

UZASADNIENIE

1. Stan faktyczny - zakres i specyfika działalności Spółki

2. Umowy międzynarodowe mające zastosowanie w sprawie

W świetle obowiązujących umów międzynarodowych, do których przestrzegania Polska jest zobowiązana na mocy art. 9 Konstytucji RP, działalność polegająca na świadczeniu usług lub dostawie towarów na rzecz sił zbrojnych USA powinna być całkowicie zwolniona z jakiegokolwiek opodatkowania, w tym w zakresie podatku od towarów i usług.

Powyższy wniosek wynika przede wszystkim z art. 19 ust. 2 Umowy SOFA. Zgodnie z tym przepisem „zwalnia się od podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub podobnych podatków, opłat i należności albo takich, które je zastąpią towary i usługi nabywane przez siły zbrojne USA lub na ich rzecz w celach określonych w ustępie 1 niniejszego Artykułu. Zwolnienie stosuje się w chwili zakupu, jeśli transakcja jest potwierdzona dokumentem wydanym przez siły zbrojne USA, który siły zbrojne USA przedkładają odpowiedniemu organowi podatkowemu Rzeczypospolitej Polskiej (...) W pozostałych przypadkach zwolnienie realizowane jest poprzez zwrot podatku zapłaconego w danym kwartale. Zwrot jest dokonywany w terminie trzydziestu (30) dni od otrzymania przez organ podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej wniosku o taki zwrot”. Wspomniany w tej regulacji art. 19 ust. 1 Umowy SOFA, w którym określono cele wykorzystania towarów lub usług uprawniające do stosowania zwolnienia z opodatkowania, odnosi się do czynności dokonywanych przez siły zbrojne USA lub na ich rzecz, o ile towary lub usługi są przeznaczone do ich wyłącznego użytku lub do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej.

Podobne wnioski wynikają również z Porozumienia Wykonawczego SOFA, które doprecyzowuje regulacje zawarte w Umowie SOFA. Przewiduje ono dwa uzupełniające się tryby korzystania ze zwolnienia z opodatkowania, tj.:

- zwolnienie realizowane w momencie sprzedaży (art. 2 ust. 1) - jest ono możliwe do zastosowania w przypadku, w którym transakcja została potwierdzona świadectwem zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego (dalej „**Świadectwo**”) wystawionym przez siły zbrojne USA i przedstawionym dostawcy towarów lub usług; świadectwo to powinno być wystawione przez uprawnionego przedstawiciela armii amerykańskiej, a następnie:
 - o uzupełnione w polu 4 przez Ministra Obrony Narodowej lub jego upoważnionego przedstawiciela, lub
 - o potwierdzone odrębnym dokumentem (dalej „**Pojedyncze Poświadczenie**”) wystawionym przez Ministra Obrony Narodowej lub jego upoważnionego przedstawiciela.
- zwolnienie, które nie jest realizowane w momencie sprzedaży (art. 3 ust. 1) - stanowi ono alternatywny sposób realizacji zwolnienia z opodatkowania. Jeżeli więc nie jest możliwe skorzystanie z opisanego wyżej trybu wyłączenia z opodatkowania świadczeń realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA, to „właściwe organy podatkowe Rzeczypospolitej Polskiej zapewnią realizację zwolnienia poprzez zwrot zapłaconych podatków na wniosek sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych lub wykonawcy kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych”. Zwolnienie realizowane w tym trybie domyka więc katalog wszystkich możliwych przypadków

dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA w taki sposób, aby we wszystkich sytuacjach czynności takie nie były obciążane polskimi podatkami.

Zarówno Umowa SOFA, jak i Porozumienie Wykonawcze SOFA, wprost przewidują więc całkowite zwolnienie z opodatkowania, w tym opodatkowania VAT, dla świadczenia usług i dostaw towarów realizowanych do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz. Obie wskazane umowy międzynarodowe przewidują również dwa uzupełniające się tryby realizacji tego zwolnienia - albo w momencie sprzedaży (gdy wszystkie wymogi formalne pozwalające na zastosowanie zwolnienia są już wówczas spełnione), albo przez późniejszy zwrot zapłaconego podatku. Na gruncie tych aktów prawnych nie jest natomiast dopuszczona sytuacja, w której jakiegokolwiek rodzaj świadczenia na rzecz sił zbrojnych USA miałby być opodatkowany jakimkolwiek polskim podatkiem.

W tym miejscu należy podkreślić, że pojęcie „zwrot zapłaconego podatku” na gruncie powyższych umów międzynarodowych rozumiane jest bardzo szeroko. Interpretacja tego sformułowania musi więc przede wszystkim uwzględniać cel przyjęcia Umowy SOFA i Porozumienia Wykonawczego SOFA, tj. całkowite wyłączenie z opodatkowania dla transakcji realizowanych na rzecz Sił Zbrojnych USA. Umowy te nie ograniczają zatem w żaden sposób tego, który podmiot (Siły Zbrojne USA czy wykonawca kontraktowy) może wystąpić z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku ani też jakich kwot dotyczyć może taki wniosek.

