

Warszawa, 14 marca 2025 r.

Sp. z o.o.

NIP

Do:

Ministerstwa Finansów
Departament Podatku od Towarów i Usług
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

oraz

Ministerstwa Obrony Narodowej
Departament Prawny
ul. Klonowa 1
00-909 Warszawa

Szanowni Państwo

Działając w imieniu Sp. z o.o. (dalej: „**Spółka**”) niniejszym zwracamy się do Departamentu Podatku Towarów i Usług Ministerstwa Finansów oraz Departamentu Prawnego Ministerstwa Obrony Narodowej z wnioskiem o podjęcie działań zmierzających do zmiany przepisów podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług.

Zmiana przepisów podatkowych, o którą wnioskujemy w niniejszym piśmie, miałyby umożliwić stosowanie stawki 0% VAT względem dostaw realizowanych w kantynach jednostek NATO w Polsce, poprzez usunięcie warunku dostawy towarów „z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej”.

Jak niżej szczegółowo wyjaśniamy doprowadziłoby to do równego traktowania na gruncie VAT dostaw na rzecz jednostek sił zbrojnych amerykańskich oraz dowództw sojuszników NATO w rozumieniu art. 1 ust. 9 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Dowództwem Naczelnego Sojuszniczego Dowódcy Transformacji i Naczelnym Dowództwem Sojusznicznych Sił w Europie uzupełniającej Protokół dotyczący statusu międzynarodowych dowództw wojskowych ustanowionych na podstawie Traktatu Północnoatlantyckiego z 9 lipca 2016 r. (tj. Dz. U. z 2017 r., poz. 1179, dalej: „**Umowa uzupełniająca**”).

Dowództwa sojuszników NATO ze względu na wadliwą implementację umów międzynarodowych oraz przepisów unijnych, są w obecnym stanie prawnym bez uzasadnionej przyczyny traktowane mniej korzystnie niż inne siły zbrojne, szczególnie siły USA.

Niniejszy wniosek kierowany jest do Departamentu Podatku od Towarów i Usług Ministerstwa Finansów, jako do jednostki, której kompetencje obejmują realizację polityki podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług oraz współpracę z organami Unii Europejskiej w zakresie funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Wniosek kierowany jest również do Departamentu Prawnego Ministerstwa Obrony Narodowej, jako do jednostki koordynującej prace związane z przygotowywaniem i uzgadnianiem w resorcie projektów aktów normatywnych.

1. Kontekst

W związku z dynamicznie zmieniającą się sytuacją geopolityczną oraz zwiększonymi napięciami międzynarodowymi, obecność wojsk NATO na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ulega systematycznemu zwiększeniu. Liczba stacjonujących żołnierzy oraz liczba baz wojskowych, które powstają lub są rozbudowywane na potrzeby Sojuszu, stale rośnie. Działania te, mające kluczowe znaczenie dla wzmacniania bezpieczeństwa naszego kraju i wschodniej granicy NATO, generują nowe wyzwania także w zakresie regulacji prawnych, które powinny skutkować należyтым traktowaniem sił wojskowych stacjonujących na terytorium Polski.

Jednym z obszarów wymagających pilnej interwencji jest problematyka podatkowa związana z funkcjonowaniem kantyn zaopatrujących siły zbrojne NATO. Obowiązujące regulacje VAT dotyczące takich kantyn, w tym konieczność spełnienia warunku dostawy towarów „z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej” w celu zastosowania stawki 0% VAT, prowadzą do sytuacji, w której podmioty zaopatrujące jednostki NATO w Polsce ponoszą nieuzasadnione dodatkowe obciążenia finansowe. Takie uregulowania negatywnie wpływają na sprawność i efektywność obsługi logistycznej, co w konsekwencji może odbijać się na komforcie żołnierzy realizujących swoje zadania na terytorium naszego państwa.

