

Magdalena Verdun, Krzysztof Kasprzyk

Kiedy zbudowano piramidę Cheopsa – rozważania dotyczące momentu wykonania usługi budowlanej w świetle wyroku w sprawie Budimex

Słowa kluczowe: VAT, moment powstania obowiązku podatkowego, wykonanie usługi, usługi budowlane, potwierdzenie wykonania usługi, FIDIC, protokół odbioru, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

Branża budowlana od kilku lat zмага się z problemami związanymi z prawidłowymi rozliczeniami w zakresie VAT. Najpierw w 2014 r. zmieniło się podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych do „wykonania” usługi budowlanej i budowlano-montażowej (niekwestionowane przez 21 lat), potem wprowadzono dla tych usług, wykonywanych przez podwykonawców, odwrotne obciążenie¹. Ustawodawca nie poprzestął jednak na tych zmianach – w chwili przygotowywania tego artykułu został opublikowany projekt zmiany ustawy o podatku od towarów i usług², sygnalizowany już od dawna, wprowadzający obowiązkowy split payment – obejmujący w szczególności branżę budowlaną. Należy też zauważyć, że problemy z rozliczeniami VAT mają nie tylko świadczący usługi budowlane, ale także podatnicy, którzy je nabywają. W tej sytuacji bardzo cieszy głos rezsądu, jaki 2.05.2019 r. dotarł z Trybunału Sprawiedliwości. Chodzi o przełomowy dla branży budowlanej wyrok C-224/18, Budimex S.A. przeciwko Ministrowi Finansów³ – dalej wyrok TS C-224/18, Budimex – w którym TS przekazał wskazówki, jak prawidłowo należy definiować „wykonanie” usługi.

1. Trochę historii

Spór w postępowaniu krajowym powstał w związku z wnioskiem spółki Budimex o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT z tytułu wykonywanych przez nią usług budowlanych i budowlano-montażowych. Krajowe przepisy w zakresie usług budowlanych wykonywanych na rzecz podatników wiążą bowiem moment powstania obowiązku podatkowego z momentem wystawienia faktury, przy czym faktura dokumentująca te czynności nie może być wystawiona później niż 30 dni od dnia wykonania usługi⁴. Jednak kluczowe dla prawidłowego zdefiniowania momentu powstania obowiązku podatkowego jest określenie, kie-

dy usługa budowlana zostaje „wykonana” – to bowiem determinuje także okres rozliczeniowy, w jakim należy wykazać kwotę podatku należnego.

Dla Budimex sprawa była tym bardziej istotna, że w większości realizowane usługi budowlane i budowlano-montażowe są oparte na Międzynarodowych Warunkach Kontraktowych FIDIC⁵ – dalej WK FIDIC. Warunki Kontraktowe FIDIC są standardem umowy (kontraktu) pomiędzy stroną inwestującą w przedsięwzięcie budowlane a wykonawcą tego projektu, który został wypracowany i opracowany przez Międzynarodową Federację Inżynierów – Konsultantów działających w obszarze przedsięwzięć inwestycyjno-budowlanych. Spółka podkreśliła znaczenie tych zasad, a także fakt, że jeśli zamawiający żąda zawarcia umowy z uwzględnieniem WK FIDIC, to jest ona zobowiązana do ich stosowania i nie ma możliwości od ich odstąpienia. Zawierane umowy określają m.in. takie elementy, jak: zakres wykonywanych prac (przedmiot umowy), terminy wykonania, wynagrodzenie, terminy płatności z tytułu

¹ Na wątpliwości i problemy związane ze stosowaniem przepisów o odwrotnym obciążeniu na łamach „Przeglądu Podatkowego” wskazywano wielokrotnie; zob. np. P. Selera, *Status podwykonawcy a odwrotne obciążenie z tytułu usług budowlanych*, „Przegląd Podatkowy” 2018/9, s. 40–47.

² Zob. <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs/l2/12321754/12591307/12591308/dokument394879.pdf> (dostęp: 28.05.2019 r.).

³ EU:C:2019:347.

⁴ Art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a w zw. z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) – dalej u.p.t.u.

⁵ FIDIC – Warunki umowy o roboty budowlane opublikowane przez Fédération Internationale des Ingénieurs-Conseils (FIDIC) dla Prac budowlanych i inżynierskich, wydanie zharmonizowane Banku Rozwoju Wielostronnego z czerwca 2010 r.



wykonania usług budowlanych oraz – co najważniejsze dla kwestii związanych z rozliczaniem VAT – zasady odbioru prac (częściowych i końcowych). Jak podkreślono we wniosku, zdaniem spółki określone przez WK FIDIC zasady odbioru powinny być brane pod uwagę przy interpretowaniu „wykonania” usługi budowlanej/budowlano-montażowej.

Innego zdania był Minister Finansów, który stwierdził, że postanowienia umów, na podstawie których spółka zobowiązuje się do wykonania umówionych usług budowlanych, które to postanowienia określają jako moment wykonania tych usług ich odbiór dokonany w formie przewidzianej w zawartych umowach, nie mają znaczenia dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla celów VAT. Podkreślono, że za moment wykonania usług budowlanych i budowlano-montażowych należy uznać czas ich faktycznego wykonania. Uzasadniano to w szczególności zmianą przepisów odnoszących się do zasad powstania obowiązku podatkowego od 1.01.2014 r., wprowadzających zasadę opodatkowania w momencie faktycznego wykonania usługi. W związku ze złożeniem skargi w kwestii poprawności wydanej interpretacji wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie⁶, który – podzielając pogląd organu interpretującego – oddalił skargę. Sąd uznał także, że bez znaczenia dla momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT są dokumenty, na podstawie których

zamawiający usługę dokonuje akceptacji zrealizowanych prac i wypłaty określonego wynagrodzenia. Wskazał też – analogicznie do organu – że postanowienia umów nie mogą modyfikować zasad powstawania obowiązku podatkowego w VAT.