Zgodnie ze wspomnianym już art. 9 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego. Co więcej, umowy międzynarodowe ratyfikowane za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (a taki był tryb przyjęcia Umowy SOFA) mają pierwszeństwo stosowania przed polskimi ustawami - aby więc zapewnić spójność prawa ustawodawca zobowiązany jest do tworzenia przepisów krajowych w zgodzie z tego rodzaju umowami międzynarodowymi. W przypadku rozporządzeń wykonawczych do ustaw, takich jak np. Rozporządzenie MF, sprawa jest jeszcze bardziej jednoznaczna - są one umiejscowione w hierarchii aktów prawnych poniżej jakiegokolwiek ratyfikowanych umów międzynarodowych (tj. nie tylko tych, które były ratyfikowane za uprzednią zgodą ustawową) i z nimi wszystkimi muszą być zgodne. Oznacza to, że Rozporządzenie MF powinno możliwie ściśle wdrażać do polskiego porządku prawnego rozwiązania zawarte w Umowie SOFA i Porozumieniu Wykonawczym SOFA, natomiast nie może ono ich modyfikować ani ograniczać. Niedopuszczalne są więc wszelkie rozwiązania wprowadzone do krajowych przepisów, które utrudniają lub wręcz uniemożliwiają wypełniania postanowień umów międzynarodowych. W analizowanym przypadku oznacza to, że regulacje wewnętrzne w Polsce nie mogą wprowadzać dodatkowych wymogów formalnych, w tym zwłaszcza ograniczonych czasowo, od których spełnienia uzależnione jest stosowanie zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w Umowie SOFA i Porozumieniu Wykonawczym SOFA. Przepisy krajowe nie mogą więc niczego „dodawać od siebie”, lecz mają jedynie zapewniać odpowiednią technikę legislacyjną dla wdrożenia rozwiązań, do których realizacji Polska zobowiązała się zawierając umowę międzynarodową. W efekcie obowiązujące w Polsce regulacje

krajowe powinny zapewniać możliwość wyłączenia z realnego opodatkowania wszelkich dostaw towarów oraz świadczeń usług, które są realizowane do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz.

W tym miejscu należy wspomnieć, że powyższe wnioski są oczywiste dla sił zbrojnych USA, które bezwzględnie oczekują, że wszelkie świadczenia realizowane na ich rzecz będą całkowicie wyłączone z opodatkowania.

.Jeśli więc wskutek niewłaściwego lub niepełnego wdrożenia tychże umów do krajowego porządku prawnego określone świadczenia nie mogłyby korzystać ze zwolnienia z opodatkowania, będzie to stanowiło ekonomiczne obciążenie dla wykonawców kontraktowych, a nie dla końcowego konsumenta tych świadczeń (wojsk USA). Innymi słowy, wszelkie kwoty zobowiązań podatkowych skalkulowane na dostawach towarów lub świadczeniu usług na rzecz sił zbrojnych USA nie są zwracane wykonawcom kontraktowym przez siły zbrojne USA, lecz w praktyce musiałyby być pokryte z ich własnych środków.

3. Obecnie obowiązujące przepisy krajowe

A. Rozporządzenie MF w sprawie stawki 0% VAT

Wynikająca z umów międzynarodowych konieczność zapewnienia braku opodatkowania VAT wobec świadczenia usług i dostaw towarów realizowanych do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz została wdrożona do krajowego porządku prawnego w § 8 Rozporządzenia MF w sprawie stawki 0% VAT. Zgodnie z ust. 1 pkt 5 tego przepisu, obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych, o których mowa w Umowie SOFA, przebywających na terytorium kraju, gdy towary lub usługi nabywane przez siły zbrojne Stanów Zjednoczonych lub na ich rzecz przeznaczone są do wyłącznego użytku służbowego tych sił zbrojnych lub też do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej, jeżeli siły takie biorą udział we wspólnych działaniach obronnych. Warunkiem stosowania stawki 0% VAT w takich przypadkach jest jednak posiadanie przez podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi - przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy - odpowiedniej dokumentacji, tj.:

- odpowiednio wypełnionego „świadczenia zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego”, o którym mowa w załączniku do Porozumienia Wykonawczego SOFA, a także
- zamówienia dotyczącego towarów lub usług (wraz z ich specyfikacją), do których odnosi się ww. świadectwo.

