użytkowanie wybudowanego przez siebie budynku magazynowego. W tym dniu nastąpiło pierwsze zasiedlenie tego budynku. Jest tak, mimo że dotychczas nie został on oddany do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi.

Pojęcie pierwszego zasiedlenia ma fundamentalne znaczenie dla możliwości korzystania z pierwszego ze zwolnień z VAT wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Ze zwolnienia tego nie korzystają bowiem dostawy budynków, budowli lub ich części dokonywane w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, jak również dostawy budynków, budowli lub ich części, jeśli pomiędzy pierwszym zasiedleniem, a ich dostawą upłynął okres krótszy niż dwa lata.

W ustawie o VAT przewidziane jest również drugie ze zwolnień obejmujących dostawy budynków, budowli oraz ich części określone w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Od 1 września 2019 r. ma zastosowanie, jeżeli łącznie spełnione są trzy warunki:

- 1) nie ma zastosowania pierwsze zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT,
- 2) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- 3) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Do 31 sierpnia 2019 r. trzeci warunek nie miał zastosowania, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych co najmniej przez pięć lat. Przepis o tym stanowiący (tj. art. 43 ust. 7a ustawy o VAT) został jednak 1 września 2019 r. uchylony. Określał on zbędny (po nadaniu nowego brzmienia definicji pierwszego zasiedlenia) warunek stosowania drugiego zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT. Wynika to z faktu, że obecnie w razie rozpoczęcia użytkowania przez podatnika ulepszanego budynku, budowli lub ich części dochodzi do ich pierwszego zasiedlenia. W efekcie, już po dwóch latach spełnione są warunki pierwszego zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT.

KOMENTARZ: Zmianę należy ocenić pozytywnie, mimo że w praktyce organy, po wyroku TSUE, pozwalały na stosowanie zwolnienia również do dostaw budynków, które były wykorzystywane do dzia-

fałności podatnika. Po zmianie przepisów podatnicy nie będą już mieli wątpliwości, kiedy mogą zastosować zwolnienie z VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 14, art. 43 ust. 1 pkt 10, 10a, ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 1520

+ Budowa mostów transgranicznych

Z dniem 1 września 2019 r. dodany został art. 5 ust. 6 ustawy o VAT. Przepis ten wyłącza opodatkowanie importu towarów dotyczących budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg w przypadku zawarcia umów między Rzeczpospolitą Polską a państwem trzecim.

Import towarów dotyczących budowy mostów transgranicznych i wspólnych odcinków dróg nie będzie podlegał opodatkowaniu, gdy zostanie:

- zawarta umowa między Rzeczpospolitą Polską a państwem trzecim,
- uzyskana stosowna decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. d dyrektywy 2006/112/WE.

Dodanie tego przepisu związane jest z decyzją wykonawczą Rady 2017/1769 z 25 września 2017 r. upoważniającą Rzeczpospolitą Polską do zawarcia z Ukrainą umowy zawierającej postanowienia, które stanowią odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. d i art. 5 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do utrzymania mostów drogowych na granicy polsko-ukraińskiej (Dz.U.UE.L.2017.250.73). Zastrzec jednak należy, że umowa, której dotyczy ta decyzja (tj. podpisana 22 czerwca 2018 r. umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o utrzymaniu drogowych granicznych obiektów mostowych na polsko-ukraińskiej granicy państwowej), nie weszła jeszcze w życie. W konsekwencji nie ma on jeszcze na razie zastosowania. Znajdzie go po wejściu w życie wskazanej umowy (jak również do podobnych umów zawieranych z państwami trzecimi w przyszłości).