Należy podkreślić, że wprowadzenie postulowanej zmiany przepisów, umożliwiającej stosowanie stawki 0% podatku od towarów i usług wobec dostaw realizowanych w kantynach na rzecz dowództw sojuszniczych NATO, nie tylko wyeliminowałoby istniejące nierówności wynikające z obecnej implementacji przepisów unijnych, ale także wpłynęłoby na poprawę warunków funkcjonowania tych jednostek. Takie rozwiązanie byłoby wyrazem solidarności sojuszniczej, a jednocześnie pozwoliłoby na ujednolicenie zasad podatkowych stosowanych wobec wykonawców kontraktowych obsługujących inne jednostki wojskowe w Polsce.

Uwzględniając rosnącą rolę Polski jako kluczowego państwa członkowskiego NATO oraz strategicznego partnera w regionie, konieczne jest stworzenie warunków, które wspierałyby sprawne funkcjonowanie jednostek sojuszniczych stacjonujących na naszym terytorium. Dbłość o eliminację nieuzasadnionych barier i kosztów obciążających te podmioty jest nie tylko wyrazem troski o relacje sojusznicze, ale również elementem wzmacniania zdolności obronnych całego Sojuszu. Wobec powyższego postulowane zmiany należy uznać za ważne i niezbędne.

2. Stan faktyczny

W związku z prowadzoną sprzedażą podlegającą zwolnieniu z VAT Spółka nie ma prawa do odliczenia VAT od krajowych zakupów towarów stanowiących zaopatrzenie kantyn, jak i od usług związanych z działalnością kantyn, który to podatek płaci swoim dostawcom przy nabyciu towarów i usług. Spółka nie ma także możliwości wystąpienia o zwrot tego podatku.

Krajowi dostawcy towarów na rzecz Spółki nie stosują zwolnienia z VAT dla dokonywanych dostaw, jak również nie mają prawa do zastosowania stawki 0% VAT w stosunku do towarów będących następnie zaopatrzeniem kantyn. Konsekwencją stosowanego przez Spółkę zwolnienia z VAT, a także braku prawa do opodatkowania 0% stawką VAT towarów dostarczanych na rzecz Spółki jest to, że Spółka ponosi ekonomiczny koszt VAT od nabywanych krajowo towarów podlegających sprzedaży w kantynach. Oznacza to, że koszt VAT od nabywanych towarów stanowiących zaopatrzenie kantyn obciąża zarówno Spółkę jak i klientów kantyn tj. żołnierzy i pracowników JFTC i WDPW, gdyż koszt podatku VAT uwzględniany jest przy ustalaniu cen oferowanych w kantynach towarów.

Tym samym, w związku z działalnością prowadzoną w kantynach znajdujących się na terenie CSSP i WDPW Spółka:

- jest obciążana podatkiem VAT z tytułu dostarczanych jej przez krajowych dostawców towarów i usług nabywanych na potrzeby prowadzenia kantyn;
- stosuje zwolnienie dla sprzedaży towarów na rzecz osób fizycznych (żołnierzy) na podstawie Rozporządzenia w sprawie zwolnień i ewidencjonuje sprzedaż na kasie fiskalnej;
- nie realizuje prawa do odliczenia VAT od krajowych zakupów towarów i usług do kantyn;
- nie występuje o zwrot podatku z tytułu zakupów krajowych.

Powyższy problem związany z ekonomicznym ciężarem podatku VAT spoczywającym finalnie na klientach kantyn, nie występowałby w sytuacji, gdyby Spółka była uprawniona do stosowania 0% stawki VAT dla sprzedaży w kantynach, jak również w sytuacji gdyby to dostawcy towarów i usług na potrzeby zaopatrzenia kantyn, byli uprawnieni do zastosowania na fakturach wystawianych na rzecz Spółki stawkę 0% VAT. Przy zastosowaniu stawki 0% dla sprzedawanych towarów istnieje możliwość odzyskania VAT zapłaconego dostawcy, a tym samym jest on całkowicie neutralny z punktu widzenia sprzedawcy towarów, a w konsekwencji jego ekonomiczny ciężar nie jest przerzucany na detalicznych nabywców towarów. Jednocześnie, w przypadku gdyby to dostawcy stosowali 0% stawkę VAT dla dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz Spółki, sprzedaż przez Spółkę tych towarów ze zwolnieniem z VAT nie skutkowałaby poniesieniem ekonomicznego ciężaru tego podatku.