Organy podatkowe bardzo ściśle interpretują wymóg posiadania wskazanej dokumentacji jeszcze przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, całkowicie wykluczając możliwość jego późniejszego uzupełnienia (tj. skorygowania rozliczenia VAT do stawki

0% w przypadku przekroczenia analizowanego terminu). Przykładowo, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 grudnia 2018 r., znak 0115-KDIT1-2.4012.813.2018.1.RS, jednoznacznie oceniono, że „nieotrzymanie świadectwa zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego oraz zamówienia wraz ze specyfikacją w wyznaczonym terminie, tj. przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, uniemożliwia podatnikowi zastosowanie stawki podatku w wysokości 0% do dostaw towarów i świadczenia usług nabywanych przez siły zbrojne Stanów Zjednoczonych lub na ich rzecz. Należy podkreślić, że Minister Finansów w wydanym rozporządzeniu nie wskazał na możliwość zastosowania stawki podatku w wysokości 0% - poprzez korektę dokonanego wcześniej rozliczenia - w sytuacji, gdy podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi nabywane przez siły zbrojne Stanów Zjednoczonych lub na ich rzecz, otrzyma świadectwo zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego oraz zamówienie wraz ze specyfikacją po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy (...) dla usług, które Spółka wyświadczyła (wystawiając dla nich fakturę ze stawką podatku 23%) nie będzie miała prawa do zastosowania ww. stawki preferencyjnej, gdyż z treści wniosku nie wynika, aby przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy była w posiadaniu ww. świadectwa”.

Identyczne wnioski wynikają również z szeregu innych interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, w tym w szczególności:

- z dnia 9 stycznia 2018 r., znak 0114-KDIP1-2.4012.604.2017.1.RM;
- z dnia 26 października 2018 r., znak 0114-KDIP1-2.4012.495.2018.1.RD;
- z dnia 13 września 2019 r., znak 0112-KDIL1-3.4012.369.2019.2.JN.

W ocenie Spółki bezwzględny wymóg posiadania kompletu dokumentacji uprawniającej do stosowania stawki 0% VAT w analizowanych przypadkach, bezjakiegokolwiek możliwości skorygowania tej stawki w sytuacji jego późniejszego uzupełnienia, powoduje niezgodność Rozporządzenia MF w sprawie stawki 0% VAT z wiążącymi Polskę umowami międzynarodowymi: Umową SOFA i Porozumieniem Wykonawczym SOFA.

Zgodnie z Porozumieniem Wykonawczym SOFA zwolnienie jest realizowane w momencie sprzedaży (art. 2 ust. 1) jeśli transakcja została potwierdzona świadectwem zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego (dalej „Świadectwo”).

W powyższym przepisie mówi się o realizacji zwolnienia z opodatkowania „w momencie sprzedaży”, ale nie pod warunkiem, że już w tym momencie sprzedawca posiada Świadectwo zwolnienia. Sprzedawca może uzyskać Świadectwo po dokonaniu sprzedaży i zastosować zwolnienie następczo. Gdyby powyższy przepis miał być rozumiany w ten sposób, że sprzedawca powinien dysponować Świadectwem zwolnienia w momencie sprzedaży, to polskie Rozporządzenie MF w sprawie stawki 0%

VAT nie zawierałoby zasady, że Świadcstwo zwolnienia może być uzyskane w terminie do złożenia deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym jest uwzględniana faktura potwierdzająca sprzedaż. Oznacza to, że Minister Finansów również nie odczytuje Porozumienia Wykonawczego w ten sposób, że dla zastosowania zwolnienia z opodatkowania VAT wymaga ono posiadania Świadcstwa zwolnienia już w momencie sprzedaży. Świadcstwo to można uzyskać później.

Powyższy przepis w żaden sposób nie reguluje więc momentu, do którego dostawca towarów lub usługodawca musi uzyskać Świadcstwo; jego posiadanie jest jedynie warunkiem zastosowania zwolnienia z opodatkowania. Brak jakiegokolwiek ograniczenia czasowego w uzyskaniu Świadcstwa oznacza więc, że podmiot ten może otrzymać je w dowolnym czasie - przy czym:

- jeżeli uzyskanie Świadcstwa nastąpiło przed złożeniem deklaracji VAT za miesiąc, w którym została uwzględniona faktura sprzedaży - brak opodatkowania (stawka 0% VAT) może być zastosowany od razu,
- jeżeli natomiast do złożenia deklaracji i VAT za miesiąc, w którym została uwzględniona faktura sprzedaży dostawca towarów lub usługodawca nie dysponuje Świadcstwem, musi on opodatkować swoje świadczenie wg stawki właściwej dla transakcji krajowej, bez stosowania preferencji podatkowej - późniejsze uzyskanie Świadcstwa upoważni go jednak do korekty wstecznej rozliczenia (cofnięcie się „do momentu sprzedaży”, o którym mówi art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego SOFA) i zastosowanie stawki 0% VAT.

Podobny mechanizm zastosowania stawki 0% VAT przewidują już przepisy ustawy o VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i eksportu. Skutkiem braku dokumentów potwierdzających wywóz towarów jest obowiązek opodatkowania sprzedaży 23% VAT, natomiast po uzyskaniu dokumentów potwierdzających wywóz, podatnik może dokonać korekty tego 23% VAT i zastosować stawkę 0% VAT.