Sprawa trafiła do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który uznał, iż kwestia zdefiniowania „wykonania” usługi budowlanej budzi jednak wątpliwości. W związku z tym skierował do TS pytanie prejudycjalne następującej treści: „Czy w sytuacji, w której strony transakcji uzgodniły, że dla wypłaty wynagrodzenia za roboty budowlane lub budowlano-montażowe niezbędne jest wyrażenie akceptacji ich wykonania przez zamawiającego w protokole odbioru tych robót, wykonanie usługi, o którym mowa w art. 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Uz. UE L 347, s. 1 ze zm.)⁷; z tytułu takiej transakcji następuje w momencie faktycznego wykonania robót budowlanych lub budowlano-montażowych, czy też w momencie akceptacji wykonania tych robót przez zamawiającego, wyrażonej w protokole odbioru?”

W dniu 2.05.2019 r. TS wydał wyrok, w którym stwierdził, że „art. 66 akapit pierwszy lit. c dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by w wypadku braku wystawienia faktury dotyczącej świadczonych usług lub wystawienia jej z opóźnieniem formalny odbiór tej usługi był uważany za moment,

⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 30.07.2015 r., III SA/Wa 393/15, LEX nr 1802567.

⁷ Dalej dyrektywa 2006/112.

w którym usługa ta została wykonana, gdy – tak jak w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym – państwo członkowskie przewiduje, że podatek staje się wymagalny z upływem terminu rozpoczynającego bieg w dniu, w którym została wykonana usługa, jeżeli, po pierwsze, formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie wiążącej je postanowieniami umownymi odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana i, po drugie, formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego”. Tym samym podzielił pogląd Budimex, że przy ustalaniu momentu, w którym dochodzi do „wykonania” usługi, należy brać pod uwagę postanowienia umów odnoszące się do zasad akceptacji i odbioru prac.

Uzasadniając dokonaną wykładnię, TS podkreślił m.in., że pomimo iż w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych lub montażowych są one powszechnie uważane za wykonane w dacie materialnego zakończenia robót, to jednak dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu” w rozumieniu dyrektywy 2006/112 należy uwzględnić także rzeczywistość gospodarczą i handlową. Powołując się na wcześniejsze orzecznictwo⁸, podkreślił, że elementy te stanowią podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT.

W konsekwencji powyższego TS uznał, że właściwe postanowienia umowne stanowią czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy określaniu usługodawcy i usługobiorcy w ramach transakcji stanowiących „świadczenie usług”⁹. Zdaniem TS formalny odbiór należy uznać za element składowy usługi, wynikający nie tylko z praktyki gospodarczej w dziedzinie wykonywania usług budowlanych, ale przede wszystkim z zapisów umownych.

W szczególności TS zwrócił uwagę na uprawnienia zamawiającego do zweryfikowania zgodności wykonanych prac budowlanych lub budowlano-montażowych przed ich zaakceptowaniem i obowiązek dokonania koniecznych zmian, by rezultat rzeczywiście odpowiadał temu, co zostało uzgodnione. Zdaniem TS to może oznaczać, że usługa budowlana/budowlano-montażowa nie zostanie całkowicie wykonana przed jej odbiorem. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że konsekwencją braku odbioru jest też brak możliwości określenia należnego wynagrodzenia i kwoty należnego podatku.

⁸ Wyrok TS z 22.11.2018 r., C-295/17, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2018:942.

⁹ Taki pogląd TS wyraził w wyroku z 20.06.2013 r., C-653/11, Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs przeciwko Paulowi Neweyowi, EU:C:2013:409 – dalej wyrok TS C-653/11, Newey – pkt 43.

Tym samym, jeśli nie jest możliwe określenie wynagrodzenia przed odbiorem, podatek ten nie może być wymagalny.

Trybunał Sprawiedliwości w końcowej części uzasadnienia podkreślił natomiast, że inne formalności, takie jak w szczególności sporządzenie formalnego rozliczenia poniesionych kosztów lub ostatecznego świadectwa płatności, nie mogą mieć znaczenia dla określenia momentu, w którym usługa jest wykonywana. Wyjaśnił w tej kwestii, że elementy te nie są jako takie objęte usługą i w związku z tym nie są decydujące dla stwierdzenia, że została ona rzeczywiście wykonana.

2. Jakie korzyści płyną z wyroku TS dla podatników?

Nie będzie popadaniem w zbytnią przesadę stwierdzenie, że wyrok TS w sprawie Budimex jest przełomowy i to – jak wskazuje uważna lektura uzasadnienia – nie tylko dla branży budowlanej. Przepisy dyrektywy 2006/112 co do zasady wiążą moment powstania obowiązku podatkowego z momentem jej wykonania, zresztą analogicznie do przepisów krajowych¹⁰. Moment „wykonania” jest więc tym elementem, który w pierwszej kolejności trzeba określić i umiejscowić go w czasie, by prawidłowo dokonać rozliczenia w VAT. Co ważne, dotychczas TS nie interpretował tego pojęcia. Można było natomiast znaleźć wskazówki, jakie elementy mogą lub powinny być brane pod uwagę¹¹. Tym bardziej wydany wyrok jest cenny dla właściwej interpretacji pojęcia, które bezpośrednio wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. Co więcej, wykładnia dokonana przez TS w zakresie pojęcia wykonania ma uniwersalny charakter – będzie miała zastosowanie nie tylko do usług budowlanych i budowlano-montażowych, jeśli zostaną spełnione przesłanki wskazane w wyroku TS. Trybunał Sprawiedliwości wskazał bowiem, że o tym, czy dana usługa została faktycznie wykonana, decyduje jej charakter.

Z kolei o charakterze usługi, zakresie czynności i prac koniecznych do wykonania oraz dacie jej wykonania decydują zazwyczaj strony umowy

¹⁰ Dotyczy to chociażby przepisu art. 19a ust. 1 u.p.t.u.