KOMENTARZ: Zmianę należy ocenić pozytywnie, gdyż firmy budujące drogi i mosty transgraniczne nie będą musiały płacić w Polsce VAT od importowanych towarów na ich budowę.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 1520

+ Zasady składania wymaganych dokumentów do urzędu skarbowego w przypadku zakończenia działalności

Z dniem 1 września 2019 r. zmodyfikowane zostało brzmienie art. 14 ust. 5 i 9b, art. 14 ust. 9c pkt 1, art. 14 ust. 9ca oraz art. 14 ust. 9cb pkt 1 ustawy o VAT. Ze zmienionych przepisów wynika, że dokumenty, takie jak:

- spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego,
- umowa spółki (aktualna na dzień rozwiązania spółki) oraz wykaz rachunków bankowych byłych wspólników w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub rachunków byłych wspólników w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której są członkami, na które ma być dokonany zwrot różnicy podatku,
- dokumenty potwierdzające udział osób w przedsiębiorstwie w spadku oraz wykaz ich rachunków bankowych w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub ich rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której są członkami, na które ma być dokonany zwrot różnicy podatku,

muszą być złożone najpóźniej w dniu złożenia deklaracji VAT-7/VAT-7K.

Z poprzedniego brzmienia tych przepisów wynikało, że dokumenty te mają być załączane do deklaracji, co było – ze względu na obowiązek składania deklaracji VAT w formie elektronicznej – niemożliwe. Pozostałe zasady dokonywania spisu z natury nie uległy zmianie.

KOMENTARZ: Zmianę należy ocenić pozytywnie, gdyż wprost w ustawie o VAT został wskazany termin składania wymaganych dokumentów, których nie można dołączyć do deklaracji VAT-7/VAT-7K wysyłanej obowiązkowo w formie elektronicznej. Przed zmianą przepisów warunki składania tych dokumentów były niewykonalne.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 5 i 9b, ust. 9c pkt 1, ust. 9ca oraz ust. 9cb pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2019 r. poz. 1520

+/- Pakiet paliwowy

Od 1 września 2019 r. zostały wprowadzone zmiany w tzw. pakiecie paliwowym. Zmiany te polegają na poszerzeniu katalogu towarów, co do których podatek jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania kwot VAT z tytułu ich wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT).

1. Towary objęte pakietem paliwowym

Z dniem 1 września 2019 r. nowe brzmienie otrzymał art. 103 ust. 5a ustawy o VAT oraz dodane zostały art. 103 ust. 5aa i 5ab ustawy o VAT. W ten sposób określony został w ustawie o VAT nowy katalog wyrobów, w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia których obowiązuje szybszy termin zapłaty VAT.

Do 31 sierpnia 2019 r. przepisy te dotyczyły wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, których wytwarzanie lub którymi obrót wymaga uzyskania koncesji zgodnie z przepisami Prawa energetycznego.

Obecnie wykaz ten obejmuje konkretnie określone wyroby, niezależnie od tego, w jakim celu się je przywozi.

Tabela 1. Wykaz paliw objętych pakietem paliwowym, obowiązujący od 1 września 2019 r.

Lp.	Rodzaj paliwa podlegającego szczególnej procedurze	Oznaczenie CN
1	2	3
1.	Benzyny lotnicze	2710 12 31
2.	Benzyny silnikowe	2710 12 25 – z wyłączeniem benzyn lakowych i przemysłowych (2710 12 41, 2710 12 45, 2710 12 49, 2710 12 51, 2710 12 59, 2710 12 90, 2207 20 00)
3.	Gaz płynny (LPG)	2711 12, 2711 13, 2711 14 00, 2711 19 00
4.	Oleje napędowe	2710 19 43, 2710 20 11
5.	Oleje opałowe	2710 19 62, 2710 19 64, 2710 19 68, 2710 20 31, 2710 20 35, 2710 20 39, 2710 20 90
6.	Paliwa typu benzyny do silników odrzutowych	2710 12 70
7.	Paliwa typu nafty do silników odrzutowych	2710 19 21
8.	Pozostałe oleje napędowe	2710 19 46, 2710 19 47, 2710 19 48, 2710 20 15, 2710 20 17, 2710 20 19