Spółka zwraca uwagę, że podstawowym warunkiem dla zastosowania stawki 0% VAT jest wykonanie dostaw towarów lub usług na rzecz armii amerykańskiej. Świadcstwo zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego służy potwierdzeniu, że to armia amerykańska jest beneficjentem świadczenia, w konsekwencji czego wykonawca może zastosować do niego stawkę 0% VAT. Świadcstwo zwolnienia należy więc traktować jako warunek formalny umożliwiający potwierdzenie, że dostawy towarów i usług są rzeczywiście realizowane na rzecz armii amerykańskiej. Jeśli spełnienie warunku formalnego następuje po terminie [tutaj - złożenie deklaracji za miesiąc sprzedaży] to nie powinno ono zaprzeczać prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, gdy nie ma wątpliwości, że warunek materialny do tego zwolnienia został spełniony.

Jak wskazano już w poprzednim punkcie, na gruncie analizowanych umów międzynarodowych nie ma żadnego ograniczenia czasowego w uzyskaniu Świadcstwa, po którym nie byłoby możliwe skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dla transakcji realizowanej do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz.

Uzasadnia to dokonanie zmiany Rozporządzenia MF w taki sposób, aby świadczenie usług i dostawa towarów realizowane do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz mogło być objęte stawką 0% VAT w każdym przypadku, w którym spełnione są warunki wymienione w § 8 ust. 2 pkt 2 i 3 Rozporządzenia MF w sprawie stawki 0% VAT - niezależnie od tego, kiedy to nastąpiło. Ten ostatni element może jedynie wpływać na tryb zastosowania stawki 0% VAT i sposobu osiągnięcia neutralności podatkowej dla transakcji; nie jest natomiast dopuszczalne by samodzielnie całkowicie wykluczał stosowanie preferencji podatkowej. Umowy międzynarodowe, które Polska zobowiązała się przestrzegać, nie wprowadzają tego rodzaju warunku jako przesłanki do wyłączenia z opodatkowania transakcji realizowanej do sił zbrojnych USA lub na ich rzecz; skoro więc przepisy krajowe mają być zgodne z tymi umowami, to także w nich ograniczenie takie nie może być przewidziane. Regulacje wewnętrzne mogają jedynie różnicować sposób faktycznego korzystania z preferencji podatkowej, tj. np. odpowiednio wczesne posiadanie kompletu dokumentacji pozwalałoby (jak dotychczas) na stosowanie wskazanej stawki na bieżąco, podczas gdy uzyskanie jej po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawniałoby do wystąpienia z wnioskiem o zwrot zapłaconej kwoty podatku.

Zdaniem Spółki prawidłowe wdrożenie Umowy SOFA i Porozumienia Wykonawczego SOFA nastąpiło natomiast na gruncie podatków dochodowych. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 23a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1800, z późn. zm.), wolne od podatku są dochody uzyskane przez wykonawcę kontraktowego w rozumieniu art. 2 lit. e) Umowy SOFA, mającego siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z tytułu dostarczania towarów i usług siłom zbrojnym USA lub budowy infrastruktury dla tych sił zbrojnych na podstawie umowy lub umowy o podwykonawstwo zawartych z tymi siłami zbrojnymi lub na ich rzecz. Skorzystanie ze zwolnienia nie jest w tym przypadku obwarowane koniecznością spełnienia jakichkolwiek specyficznych wymogów formalnych, które byłyby ograniczone czasowo. O ile więc tylko dane świadczenie faktycznie zostało zrealizowane na rzecz sił zbrojnych USA, zwolnienie z CIT będzie mogło być zastosowane. Analogiczne podejście do stosowania zwolnienia z opodatkowania jest zawarte również w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, z późn. zm.), a ściślej w art. 21 ust. 1 pkt 46c tego aktu prawnego.

Rozwiązania obecnie obowiązujące w podatkach dochodowych mogą więc stanowić dobry punkt wyjścia do opracowania regulacji, które również na gruncie podatku VAT będą odpowiadały wymogom wynikającym z zawartych przez Polskę umów międzynarodowych. Regulacje te muszą jednak uwzględniać specyfikę rozliczania podatku od towarów i usług, wobec czego nie jest możliwe proste przekopiowanie przepisów ze wspomnianych aktów prawnych. W kolejnym punkcie Spółka proponuje więc konkretne postulaty, których wpisanie do Rozporządzenia MF pozwoli na całkowite wyłączenie z opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA, do czego Polska jest zobowiązana na mocy Umowy SOFA oraz Porozumienia Wykonawczego SOFA.

B. Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu VAT

W obecnym stanie prawnym mechanizm zwrotu podatku VAT określony w rozporządzeniu MF w sprawie zwrotu VAT nie zapewnia neutralności podatkowej transakcji realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA. Wynika to z faktu, że ten akt prawny nie jest dostosowany do przypadków, w których dany wykonawca kontraktowy - podobnie jak Spółka - jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny na terytorium Polski.