¹¹ Trybunał Sprawiedliwości wskazywał w szczególności na: obiektywne elementy danych transakcji i działań (wyrok z 21.02.2006 r., C-223/03, University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:124, pkt 38), treść umowy (wyrok z 27.09.2012 r., C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, EU:C:2012:597, pkt 23), sposób taryfikacji i fakturowania (wyrok z 17.01.2013 r., C-224/11, BGZ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, EU:C:2013:15, pkt 44). W wyroku z 16.04.2015 r., C-42/14, Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie, EU:C:2015:229 – dalej wyrok TS C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa – pkt 46, TS wprost wskazał, że oceny należy dokonywać przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności, w szczególności przy uwzględnieniu treści samej umowy.

cywilnoprawnej. Strony mogą bowiem uzależnić wykonanie/wyświadczenie usługi od zaistnienia pewnego zdarzenia czy też wystąpienia pewnych okoliczności, które będą bezpośrednim skutkiem wykonanych przez podatnika czynności.

W konsekwencji należy uznać, że moment wykonania usługi powinien być ustalany z uwzględnieniem realizacji wszystkich postanowień umowy, w której strony określają czynności, jakie ma przeprowadzić wykonawca. Dopiero moment, w którym zostaną wykonane wszystkie czynności składające się na całość świadczenia, pozwoli na uznanie, że doszło do zrealizowania określonej usługi. Wówczas można mówić o kompletności świadczenia. W wielu sytuacjach dopiero w tym momencie jest możliwe określenie należnego wynagrodzenia, bo dochodzi do potwierdzenia zakresu wykonanych usług/świadczeń.

Przy czym, co istotne, wyrok nie dotyczy tylko usług budowlanych czy budowlano-montażowych (gdzie najczęściej podstawą kalkulacji wynagrodzenia są obmiary), ale wszystkich innych, w których w momencie akceptacji dochodzi do określenia zakresu wykonanych usług i należnego wynagrodzenia.

Tak więc jeśli zawierane umowy, jak ma to miejsce w przypadku usług budowlanych czy budowlano-montażowych, wskazują określony tryb odbioru prac przez nabywcę (zamawiającego) oraz sporządzenie i podpisanie formalnego dokumentu, który by tę akceptację potwierdzał, to dla określenia momentu „wykonania” usługi te elementy należy brać pod uwagę. I nie ma znaczenia, czy takim dokumentem będą protokoły odbioru prac, czy protokoły zdawczo-odbiorcze, czy też dokumenty przewidziane przez WK FIDIC. Istotne jest to, zawarta umowa zawierała postanowienia, zgodnie z którymi przed formalną akceptacją nie jest możliwe ostateczne określenie wynagrodzenia oraz wskazywała zasady odbioru wraz z określeniem sposobu jego udokumentowania.

W przypadku spełnienia tych warunków, za moment wykonania prac nie może być uważany moment zgłoszenia prac do odbioru, tak jak interpretował to pojęcie Minister Finansów¹² czy też moment faktycznego, materialnego wykonania – jak orzekały sądy administracyjne.

3. Możliwość środków wzruszenia ostatecznych rozstrzygnięć wydanych przez organy państwa

Wyrok TS ma również znaczenie dla podatników, w stosunku do których wydano ostateczne decyzje, w których dokonano odmiennej niż zaprezentowana

¹² Jak wskazano w interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 1.04.2016 r., PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141.

przez TS wykładni „wykonania” usług, czyli pomijając postanowienia umów dotyczących odbioru. Zgodnie bowiem z art. 240 § 1 pkt 11 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³ – dalej o.p. – w sprawie ostatecznej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Przy czym wpływ ten należy rozumieć nie tylko bezpośrednio, tj. nie tylko ograniczając go wyłącznie do sprawy, w której zapadło orzeczenie prejudycjalne, ale także wszystkich przypadków, gdy decyzja zapadła na podstawie tożsamej podstawy prawa unijnego, na której oparto rozstrzygnięcie¹⁴. Jak wyjaśnił to TS w wyroku z 13.01.2004 r., Kühne & Heitz NV przeciwko Produktschap voor Pluimvee en Eieren¹⁵, możliwość ponownego rozpatrzenia powinna dotyczyć spraw, w których zapadło orzeczenie oparte na błędnej, w świetle późniejszego orzecznictwa TS, wykładni prawa Unii wydane w postępowaniu innym niż w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 234 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹⁶. Warto podkreślić, że punktem odniesienia nie są przepisy krajowe, podlegające ocenie przez TS pod kątem ich zgodności z prawem unijnym, ale wykładnia przepisów unijnych oraz pojęć, jakimi te przepisy się posługują.

Oznacza to w praktyce, że wyrok TS powinien stanowić podstawę do wznowienia postępowania nie tylko w sprawach dotyczących *stricto sensu* usług budowlanych i budowlano-montażowych (co wydaje się oczywiste), ale we wszystkich innych sprawach, w których podstawą rozstrzygnięcia było uznanie, że postanowienia umów precyzujące zasady wykonania usług i ich akceptacji, niezbędne do określenia należnego wynagrodzenia, nie mają wpływu na ustalenie momentu wykonania usługi.

Innymi słowy, we wszelkich sprawach, w których podatnicy powoływali się na wzajemne ustalenia umowne, zgodnie z którymi świadczenia były uznawane za wykonane dopiero po spełnieniu warunków formalnych związanych z ich akceptacją przez zamawiającego, a organy kwestionowały takie stanowisko podatnika, można wnosić o wznowienie postępowania. Oczywiście nie oznacza to, że w każdym przypadku organy skarbowe „automatycznie” uznają, że wykonanie usługi nastąpiło po dokonaniu takiej akceptacji. Jednakże organy te będą

¹³ Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.