3. Stan prawny – stawka 0% VAT i zwolnienie z VAT

Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące podatku VAT zupełnie inaczej regulują zasady opodatkowania VAT dostaw na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO oraz dostaw na rzecz sił zbrojnych USA.

a) Stawka 0% podatku VAT względem dostaw na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2670 z późn. zm, dalej: „**Rozporządzenie ws. obniżonych stawek**”), obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosuje się do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych Państwa-Strony Traktatu Północnoatlantyckiego innego niż państwo członkowskie przeznaczenia - do celów służbowych tych sił lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn, jeżeli siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych.

Stosownie do treści § 6 ust. 2 pkt 1 i 3 Rozporządzenia ws. obniżonych stawek, warunkiem zastosowania stawki 0% VAT, w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług realizowanych na rzecz sił zbrojnych NATO, jest posiadanie przez podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres następujących dokumentów:

- wypełnione odpowiednio na potrzeby podatku świadectwo zwolnienia z podatku VAT lub podatku akcyzowego, o którym mowa w załączniku II do rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.), dla tych towarów i usług, potwierdzone przez właściwe władze państwa członkowskiego przeznaczenia, oraz
- zamówienie dotyczące towarów lub usług (wraz z ich specyfikacją), do których odnosi się świadectwo.

W § 6 ust. 6 Rozporządzenia ws. obniżonych stawek przewidziano jednak dodatkowy warunek, zgodnie z którym w celu zastosowania stawki 0% VAT, w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług realizowanych na rzecz sił zbrojnych NATO, dostawa towarów lub świadczenie usług muszą być dokonywane „z przeznaczeniem do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego”.

Oznacza to, że dostawy towarów w kantynach jednostek NATO na rzecz żołnierzy oraz personelu cywilnego, które są przeznaczone do wykorzystania przez nich na terenie Polski nie mogą podlegać opodatkowaniu stawką 0% VAT. Podkreślenia przy tym wymaga, że żołnierze oraz personel cywilny nie stacjonują w jednostce na pobyt stały, ale ich obecność zgodnie z postanowienia Umowy uzupełniającej ma charakter tymczasowy.

Potwierdzenie powyższego interpretowania przepisów przez organy podatkowe stanowi wydana interpretacja indywidualna z 4 października 2023 r. o sygn. 0111-KDIB3 3.4012.314.2023.1.MAZ, która dotyczyła dostawy części na podstawie umowy z Sekretarzem Obrony Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, w bazie wojskowej sił zbrojnych NATO. Wskazane w niej zostało:

„Zauważyć należy, że zastosowanie obniżonej do wysokości 0 % stawki podatku możliwe jest do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych państwa-strony Traktatu Północnoatlantyckiego innego niż państwo członkowskie przeznaczenia, co wynika z regulacji zawartej w § 6 ust. 1 pkt 4

rozporządzenia z dnia 2 grudnia 2022 r. Przy tym należy mieć na uwadze treść § 6 ust. 2 rozporządzenia z dnia 2 grudnia 2022 r., który ogranicza możliwość skorzystania – na podstawie wskazanego § 6 ust. 1 pkt 4 – z obniżonej do wysokości 0 % stawki podatku. Zastosowanie tej obniżonej stawki jest możliwe pod warunkiem, że dostawa towarów lub świadczenie usług są dokonywane z przeznaczeniem do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego przeznaczenia. Powyższe oznacza, że dla zastosowania stawki podatku obniżonej do wysokości 0 % nie jest wystarczające spełnienie przez podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczący usługi warunków w zakresie posiadania (przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy):

1. wypełnionego na potrzeby podatku świadectwa zwolnienia z podatku VAT lub podatku akcyzowego (wskazanego w § 6 ust. 3 pkt 1 lit. b rozporządzenia z 2 grudnia 2022 r.);

2. zamówienia dotyczącego towarów lub usług (wskazanego § 6 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia z 2 grudnia 2022 r.).”

Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane w interpretacji indywidualnej z 9 listopada 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.389.2023.2.RD (dostawa dronów na rzecz jednostek NATO); z 30 stycznia 2024 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.458.2023.1.MAZ (dostawa części na rzecz jednostki NATO); z 31 lipca 2023 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.189.2023.2.MAZ (nabycie usług hotelowych przez siły zbrojne kraju NATO).

Z uwagi na powyższe, dostawcy towarów do kantyn, jak i Spółka jako sprzedawca towarów w kantynach, nie są w stanie spełnić jednego z warunków do zastosowania stawki 0% VAT, ponieważ towary sprzedawane przez Spółkę w kantynach na terenie JFTC i WDPW są w całości wykorzystywane na terytorium Polski.

b) Zwolnienie z podatku VAT dostaw na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO

Oprócz wyżej przywołanej stawki 0% VAT, przepisy krajowe przewidują także możliwość zastosowania zwolnienia z opodatkowania VAT dostaw realizowanych w kantynach jednostek NATO.

Zgodnie z treścią § 5 ust. 1 pkt 6b Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r., poz. 955, z późn. zm., dalej: „**Rozporządzenie ws. zwolnień**”), zwalnia się od podatku dostawę napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych dla członków Dowództwa Sojuszniczego oraz członków ich rodzin, którzy ukończyli 18 rok życia, w kantynach Dowództwa Sojuszniczego zlokalizowanych na jego terenie, z zachowaniem następujących miesięcznych norm ilościowych:

- a) papierosy – 600 sztuk,
- b) cygaretki (cygara o masie nieprzekraczającej 3 gramów na sztukę) – 300 sztuk,
- c) cygara – 150 sztuk,
- d) tytoń do palenia – 500 gramów,
- e) alkohol etylowy – 3 litry,
- f) wino i napoje fermentowane – 9 litrów,
- g) piwo – 30 litrów,
- h) produkty pośrednie 6 litrów.

Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 6c Rozporządzenia ws. zwolnień, zwalnia się od podatku dostawę towarów innych niż wymienione w pkt 6b dla członków Dowództwa Sojuszniczego oraz członków ich rodzin w kantynach Dowództwa Sojuszniczego zlokalizowanych na jego terenie.

Jednocześnie w myśl § 5 ust. 1d Rozporządzenia ws. zwolnień, zwolnienie od podatku towarów nabytych zgodnie z ust. 1 pkt 6b i 6c stosuje się pod warunkiem, że nie zostaną one odprzedane (zbyte) osobom trzecim.

Przepisy Rozporządzenia ws. zwolnień nie warunkują zatem możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania od miejsca przeznaczenia towarów sprzedawanych w kantynach, co umożliwia sprzedaż towarów na rzecz żołnierzy i personelu cywilnego ze zwolnieniem z VAT.

c) Skutki stosowania przez Spółkę zwolnienia z podatku VAT zamiast stawki 0% dla dostaw towarów realizowanych na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO

Jak jednak wyraźnie zaznaczyliśmy na początku niniejszego wystąpienia zwolnienie z VAT, do którego jest uprawniona Spółka, nie zapewnia efektywnego uwolnienia towarów sprzedawanych w kantynach od ekonomicznego ciężaru podatku VAT.

Jak wynika z treści art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2024 r., poz. 361, dalej: „Ustawa o VAT”), w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem wiąże się podatek naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, a więc takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Uprawnienie do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie przysługuje zatem w przypadku nabycia towarów i usług, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi.

Niemniej, uprawnienie do odliczenia przysługuje w sytuacji gdy dana transakcja podlega opodatkowaniu stawką 0% VAT. Uznaje się bowiem, że taka sprzedaż jest opodatkowana, mimo że stawka podatku jest zerowa. Podatnikowi przysługuje zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupionych towarów i usług, który został zapłacony dostawcom.