Zastosowanie do takiego podmiotu regulacji zawartych w rozporządzeniu ws. zwrotu powoduje, że nie będzie on mógł odzyskać całej kwoty VAT, której ciężar ekonomiczny musiał ponieść w celu dostarczenia towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA.

Zgodnie z § 7a rozporządzenia ws. zwrotu, zwrot podatku VAT przysługuje:

- 1) siłom zbrojnym USA, z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów i usług do ich wyłącznego użytku lub służących do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej;
- 2) wykonawcom kontraktowym sił zbrojnych USA, z tytułu nabycia na terytorium kraju towarów i usług na rzecz sił zbrojnych USA do ich wyłącznego użytku lub służących do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej.

Dokumentem stanowiącym podstawę do obliczenia podatku podlegającego zwrotowi jest faktura wystawiona przy zakupie towarów lub usług, potwierdzająca ich nabycie przez siły zbrojne USA lub wykonawcę kontraktowego sił zbrojnych USA (§ 7b ust. 1 rozporządzenia ws. zwrotu), przy czym wysokość zwrotu jest równa kwocie podatku określonej na tej fakturze (§ 7b ust. 2 rozporządzenia ws. zwrotu).

Jak wynika z powyższych przepisów, rozporządzenie ws. zwrotu zakłada możliwość uzyskania zwrotu zapłaconego podatku VAT w dwóch fazach:

- 1) przez siły zbrojne USA - w zakresie podatku obciążającego sprzedaż towarów lub usług realizowaną przez wykonawcę kontraktowego na rzecz tychże sił zbrojnych (transakcja pomiędzy wykonawcą kontraktowym a armią amerykańską);
- 2) przez wykonawcę kontraktowego - w zakresie podatku obciążającego wcześniejsze transakcje, tj. zawartego w cenie towarów lub usług nabytych przez wykonawcę kontraktowego, które następnie zostały wykorzystane do dostawy towarów lub świadczenia usług realizowanych przez niego na rzecz sił zbrojnych USA (transakcja pomiędzy wcześniejszym kontrahentem a wykonawcą kontraktowym).

Zgodnie z powyższym zwrot podatku, o który może się ubiegać wykonawca kontraktowy sił zbrojnych USA, ograniczony jest więc wyłącznie do kwoty VAT naliczonego u tego podmiotu, tj. zawartego w cenie nabycia przez wykonawcę kontraktowego towarów i usług, które zostały wykorzystane następnie do świadczeń realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA. W myśl rozporządzenia ws. zwrotu,

podatek VAT z tytułu kolejnej transakcji (tj. sprzedaży towarów lub usług przez wykonawcę kontraktowego) miałby być natomiast odzyskiwany przez siły zbrojne USA.

Spółka zwraca jednak uwagę, że taki model zwrotu podatku nie jest dostosowany do rzeczywistości gospodarczej występującej przy dostawach towarów i świadczeniu usług na rzecz armii amerykańskiej. Wykonawcy armii amerykańskiej są zarejestrowani na VAT w Polsce. W rezultacie, zwroty VAT z tytułu nabycia towarów i usług realizują w deklaracjach VAT, a nie w szczególnym trybie określonym przez Rozporządzenie MF w sprawie zwrotu VAT, o ile tylko mają prawo do zastosowania stawki 0% VAT z tytułu sprzedaży na rzecz armii amerykańskiej.

Jeśli wykonawcy nie mają prawo do skorzystania ze stawki 0% VAT, to jak wskazano powyżej siły zbrojne USA bezwzględnie oczekują, że wszelkie świadczenia realizowane na ich rzecz będą całkowicie wyłączone z opodatkowania. Nałożenie VAT na transakcję realizowaną na rzecz armii amerykańskiej nie spowoduje więc, że armia ta poniesie ekonomiczny ciężar podatku, który następnie (w trybie zwrotu) będzie mogła odzyskać. W takim przypadku bowiem siły zbrojne USA nadal zapłacą wykonawcy kontraktowemu (takiemu jak Spółka) jedynie kwotę uzgodnioną w zawartym kontrakcie, która uwzględnia wynikający z umów międzynarodowych brak opodatkowania tych świadczeń. Kwota podatku VAT z takiej sprzedaży będzie więc musiała zostać pokryta ze środków własnych wykonawcy kontraktowego - przy czym z uwagi na obecne brzmienie rozporządzenia ws. zwrotu nie będzie on jej mógł później odzyskać od urzędu skarbowego, ponieważ o taki zwrot mogłaby wystąpić wyłącznie armia amerykańska, która jednak tego podatku nie zapłaci.