¹⁴ Podobnie D. Dominik, M. Militz, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na wykładnię polskich przepisów w zakresie podatków pośrednich*, „Przebieg Podatkowy” 2009/10, s. 13–20 oraz H. Filipczyk, *Wznowienie postępowania podatkowego w związku z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przebieg Podatkowy” 2012/8, s. 34–39.

¹⁵ EU:C:2004:17.

¹⁶ Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37.

musiały ponownie przeanalizować wszystkie okoliczności sprawy pod kątem wskazówek zawartych w wyroku i ponownie ją rozstrzygnąć, uwzględniając treść tego orzeczenia.

Należy podkreślić, że możliwość wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną w związku z wyrokiem TS jest ograniczona czasowo. Zgodnie z art. 241 § 2 pkt 2 o.p. w przypadku przyczyn wskazanych w pkt 11 art. 240 § 1 o.p. wznowienie następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Termin ten jest zatem stosunkowo krótki¹⁷.

Drugim ograniczeniem czasowym wskazywanym w doktrynie¹⁸ i orzecznictwie¹⁹ jest moment przedawnienia się zobowiązania podatkowego, którego dotyczyło postępowanie. Wynika to z tego, że jeżeli decyzja dotyczyła zobowiązań podatkowych, w stosunku do których upłynął okres przedawnienia, to wznowienie postępowania jest w tym przypadku bezprzedmiotowe, ponieważ zobowiązanie po prostu przestało istnieć. Wydaje się jednak, iż z uwagi na okres „obowiązywania” nowej wykładni – kwestia ta nie będzie miała znaczenia.

Rozstrzygnięcie prejudycjalne TS C-224/18, Budimex może stanowić także podstawę wznowienia postępowania sądowo-administracyjnych w analogicznych stanach faktycznych. Zgodnie bowiem z art. 272 § 3 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁰ wznowienia postępowania można żądać wówczas, gdy „potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską”. Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z 16.10.2017 r.²¹ potwierdził, iż rozstrzygnięciem, o którym mowa w cytowanym przepisie, jest także wyrok TS wydany w odpowiedzi na pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni prawa unijnego. Z wyroku TS musi przy tym wynikać, iż prawomocny wyrok polskiego sądu administracyjnego został oparty na błędnej wykładni prawa UE. Przesłanki wznowienia postępowania na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi są zatem analogiczne do tych wskazanych w Ordynacji podatkowej. Co istotne, zgodnie z przywołaną uchwałą skargę o wznowienie postępowania może złożyć także podmiot, który nie był stroną w postępowaniu przed TS. W takim przypadku termin do wniesienia skargi wynosi trzy miesiące od daty publikacji rozstrzygnięcia TS w Dzienniku Urzędowym UE. Natomiast w przypadku strony, która brała udział w postępowaniu przed TS, termin ten biegnie od dnia doręczenia tej stronie (lub jej pełnomocnikowi) danego rozstrzygnięcia.

¹⁷ Na dzień przygotowywania niniejszego artykułu, nie miała jeszcze miejsce publikacja wyroku w Dzienniku Urzędowym UE.

¹⁸ D. Dominik, M. Militz, *Wpływ orzecznictwa...*

¹⁹ Wyrok NSA z 27.06.2018 r., I FSK 523/15, LEX nr 2533019.

²⁰ Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.

²¹ I FPS 1/17, LEX nr 2371605.

Końcowo należy zauważyć, że w ocenie autorów przypadki, w których będą wznawiane postępowania zakończone decyzjami ostatecznymi, będą raczej jednostkowe.

4. Zakres wykorzystania wykładni dokonanej przez TS w innych branżach i dla innych usług

Jednak niezależnie od tego, czy orzeczenie TS C-224/18, Budimex dotyczy podatników, którzy zamierzają dokonać korekt dotychczasowych rozliczeń podatkowych, wzruszyć negatywne dla nich decyzje organów podatkowych czy też zmienić na przyszłość praktykę w zakresie ustalania momentu wykonania usług – konieczne jest przeanalizowanie, czy w ich przypadku wystąpiły te okoliczności/warunki, które stanowiły podstawę rozstrzygnięcia TS.

Jak wskazywano, tym warunkiem są postanowienia zawieranych umów, w szczególności zaś to, czy zawarte w nich zapisy rzeczywiście warunkują uznanie usług za wykonane dopiero w momencie ich formalnego potwierdzenia.

W ocenie autorów warunek ten musi być wyrażony w sposób jednoznaczny i bezpośredni, a nie np. poprzez ogólne odwołanie do przepisów ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny²² (co bardzo często ma miejsce), regulujących zasady umów o wykonanie robót budowlanych.

W tym miejscu nie sposób nie zauważyć podobieństwa do skutków wyroku TS C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa²³. W wyroku tym TS także wskazał na konieczność uwzględniania postanowień umów przy kwalifikacji czynności. W wyniku tego wyroku wykształciła się praktyka, że w zawieranych umowach najmu/dzierżawy wprowadza się postanowienia odnoszące się do odrębnego od najmu rozliczania kosztów mediów. Jeśli zaś takich postanowień nie ma, koszty mediów stanowią element kalkulacyjny ceny.

Jak już wskazywano, wykładnia dokonana przez TS może dotyczyć także innych usług. W obrocie gospodarczym występuje wiele usług, które ze względu na swoją specyfikę wymagają szczególnej formy akceptacji/potwierdzenia przez nabywcę. Jeśli z tym wiąże się jeszcze kwestia ustalenia/określenia wynagrodzenia

²² Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm. Tytuł XVI „Umowa o roboty budowlane”.

²³ W wyroku tym TS – dla możliwości odrębnego fakturowania kosztów mediów – zwrócił uwagę na konieczność analizowania i znaczenia postanowień umowy.

– to w ocenie autorów w takich przypadkach wyrok TS C-224/18, Budimex będzie miał zastosowanie. Należy jednak wskazać, że fakt umieszczenia w umowie postanowień o akceptacji wykonanych prac powinien być na tyle oczywisty i powszechny z punktu widzenia norm i standardów panujących w danej branży, że nie będzie podlegał dyskusji pomiędzy stronami danej umowy, a jeżeli strony rezygnują z takich postanowień umownych, to wyraźnie wyłącza je z treści zawieranej umowy.