Konsekwencją powyższego jest to, że Spółce nie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupionych towarów sprzedawanych ze zwolnieniem z VAT w kantynach JFTC i WDPW. Tym samym, wartość podatku VAT niepodlegającego odliczeniu stanowi realny koszt nabywanych towarów i musi być częściowo uwzględniana w cenach towarów oferowanych w kantynach. W przeciwnym razie, Spółka musiałaby dokonywać sprzedaży w kantynach ze stratą – po cenach niższych niż ceny zakupu.

W tym miejscu Spółka wskazuje, że skutkiem powyższego, ceny analogicznych towarów w kantynach znajdujących się na terenie CSSP i WDPW mogą być wyższe niż przykładowo ceny oferowane w kantynach prowadzonych przez podmioty realizujące analogiczne placówki na terenie baz armii USA,

ze względu na brak obciążenia podmiotów prowadzących te kantyny podatkiem VAT na etapie zakupu towarów oferowanych w kantynach.

4. Opodatkowanie podatkiem VAT dostaw na rzecz sił zbrojnych USA

Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 7 Rozporządzenia ws. obniżonych stawek, obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku VAT stosuje się również do dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych, o których mowa w art. 2 lit. a Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisanej w Warszawie dnia 15 sierpnia 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 2153 i 2154), zwanej dalej „Umową o wzmocnionej współpracy obronnej”, przebywających na terytorium kraju, jeżeli towary lub usługi nabywane przez te siły lub na ich rzecz są przeznaczone do wyłącznego użytku służbowego tych sił lub też do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej, o której mowa w art. 24 tej umowy, jeżeli siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych.

Zgodnie ze wskazanym art. 24 Umowy o wzmocnionej współpracy obronnej, wojskowa usługowa działalność wspierająca może obejmować:

punkty sprzedaży, takie jak wojskowe punkty usługowe i sklepy z żywnością, działalność finansową, mesy, ośrodki socjalnego i edukacyjne, oraz usługowe tereny rekreacyjne.

Jednocześnie, stosownie do treści § 6 ust. 2 pkt 2 i 3 Rozporządzenia ws. obniżonych stawek warunkiem dla zastosowania stawki 0% VAT, w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług realizowanych na rzecz sił amerykańskich, jest posiadanie przez podmiot dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres następujących dokumentów:

- wypełnione odpowiednio świadectwo zwolnienia z podatku VAT i podatku akcyzowego, o którym mowa w załączniku do Porozumienia wykonawczego między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki do Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o statusie sił zbrojnych Stanów Zjednoczonych Ameryki na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dotyczącego zwolnień podatkowych dla celów oficjalnych, podpisanego w Warszawie dnia 27 kwietnia 2015 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 817 i 818), dla tych towarów i usług, oraz
- zamówienie dotyczące towarów lub usług (wraz z ich specyfikacją), do których odnosi się świadectwo.

Tym samym, przepisy dotyczące zastosowania stawki 0% VAT dla dostaw na rzecz armii USA nie przewidują żadnego dodatkowego warunku odnoszącego się do miejsca przeznaczenia towarów nabywanych przez armię USA.

Towary będące przedmiotem sprzedaży na rzecz sił zbrojnych USA nie muszą być zatem wywożone z terytorium Polski – mogą być „wykorzystywane” na terytorium kraju. Przepisy te wprost wskazują, że stawka 0% znajduje zastosowanie w przypadku dostaw na rzecz armii USA **przebywającej na terytorium kraju**, jeżeli towary lub usługi nabywane przez te siły lub na ich rzecz **są przeznaczone do wyłącznego użytku służbowego tych sił lub też do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej, czyli m.in. mes znajdujących się na terytorium Polski.**

5. Porównanie zasad stosowania stawki 0% VAT względem dostaw na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO i sił zbrojnych USA