Jeśli więc, przykładowo, dany podatnik wykaże 10 mln zł podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi na rzecz sił zbrojnych USA i jednocześnie 12 mln zł podatku należnego z tytułu tych czynności (dla którego nie mógł zastosować stawki 0% VAT ze względu na opóźnienie w uzyskaniu kompletnego Świadczenia), to realnie poniesiony przez niego koszt (ekonomiczny) podatku VAT wynosi 12 mln zł. Gdyby podatnik mógł zastosować stawkę 0% VAT, to odzyskałby 10 mln zł podatku zapłaconego na zakupach występując o zwrot podatku VAT w deklaracji VAT. Jeśli taki podatnik musi dodatkowo wykazać 23% VAT na sprzedaży, to jego sytuacja VAT staje się niepewna.

Zdaniem Spółki, taki podatnik powinien móc odzyskać 10 mln zł podatku naliczonego na podstawie Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu VAT. Będzie to zwrot realizowany poza deklaracją. Natomiast przepisy rozporządzenia nie dają mu możliwości odzyskania kwoty zobowiązania w VAT wpłaconego do urzędu skarbowego. Przepisy Rozporządzenia MF w sprawie zwrotu VAT nie przewidują możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku VAT zapłaconego w deklaracji przez wykonawcę kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych.

Rozwiązanie zawarte w obecnie obowiązującym rozporządzeniu nie jest więc wystarczające dla podmiotów takich jak Spółka, które uzyskały w Polsce rejestrację jako podatnik VAT czynny. Podmioty

takie są bowiem realnie (ekonomicznie) obciążone podatkiem od towarów i usług nie tylko przy nabyciach świadczeń od innych przedsiębiorców (podatek naliczony zawarty w cenie kupowanych towarów i usług), lecz również na swojej własnej sprzedaży. Nałożenie VAT na dostawy towarów i świadczenie usług realizowane na rzecz sił zbrojnych USA w praktyce nie powoduje doliczenia kwoty podatku do ceny uiszczanej przez armię amerykańską, którą mogłaby ona później odzyskać w ramach zwrotu podatku; kwota ta stanowi natomiast koszt obciążający danego wykonawcę kontraktowego, o zwrot którego wykonawca ten nie jest uprawniony.

Opisane wyżej praktyczne skutki obecnego brzmienia rozporządzenia ws. zwrotu stoją w sprzeczności z regulacjami zawartymi w wiążących Polskę umowach międzynarodowych. W szczególności bowiem w przypadkach, w których wyłączenie z opodatkowania transakcji realizowanych do sił zbrojnych USA nie jest stosowane w momencie sprzedaży:

- „*zwolnienie realizowane jest poprzez zwrot podatku zapłaconego w danym kwartale* (art. 19 ust. 2 Umowy SOFA) - bez ograniczenia wyłącznie do podatku zapłaconego kontrahentowi, od którego wykonawca kontraktowy nabył towary lub usługi wykorzystane następnie do świadczeń na rzecz sił zbrojnych USA (tj. bez wyłączenia podatku zapłaconego do urzędu skarbowego, wynikającego z deklaracji podatkowej złożonej przez wykonawcę kontraktowego);
- „*właściwe organy podatkowe Rzeczypospolitej Polskiej zapewnią realizację zwolnienia poprzez zwrot zapłaconych podatków na wniosek sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych lub wykonawcy kontraktowego sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych*” (art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego SOFA) - bez wskazywania jaka część podatku jest możliwa do zwrotu na rzecz sił zbrojnych USA, a jaka do wykonawcy kontraktowego (uczestnicy transakcji mają w tym zakresie pełną swobodę).

W świetle Umowy SOFA i Porozumienia Wykonawczego SOFA, zgodnie z którymi konieczne jest zapewnienie całkowitej neutralności podatkowej dla świadczeń realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA, obecny kształt rozporządzenia ws. zwrotu nie jest więc prawidłowy. Przewidziane w tych umowach międzynarodowych zwolnienie z m.in. VAT transakcji realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA nie jest bowiem ograniczone wyłącznie do podatku naliczonego, lecz oznacza, że dana dostawa towarów lub świadczenie usług ma być w pełni obojętne („zwolnione”) podatkowo. Oznacza to, że podatek VAT nie może obciążać zarówno samej tej transakcji (tj. dostawy towarów lub świadczenia usług; z ich tytułu nie powinien powstawać podatek należny lub powinien on być zwracany dostawcy / usługodawcy), jak i nabycia towarów lub usług na wcześniejszym etapie, które są niezbędne do zrealizowania świadczenia przez wykonawcę kontraktowego (możliwość odzyskania podatku naliczonego - albo w ramach deklaracji podatkowej, albo w szczególnym trybie zwrotu z urzędu skarbowego). Obowiązujące teraz brzmienie rozporządzenia ws. zwrotu nie spełnia tego wymogu, gdyż

realizuje tylko drugi z ww. elementów, tj. umożliwi uzyskanie zwrotu podatku naliczonego z tytułu nabyć towarów i usług przez wykonawcę kontraktowego; nie pozwala ono jednak na wyłączenie z opodatkowania także podatku należnego.