Warto także zauważyć, że komentowany wyrok TS nie ograniczył zakresu pojęciowego norm i standardów w danej branży do branży usługodawcy.

A zatem mogą to być również normy i standardy wynikające ze specyfiki lub charakteru działalności prowadzonej przez nabywcę, np. sfera usług publicznych, medycznych itp., w której albo normy prawa, albo praktyka wynikająca z konieczności zachowania określonych standardów bezpieczeństwa, higieny i innych podobnych, wymaga sprawdzenia i formalnego potwierdzenia zakresu i jakości wykonywanych usług.

Omawiając praktyczne zagadnienia, jakie wiążą się i jakie mogą wiązać się z wyrokiem TS C-224/18, Budimex, nie można pominąć istotnej kwestii, że w niektórych przypadkach samo wprowadzenie postanowień umownych odsuwających w czasie moment powstania obowiązku podatkowego, bez umocowania/uzasadnienia w standardach i normach stosowanych w danej branży (odnoszących się np. do zakresu tej akceptacji, formy oraz terminu, w jakich powinna ona nastąpić) może okazać się nieskuteczne.

W ocenie autorów postanowienia umowne, które nie będą odpowiadały realiom gospodarczym obejmującym standardy branżowe, mogą być bowiem uznane za sztuczną konstrukcję, oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych²⁴, tj. przesunięcia w czasie momentu, w którym należy wykazać podatek należny.

5. Uprawnienie do żądania zwrotu nienależnie zapłaconych kwot

Kolejnym skutkiem wydania przez TS wyroku C-224/18, Budimex jest możliwość żądania zwrotu nienależnie zapłaconych kwot. Tymi nienależnie zapłaconymi kwotami bez wątpienia będą odsetki.

²⁴ Wyrok TS C-653/11, Newey, pkt 52.

Podatnicy, stosując się do interpretacji ogólnej, po akceptacji prac przez nabywcę korygowali najczęściej rozliczenia w zakresie VAT i ujmowali kwoty podatku należnego w miesiącu, w którym prace były zgłoszone do odbioru.

W takich sytuacjach częste były przypadki powstania zaległości podatkowej, od której należało zapłacić odsetki. Kolejną sytuacją, w której dochodziło do zapłaty odsetek, była konieczność samoopodatkowania w przypadku nabycia usługi podlegającej mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Podatnicy, którzy – stosując się do stanowiska resortu finansów – korygowali kwoty podatku należnego po upływie trzech miesięcy, nie mogli ująć kwot podatku należnego jako podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym²⁵. Jeśli więc taka korekta spowodowała powstanie zaległości podatkowej, to podatnicy także byli zobowiązani zapłacić odsetki.

Należy wskazać, że uprawnienie do żądania zwrotu zapłaconych nienależnie odsetek wynika wprost z prawa unijnego, a w szczególności z zasady efektywności. Ponadto zasada ta, mająca swoje źródło w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej²⁶ – dalej TUE – nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwrotu nienależnie (niezgodnie z prawem unijnym) pobranych opłat (podatków). Co więcej, TS wielokrotnie wskazywał, że w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki (przy czym pojęcie to interpretuje bardzo szeroko) z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysługuje uprawnienie do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także wszelkich kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem²⁷.

Z orzecznictwa TS wynika także, że państwo członkowskie ponosi odpowiedzialność odszkodowawczą, jeśli naruszona przez państwo członkowskie norma prawna jest dla jednostek źródłem uprawnień, postępowanie państwa członkowskiego wyczerpuje znamiona naruszenia prawa, istnieje bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy naruszeniem ciężącego na państwie zobowiązania a poniesioną przez poszkodowanego szkodą.

Zdaniem autorów wszystkie trzy przesłanki wystąpią w przypadkach zastosowania się przez podatników

²⁵ Artykuł 86 ust. 10i u.p.t.u., obowiązujący od 1.01.2017 r. I pomimo iż sądy administracyjne wyrażają pogląd, że przepis ten jest niezgodny z dyrektywą 2006/112 (przykładowo wyrok WSA w Warszawie z 15.05.2018 r., III SA/Wa 2488/17, LEX nr 2551160), to organy podatkowe żądają zapłaty odsetek w przypadku korekty rozliczeń kwot podatku należnego po upływie trzech miesięcy, skutkującej powstaniem zaległości podatkowej.

²⁶ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13.

²⁷ Na co wskazano np. w wyrokach TS: z 8.03.2001 r., C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft Ltd i inni, Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue i HM Attorney General, EU:C:2001:134; z 12.12.2006 r., C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, EU:C:2006:774; z 19.07.2012 r., C-591/10, Littlewoods Retail Ltd i in. przeciwko Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs, EU:C:2012:478; a także z 27.09.2012 r., C-113/10, C-147/10 i C-234/10, Zuckerfabrik Jülich AG i in. przeciwko Hauptzollamt Aachen i in., EU:C:2012:591.

do stanowiska wyrażonego w interpretacji ogólnej, w efekcie czego podatnicy korygowali swoje rozliczenia. Naruszenie przez państwo członkowskie normy prawa unijnego w analizowanych sytuacjach polegało na nieprawidłowym zdefiniowaniu „wykonania” usługi, co przełożyło się na określenie momentu powstania obowiązku podatkowego. W wyniku zastosowania wadliwej interpretacji „wykonania” usługi podatnicy byli zobowiązani do wcześniejszego wykazywania kwot podatku należnego, a w sytuacji powstania zaległości podatkowej byli zmuszeni do zapłaty należnych odsetek.

Należy podkreślić, że odpowiedzialność odszkodowawcza państw członkowskich dotyczy zarówno nieprzestrzegania przepisów prawa unijnego (czyli naruszenia normy prawnej), jak i zastosowania (dokonania) wykładni danego przepisu, z pominięciem jego wykładni pronunijnej.