1	2	3
9.	Paliwa ciekłe w rozumieniu ustawy z 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2019 r. poz. 660), które nie zostały ujęte w pkt 1–4 i 6–8	–
10.	Biopaliwa ciekłe w rozumieniu ustawy z 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1155, 1123 i 1210)	–
11.	Pozostałe towary, o których mowa w art. 86 ust. 2 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [czyli paliwa silnikowe], wymienione w załączniku nr 1 do tej ustawy, bez względu na kod CN	–

Ustawodawca, w celu jednoznacznego objęcia pakietem paliwowym wszystkich rodzajów paliw, nie tylko wymienił w jego pozycjach 1–8 podstawowe rodzaje paliw. Dla pewności w pozycjach 9–11 tego wykazu zawarł odwołania do trzech innych ustaw, których przepisy zawierają dodatkowe definicje paliw. Łącznie powinno to pozwolić na rzeczywiste doszczelnienie tego obszaru. Obejmuje on kilkadziesiąt towarów. W większości przypadków ustawodawca powołuje kody CN. Zastrzegł jednak, że zmiany w Nomenklaturze scalonej (CN) nie spowodują zmian w opodatkowaniu VAT tych towarów, jeżeli nie zostały one określone w ustawie o VAT.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie tych towarów powoduje konieczność zapłaty VAT przed złożeniem deklaracji VAT-7/VAT-7K, w której to nabycie jest wykazywane, jak również obowiązek złożenia dodatkowo deklaracji VAT-14.

2. Płatnicy VAT

Nadal płatnikiem od nabytego wewnątrzwspólnotowo paliwa może być tylko zarejestrowany odbiorca lub podmiot prowadzący skład podatkowy. Warunki te nie uległy zmianie. Zarejestrowani odbiorcy oraz podmioty prowadzące skład podatkowy są płatnikami VAT tylko wówczas, gdy nabycia wewnątrzwspólnotowego (w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym) dokonują na rzecz podmiotu, który spełnia warunki wskazane w art. 48 ust. 9 lub art. 59 ust. 8 ustawy o podatku akcyzowym. Od 1 września 2019 r. zmiany uległy właśnie te przepisy ustawy akcyzowej. Zmiany mają jednak charakter techniczny – zamiast dotychczasowego odwołania do zał. nr 2 ustawy akcyzowej powołany jest wprost nowy art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT, w którym znajduje się wykaz towarów objętych pakietem paliwowym.

3. Ustalanie podstawy opodatkowania

W przypadkach nabycia towarów objętych pakietem paliwowym do ustalenia podstawy opodatkowania można stosować tylko art. 29a ust. 1 albo 2 ustawy o VAT. Nie stosujemy wtedy art. 29a ust. 6, 7, 10 i 11 ustawy o VAT. Od 1 września 2019 r. ustalanie podstawy opodatkowania na szczególnych zasadach jest możliwe, o ile na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Ministra Finansów (tj. pod adresem <https://www.gov.pl/web/kas/ceny-paliw-dla-potrzeb-vat>) udostępnione zostaną ceny towarów wymienionych w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT. Jeśli nie – stosujemy zasady ogólne.

Jeżeli ceny na wskazanej stronie zostaną udostępnione, to stosuje się je, ustalając kwoty zapłaty lub ceny nabycia. *De facto* oznacza to, że dla ustalania podstawy opodatkowania według art. 30a ust. 2a ustawy o VAT nie ma znaczenia treść art. 29a ust. 1 albo 2 ustawy o VAT, lecz ceny określone przez Ministerstwo Finansów. Gdy stosujemy ceny opublikowane przez MF, podstawa opodatkowania wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów wymienionych w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT jest obliczana w następujący sposób: liczba towarów x określona cena.

Ceny te – jak stanowi od 1 września 2019 r. art. 30a ust. 2b ustawy o VAT – mogą być udostępniane, na okres miesięczny (do końca sierpnia 2019 r. były to okresy dwutygodniowe), ostatniego dnia roboczego tygodnia poprzedzającego ten okres, uwzględniając ceny hurtowe paliw silnikowych w Rzeczypospolitej Polskiej.