Niezależnie od powyższego Spółka zwraca również uwagę, że dotychczasowe brzmienie przepisów krajowych nie jest adekwatne do podmiotów takich jak Spółka (tj. zarejestrowanych w Polsce na VAT) z jeszcze jednego powodu. Podstawowym sposobem odzyskiwania przez Spółkę podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług, które następnie zostały wykorzystane do świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA, jest rozliczenie wskazanych faktur w deklaracji podatkowej Spółki (JPK-VDEK). Rozporządzenie ws. zwrotu literalnie nie ogranicza jednak możliwości równoległego wnioskowania o zwrot tego podatku w trybie określonym w § 7a i nast. tego aktu prawnego. Oczywiście jest, że Spółka nie może dwukrotnie odzyskać kwoty podatku naliczonego z jednej tylko transakcji; obecne brzmienie przepisów nie precyzuje jednak, który sposób ubiegania się o taki zwrot / odliczenie jest poprawny.

4. Postulaty zmian prawnych w Rozporządzeniu MF

A. Zwolnienie realizowane w momencie sprzedaży

W ocenie Spółki najlepszym rozwiązaniem problemu opisanego w poprzednim punkcie jest dokonanie takiej zmiany Rozporządzenia MF, która rozszerzy możliwość stosowania stawki 0% VAT w trybie określonym w art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego SOFA. Jak już wspomniano we wcześniejszej części tego pisma, przepis ten dotyczy zwolnienia z opodatkowania stosowanego w momencie sprzedaży. Co jednak istotne, „realizacja w momencie sprzedaży” nie odnosi się do momentu posiadania wszystkich dokumentów uprawniających do zastosowania preferencji podatkowej, lecz jedynie do momentu stosowania zwolnienia z opodatkowania. Innymi słowy, art. 2 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego SOFA dopuszcza dokonanie późniejszej korekty zastosowanego rozliczenia, zmieniającego „zwykłą” stawkę VAT właściwą dla danej transakcji na stawkę 0% - jeśli dostawca towarów lub usługodawca uzyskał Świadectwo z opóźnieniem przekraczającym termin na złożenie deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

Wprowadzenie powyższego rozwiązania zbliżyłoby regulacje dot. dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA do przepisów dot. stosowania stawki 0% VAT przy wewnątrzspółnotowych dostawach towarów. Zgodnie z art. 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r., poz. 931, z późn. zm.; dalej „ustawa o VAT”), możliwość opodatkowania danej transakcji wg stawki 0% VAT uzależniona jest m.in. od posiadania przez podatnika dokumentacji - przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy - która potwierdza wywóz towarów z terytorium kraju i dostarczenie ich do zagranicznego nabywcy. Podobnie jak w analizowanym przypadku, także i w tej sytuacji stawka 0% VAT uzależniona jest od posiadania przez podatnika odpowiedniej dokumentacji w ściśle określonym

terminie, tj. do momentu złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy. W przepisach o wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów przewidziane zostały jednak dodatkowe możliwości skorzystania z preferencji podatkowej w sytuacji przekroczenia wskazanego terminu - których obecnie brak w Rozporządzeniu MF w odniesieniu do świadczeń realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA. Spółka postuluje więc, aby również i w tych przypadkach późniejsze uzyskanie odpowiedniej dokumentacji wpływało na wcześniej dokonane rozliczenie podatku, w sposób analogiczny do art. 42 ust. 12a ustawy o VAT.

Zgodnie z propozycją Spółki brak posiadania przez dostawcę towarów lub usługodawcę Świadcstwa do momentu upływu terminu na złożenie deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy oznaczałoby więc (tak samo jak w obecnym stanie prawnym) konieczność opodatkowania jej wg właściwej stawki podatku, takiej jak dla „zwykłych” transakcji krajowych tego rodzaju. Późniejsze uzyskanie kompletnego i prawidłowo wypełnionego Świadcstwa pozwalałoby jednak na dokonanie wstecznej korekty rozliczenia, tj. zastosowanie dla niego stawki 0% VAT w okresie rozliczeniowym, w którym dana dostawa towarów lub świadczenie usług zostały zrealizowane. Rozwiązanie takie z jednej strony zapewni szczelność stosowania preferencji podatkowej, tj. zagwarantuje, że stawka 0% VAT nie będzie stosowana bez posiadania prawidłowego Świadcstwa - jednocześnie jednak zlikwiduje niepotrzebny warunek stosowania tej stawki, wykraczający poza przepisy Umowy SOFA i Porozumienia Wykonawczego SOFA. Wdrożenie takiego podejścia spowodowałoby zatem, że obecnie występująca niezgodność Rozporządzenia MF z wiążącymi Polskę umowami międzynarodowymi zostałaby usunięta.