Odpowiedzialność odszkodowawcza dotyczy też sytuacji, gdy podatnik zastosował się do sprzecznej z prawem unijnym wykładni przepisu albo praktyki zalecanej przez organy państwa (w tym przypadku wykładni pojęcia wykonania usługi budowlanej i budowlano-montażowej) i z tego tytułu poniósł konsekwencje finansowe.

Należy jednakże wskazać, iż możliwość żądania zwrotu nienależnie zapłaconych odsetek będzie wymagać złożenia deklaracji korygujących²⁸: jednej za okres, w którym – w kontekście wyroku TS – przedwcześnie wykazano podatek należny, i drugiej deklaracji za okres, w którym powinien być wykazany podatek należny.

Zapewne jeśli kwoty odsetek będą niewielkie, podatnicy zrezygnują z możliwości ubiegania się o ich zwrot. Jednak przeprowadzenie takiej „operacji” powinni rozważyć podatnicy, dla których kwoty nienależnie pobranych odsetek były istotne. Dla realizacji takiego uprawnienia nie ma w zasadzie określonego terminu, tak jak ma to miejsce w sytuacji żądania wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną lub prawomocnym wyrokiem sądu. Datą graniczną jest natomiast upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

6. Znaczenie interpretacji ogólnej Ministra Finansów po wyroku TS C-224/18, Budimex

W momencie przygotowania tego artykułu Minister Finansów wydał komunikat²⁹, w którym wyraził swoją

²⁸ Zob. wyrok WSA z 8.07.2014 r., III SA/Wa 723/14, LEX nr 1562707; utrzymany w mocy wyrokiem NSA z 30.03.2016 r., I FSK 1948/14, LEX nr 2066057.

²⁹ [https://www.podatki.gov.pl/vat/wyjasnienia/komunikat-ministerstwa-finansow-dotyczacy-wyroku-trybunalu-sprawiedliwosci-unii-europejskiej-w-sprawie-c-224-18-budimex-s-a/\(dostep:4.06.2019r.\)](https://www.podatki.gov.pl/vat/wyjasnienia/komunikat-ministerstwa-finansow-dotyczacy-wyroku-trybunalu-sprawiedliwosci-unii-europejskiej-w-sprawie-c-224-18-budimex-s-a/(dostep:4.06.2019r.))

opinię na temat opisywanego wyroku. Poinformował, że planuje przedstawić stanowisko do tego zagadnienia po rozstrzygnięciu sprawy przez Naczelny Sąd Administracyjny, jednocześnie podkreślając, że interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1.04.2016 r.³⁰ w sprawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych umożliwia realizację wytycznych wynikających z wyroku TS C-224/18, Budimex. Wobec tak przedstawionego stanowiska autorzy podkreślają, że ich zdaniem przedmiotowy wyrok stoi w opozycji do dotychczasowego podejścia Ministra Finansów.

Przed wszystkim należy podkreślić, że w swoim wyroku TS zwrócił uwagę na zgoła odmienne okoliczności definiujące moment wykonania usługi, które zostały pominięte w interpretacji ogólnej Ministra Finansów, takie jak istota realizacji wszystkich postanowień umowy, określających czynności dokonywane przez wykonawcę, a które zdaniem TS wpływają na prawidłowe ustalenie momentu wykonania usługi.

Natomiast Minister Finansów zdaje się sprowadzać powyższą tezę jedynie do problemu w określeniu wynagrodzenia, gdy to nie jest znane podczas zawierania kontraktu. Co prawda TS zwracał uwagę, że w wielu sytuacjach dopiero w momencie zakończenia wszelkich czynności określonych umową jest możliwe określenie należnego wynagrodzenia, jednakże był to jeden z argumentów przemawiających za tym, iż tak jak podkreślają autorzy również w poprzednich akapitach, dopiero moment, w którym wszystkie czynności składające się na całość świadczenia zostaną wykonane, można określić jako moment wykonania usługi.

W związku z tym autorzy uważają, że wyrok TS wpływa znacząco na wykładnię pojęcia wykonania usługi, w szczególności w odniesieniu do usług budowlanych. Natomiast nie można zgodzić się z tezą, iż dotychczasowa interpretacja ogólna jest zbieżna z wydanym wyrokiem. Wydaje się, że wydanie nowej interpretacji ogólnej nie jest „zabiegiem” koniecznym (mając na uwadze rolę i znaczenie wyroków TS wydawanych w sprawach pre-judycjalnych), jak i pożądanym, wzięwszy pod uwagę wydany 31.05.2019 r. komunikat. Ponadto należy również zastanowić się, czy jest możliwe „objęcie” interpretacją ogólną wszelkich możliwych stanów faktycznych. Wyrok zapadł w określonym stanie faktycznym, co też oznacza, że w każdym przypadku świadczenia usług, w celu określenia momentu wykonania – należy dokonać analizy, czy są spełnione przesłanki wskazane przez TS. To także oznacza, że – z uwagi na bogactwo różnych stanów faktycznych – nie będzie możliwe precyzyjne wskazanie momentu „wykonania” usługi. Wydanie zaś interpretacji, która jedynie powieli tezy wyroku TS, nie będzie przydatne ani dla podatników, ani dla organów podatkowych.

³⁰ PT.3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 (Dz.Urz. Min. Fin. z 2016 r. poz. 31).

Bez względu natomiast na to, czy interpretacja zostanie uchylona, czy też nie, to państwo członkowskie – w zasadzie jego organy – ma obowiązek stosowania prawa unijnego lub wykładni tego prawa dokonanej przez TS. Wynika to z art. 53 i 54 Traktatu Akcesyjnego³¹. Potwierdza to także orzecznictwo sądów krajowych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim³² wyjaśnił, że źródła powszechnie obowiązującego w Polsce prawa poszerzyły się o akty prawa Unii, z czego płynie obowiązek bezpośredniego stosowania przez polskie organy administracji i wymiar sprawiedliwości tego prawa i zapewniania mu należytej efektywności, WSA w Gdańsku³³ stwierdził zaś, że: „Sąd ma obowiązek uwzględnić stanowisko zawarte w orzeczeniu TSUE, bowiem obok zasad prawa wspólnotowego i praktyki, orzecznictwo TSUE stanowi jedno z niepisanych źródeł prawa wspólnotowego tworząc tzw. *acquis communautaire*, tj. dorobek prawny Wspólnoty Europejskiej i Unii Europejskiej”. Obowiązek stosowania orzecznictwa TS i wypracowanych przez ten Trybunał zasad wynika także z zasady prymatu prawa unijnego nad krajowym, zdefiniowanej w wyroku z 15.07.1964 r., 6/64, Flaminio Costa przeciwko E.N.E.L.³⁴ oraz z 16.12.1960 r., 6/60, Jean Humblet przeciwko Królestwu Belgii³⁵.

Zastosowanie się przez organy państwa do wykładni dokonanej przez TS wynika też z zasady efektywności prawa unijnego, będącej zasadą ogólną tego prawa i w konsekwencji prawnie wiążącej dla wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. W myśl tej zasady, wyrażonej w art. 4 ust. 3 TUE, państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii.

Z powyższego wynika, iż organy państwa (organy podatkowe, sądy administracyjne) są obowiązane stosować dla celów podatku od towarów i usług wykładnię „wykonania” usługi dokonaną przez TS w sposób bezpośredni, z uwzględnieniem wszystkich wskazówek udzielonych przez ten Sąd w wyroku C-224/18, Budimex.

Natomiast w ocenie autorów Szeł KAS powinien rozważyć, czy nie musi dokonać ponownej weryfikacji i odpowiedniej zmiany dotychczas wydanych interpretacji indywidualnych, w których podatnicy powoływali się w stanic faktycznym lub opisie zdarzenia na postanowienia umów określające zasady odbioru usług

³¹ Traktat dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 236 z 2003 r., s. 17).

³² Wyrok z 4.01.2012 r., I SA/Go 1030/11, LEX nr 1110134.

³³ Wyrok z 11.05.2007 r., I SA/Gd 159/07, LEX nr 1017987.

³⁴ EU:C:1964:66.

³⁵ EU:C:1960:48.

budowlanych i budowlano-montażowych – jako wiążących ich w zakresie odbioru usług budowlanych.

Podsumowując przedstawione rozważania, nie sposób nie wyrazić zadowolenia z wydanego przez TS wyroku. Nie tylko dlatego, że dzięki niemu resort finansów będzie musiał odstąpić od niekorzystnego dla całej branży budowlanej stanowiska wiążącego się z ogromną ilością dodatkowych prac, a także brakiem pewności co do poprawności dokonywanych rozliczeń. Cenne jest też to, że TS w wyroku C-224/18, Budimex dobitnie wskazał na konieczność uwzględniania przy interpretacji przepisów dotyczących VAT postanowień zawieranych umów, cech charakterystycznych dla danej branży i występującej praktyki gospodarczej, czyli realiów gospodarczych. Przystają więc być aktualne stwierdzenia, że umowy cywilnoprawne nie mogą mieć wpływu na kwestie podatkowe oraz że umowami cywilnoprawnymi nie można kształtować obowiązków podatkowych. Taka argumentacja była o tyle niezrozumiała, że VAT – jak żaden inny podatek – jest bardzo umiejscowiony w „biznesie”, w przestrzeni gospodarczej. Zwrócił na to uwagę TS, stwierdzając, że „dla zakwalifikowania transakcji jako «transakcji podlegającej opodatkowaniu» w rozumieniu dyrektywy [2006/112] rzeczywistość gospodarcza i handlowa stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT”. W związku z tym pozostaje mieć nadzieję, że podatnicy już nie będą mieć kłopotów z ustaleniem momentu wykonania usługi budowlanej, tak jak zapewne nie miał ich faraon, uznając, że zlecona przez niego praca wybudowania wspaniałej piramidy została wykonana.

Abstract

Magdalena Verdun

The author is a tax advisor in GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy.

Krzysztof Kasprzyk

The author is a tax advisor in GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy.

When Was the Great Pyramid of Giza Built? Reflections on the Time of Performance of a Construction Service in the Light of the Budimex Judgment

For a few years now, the construction industry has been grappling with problems relating to correct settlements of VAT. First in 2014 there was a change in approach of tax authorities and administrative courts to 'performance' of a construction service or construction and installation service (unchallenged for the prior 21 years), after which reverse charge was introduced for such services, when performed by subcontractors. However, the legislator did not stop at those amendments. At the time of writing this article, the long announced bill amending the VAT Act is available. The bill introduces mandatory split payment, in particular in the construction industry. We should observe that problems with VAT settlements are experienced not only by the providers of construction services, but also the taxpayers purchasing them. In this context, a very welcome voice of reason came from the Court of Justice on 2 May 2019. This voice is the judgment in case C 224/18, Budimex S.A. v. Minister Finansów, in which the CoJ provided guidelines as to the proper definition of 'performance' of a service.

Keywords: VAT, moment when tax obligation arises, performance of a service, construction services, confirmation of service performance, FIDIC, acceptance report, CoJ case law

Bibliografia

Dominik D., Miltz M., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich na wykładnię polskich przepisów w zakresie podatków pośrednich*, „Przeгляд Podatkowy” 2009/10
 Filipczyk II., *Wznowienie postępowania podatkowego w związku z orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przeгляд Podatkowy” 2012/8
<https://www.podatki.gov.pl/vat/wyjasnienia/komunikat-ministerstwa-finansow-dotyczacy-wyroku-trybunalu-sprawiedliwosci-unii-europejskiej-w-sprawie-c-224-18-budimex-s-a/> (dostęp: 4.06.2019 r.).