B. Zwolnienie inne niż realizowane w momencie sprzedaży

W ocenie Spółki zaproponowane wyżej rozwiązanie jest najlepszym sposobem na zapewnienie zgodności Rozporządzenia MF z Umową SOFA i Porozumieniem Wykonawczym SOFA. Tym niemniej Spółka wskazuje, że alternatywnie ten sam efekt może być osiągnięty również z wykorzystaniem drugiego trybu przewidzianego we wspomnianych umowach międzynarodowych, tj. zwolnienia innego niż realizowane w momencie sprzedaży. W takim przypadku neutralność podatkowa dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych USA realizowana jest nie poprzez zmianę wcześniej zastosowanej stawki VAT, lecz poprzez uzyskanie z urzędu skarbowego zwrotu kwot wcześniej zapłaconego podatku.

Należy jednak podkreślić, że „zwrot kwoty zapłaconego podatku” nie może być utożsamiany wyłącznie z kwotą wynikającą z deklaracji podatkowej, która została wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Specyfika podatku VAT sprawia bowiem, że każdy podatnik może *placić* podatek na dwa sposoby: (1) kontrahentowi, w cenie nabywanych towarów i usług, oraz (2) na rachunek urzędu skarbowego (nadwyżka podatku należnego nad naliczonym w deklaracji podatkowej). Zapewnienie pełnej neutralności transakcji realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA - a tym samym zgodności przepisów

krajowych z Umową SOFA i Porozumieniem Wykonawczym SOFA - będzie możliwe wyłącznie w przypadku umożliwienia uzyskania zwrotu *łącznej kwoty* podatku zapłaconego przez dany podmiot, czyli sumy podatku zapłaconego w obu ww. formach. Jeśli bowiem, przykładowo, dany podatnik wykaże 10 mln zł podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi na rzecz sił zbrojnych USA i jednocześnie 12 mln zł podatku należnego z tytułu tych czynności (dla którego nie mógł zastosować stawki 0% VAT ze względu na opóźnienie w uzyskaniu kompletnego Świadczenia), to realnie poniesiony przez niego koszt (ekonomiczny) podatku VAT wynosi 12 mln zł - mimo że na rachunek urzędu skarbowego musiał on wpłacić jedynie 2 mln zł. Tryb zwolnienia określonego w art. 3 ust. 1 Porozumienia Wykonawczego SOFA musi prowadzić do tych samych rezultatów, które wystąpiłyby w przypadku zwolnienia realizowanego w momencie sprzedaży, a zatem do „usunięcia” całości podatku należnego z rozliczenia danego podmiotu. Wysokość takiego zwrotu powinna więc równać się całkowitej kwocie podatku należnego wykazanej przez dany podmiot w jego deklaracji podatkowej (oczywiście wyłącznie w zakresie transakcji realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA). Kwota ta będzie się więc różnić od tej faktycznie zapłaconej wcześniej przez ten podmiot do urzędu skarbowego; przy dokonywaniu zwrotu konieczne jest bowiem uwzględnienie również podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług wykorzystanych do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz armii amerykańskiej, którego kwota została odprowadzona do urzędu skarbowego przez inny podmiot (kontrahenta podatnika ubiegającego się o zwrot).

Spółka zaznacza jednocześnie, że dla zapewnienia zgodności regulacji krajowych z wiążącymi Polskę umowami międzynarodowymi nie jest wystarczające umożliwienie występowania z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku przez siły zbrojne USA; taka sama możliwość musi dotyczyć również wykonawców kontraktowych. Jak już bowiem wskazano we wcześniejszej części pisma, armia amerykańska we wszystkich zawieranych przez siebie kontraktach nie przewiduje obciążania realizowanych na jej rzecz świadczeń jakimikolwiek podatkami. Jeśli więc zgodnie z przepisami krajowymi określone świadczenia nie mogłyby od razu korzystać ze zwolnienia z opodatkowania, stanowiłoby to ekonomiczne obciążenie dla wykonawców kontraktowych, a nie dla samych sił zbrojnych USA. Skoro więc wszelkie kwoty zobowiązań podatkowych skalkulowane na dostawach towarów lub świadczeniu usług na rzecz sił zbrojnych USA nie są zwracane wykonawcom kontraktowym przez siły zbrojne USA, lecz w praktyce są pokrywane z własnych środków wykonawców kontraktowych, to właśnie oni powinni być uprawnieni do występowania o zwrot zapłaconego wcześniej podatku.

Uwzględniając argumentację zawartą w niniejszym piśmie Spółka wnosi o możliwie szybkie podjęcie przez Ministerstwo Finansów prac legislacyjnych, w wyniku których przepisy krajowe (Rozporządzenie MF) zostanie dostosowane do umów międzynarodowych wiążących Polskę, tj. Umowy SOFA oraz Porozumienia Wykonawczego SOFA. Jednocześnie Spółka deklaruje pełną gotowość do udzielenia

Ministerstwu Finansów wszelkiego potrzebnego wsparcia w toku wypracowywania ostatecznego kształtu nowych przepisów.

W imieniu



Signed by /
Podpisano przez:

Date / Data:
2022-06-23 12:31