Selera P., *Status podwykonawcy a odwrotne obciążenie z tytułu usług budowlanych*, „Przeгляд Podatkowy” 2018/9

Magdalena Verdun
 Autorka jest doradcą podatkowym w GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy

Krzysztof Kasprzyk
 Autor jest doradcą podatkowym w GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy

REKLAMA

Odwrotne obciążenie VAT w budownictwie – po zmianach

Cena: 129zł

W książce w sposób przejrzysty omówiono mechanizm odwrotnego obciążenia (reverse-charge) stosowany przy rozliczaniu usług budowlanych od 1.01.2017 r.

Zaprezentowano nie tylko rozliczenia z tytułu realizacji projektów budowlanych z udziałem podmiotów krajowych, lecz także mających siedzibę poza Polską.

Publikacja odpowiada m.in. na następujące pytania:

- jak rozliczyć usługi gwarancyjne wykonywane z pomocą podmiotów trzecich?
- jak rozliczyć VAT w usługach budowlanych, których świadczenie rozpoczęło się do 31.12.2016 r., a ich zakończenie nastąpi zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.01.2017 r.?
- jak generalny wykonawca powinien rozliczyć VAT za wykonane usługi na fakturze wystawionej na inwestora?
- jak podwykonawca powinien rozliczyć VAT za wykonane usługi na fakturze wystawionej na generalnego wykonawcę?
- jak podwykonawca powinien rozliczyć VAT za wykonane usługi na fakturze wystawionej na innego podwykonawcę?
- jak rozliczać świadczenia kompleksowe?
- jak rozliczać dostawę z montażem?

Książka dostępna w księgarni internetowej www.profinfo.pl



dr Adam Bartosiewicz

Niektóre nowe przepisy dotyczące kas rejestrujących, w tym tzw. kas on-line

Słowa kluczowe: kasy rejestrujące, kasy fiskalne, Centralne Repozytorium Kas, paragon, kasa wirtualna

W Polsce rozpoczyna się wprowadzanie kas fiskalnych on-line. Pierwsi podatnicy będą zobowiązani do ich wprowadzenia od 1.01.2020 r. Autor omawia podstawowe rozwiązania w tym zakresie, wskazując na wątpliwości co do stosowania niektórych przepisów oraz prezentując nowe regulacje mogące ułatwić życie niektórym podatnikom.

1. Wprowadzenie

Z dniem 1.05.2019 r. weszły w życie przepisy dotyczące tzw. kas fiskalnych on-line. Są one zawarte przede wszystkim w nowych regulacjach dodanych do ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹ – dalej u.p.t.u. Nastąpiło to na mocy ustawy z 15.03.2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach² – dalej ustawa nowelizująca. Istotne znaczenie dla podatników będą miały także regulacje znajdujące się w rozporządzeniu Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie kas rejestrujących³ – dalej r.k.r.

Na mocy powyższych regulacji w Polsce zaczyna być tworzony system, w ramach którego określone rodzaje kas rejestrujących będą miały cechy umożliwiające nieprzerwane i niezwłoczne przekazywanie do systemów informatycznych Ministerstwa Finansów danych o dokonywanych przez tych podatników sprzedażach.

Można zatem powiedzieć, że w ten sposób następuje przeniesienie – chociaż należałoby raczej mówić o zduplikowaniu – pamięci fiskalnej do „chmury”. W kasach fiskalnych on-line przestaje ona mieć wymiar tylko lokalny. Rzecz jednak w tym, że następuje to przede wszystkim dla wygody fiskusa, a nie samych użytkowników kas rejestrujących.

W tym miejscu należy przybliżyć funkcjonowanie samego systemu kas fiskalnych on-line (z uwagi na ramy artykułu – na dość ogólnym poziomie), wskazując zwłaszcza na rozwiązania nowe, dotychczas niespotykane w praktyce, na potencjalne wątpliwości i kontrowersje

w zakresie nowych regulacji, a także prezentując te przepisy, które dla wielu podatników mogą stanowić istotne ułatwienie w użytkowaniu kas rejestrujących.

2. Ogólnie na temat kas rejestrujących on-line

Na wstępie trzeba podkreślić, że same przepisy – chociaż można je nazwać rewolucyjnymi, jeśli chodzi o rodzaj urządzeń do rejestrowania obrotu⁴ – mają charakter ewolucyjny co do wprowadzenia nowych kas do stosowania. Wejście w życie tych przepisów nie oznacza bowiem konieczności natychmiastowego wprowadzenia kas rejestrujących on-line przez wszystkich podatników obowiązanych do używania kas. Obowiązkiem tym stopniowo zostaną objęte różne grupy podatników (o czym szerzej poniżej), pozostali podatnicy obowiązani do używania kas rejestrujących będą zaś mogli nadal używać kas dotychczasowych (nazwijmy je na potrzeby niniejszego artykułu kasami rejestrującymi off-line).

Założeniem nowych regulacji jest, że kasy off-line będą funkcjonowały obok kas on-line (posiadających funkcję przesyłu danych), aż do momentu de facto ich wyeksploatowania się. W zależności od rodzaju działalności gospodarczej, do której jest używana dana kasa rejestrująca starego typu, może ona funkcjonować nawet kilka lat⁵.

Ustawodawca zakłada przy tym, że kasy rejestrujące off-line będą stopniowo wycofywane z rynku jako rozwiązania, które nie spełniają wymogów nowego systemu kas. Wycofywanie to ma odbywać się w sposób ewolucyjny, zróżnicowany w zależności od rodzaju kasy.

¹ Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.

² Dz.U. poz. 675.

³ Dz.U. poz. 816.

⁴ W kontekście zakresu ich funkcjonalności.

⁵ O ile oczywiście nie zostaną wprowadzone przepisy nakładające na nowe grupy podatników obowiązek używania kas rejestrujących on-line.