WARUNKI ZASTOSOWANIA STAWKI 0% VAT		
Warunek	Dostawa na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO	Dostawa na rzecz sił zbrojnych USA
Obowiązek posiadania świadectwa zwolnienia	Tak	Tak
Obowiązek posiadania zamówienia	Tak	Tak
Przeznaczanie towarów do wykorzystania poza terytorium Polski	<u>Tak</u>	<u>Nie</u>

Z powyższego wynika, że w Rozporządzeniu ws. obniżonych stawek zostały określone postanowienia, które de facto dyskryminują dowództwa sojusznicze NATO względem analogicznych czynności realizowanych na rzecz armii amerykańskiej w Polsce.

W przypadku dostaw dokonywanych na rzecz sił zbrojnych USA brak jest jakiegokolwiek ograniczenia co do miejsca przeznaczenia dostarczanych towarów. Dostawy te mogą korzystać ze stawki 0% VAT bez względu na to, czy towary są przeznaczone do zużycia na terytorium Polski, czy poza nim.

6. Umowa uzupełniająca i Umowa SOFA

W tym miejscu wskazania wymaga, że źródłem przepisów w zakresie możliwości stosowania stawki 0% VAT w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług realizowanych na rzecz i dowództwa sojuszniczego NATO w kantynach są przepisy Umowy uzupełniającej.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Umowy uzupełniającej, stosownie do treści artykułu 8 Protokołu Paryskiego oraz artykułu XI NATO SOFA, zgodnie z procedurami wykonawczymi ustanowionymi przez przepisy prawa Rzeczypospolitej Polskiej, Dowództwo Sojusznicze jest zwolnione z wszelkich obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej podatków, ceł i opłat dotyczących licencji lub pozwoleń związanych z jego oficjalną działalnością.

Zwolnienia uregulowane w art. 17 ust. 2 lit. b Umowy uzupełniającej mają również zastosowanie do dóbr, innego mienia, jak również usług przywożonych lub nabytych w Rzeczypospolitej Polskiej na rzecz Dowództwa Sojuszniczego przez wykonawców kontraktowych, których usługi zostały nabyte przez Dowództwo Sojusznicze na podstawie kontraktu komercyjnego wykonywanego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub poza nim, oraz jeżeli przywóz lub nabycie dóbr jest niezbędne do wykonania kontraktu.

Zwolnienia podatkowe przysługują pod warunkiem wskazania na fakturach otrzymanych w związku z nabyciem dóbr, innego mienia lub usług, NATO lub Dowództwa Sojuszniczego jako beneficjenta nabywanych dóbr, innego mienia lub usług. Zwolnienia podatkowe przysługujące Dowództwu Sojuszniczemu nie obejmują narodowych jednostek wsparcia Rzeczypospolitej Polskiej.

Dodatkowo, Spółka wskazuje na treść art. 17 ust. 4 lit. a i d Umowy uzupełniającej:

Kantyny, stołówki i mesy:

a. Zwolnienia podatkowe przyznane Dowództwo Sojuszniczemu na podstawie artykułu 8 Protokołu Paryskiego oraz powyższych przepisów, obejmują import i nabycie w Rzeczypospolitej Polskiej zapasów, sprzętu, zaopatrzenia oraz innych dóbr i usług w rozsądnych ilościach dla celów działalności kantyn, mes i stołówek, ustanowionych w celu sprzedaży i dystrybucji wyżej wymienionych zapasów, zaopatrzenia lub usług dla członków Dowództwa Sojuszniczego i członków ich rodzin. Powyższe uprawnienia pozostają bez uszczerbku dla praw Państw Wysyłających do ustanawiania i obsługiwania podobnych instytucji zgodnie z artykułem XI ustęp 4 NATO SOFA.

(...)

d. Członkowie Dowództwa Sojuszniczego oraz członkowie ich rodzin mają dostęp do kantyn w celu zakupu towarów zwolnionych z cel i podatków.

(...).

Natomiast, zgodnie z art. 19 ust. 7 Umowy uzupełniającej, Zgodnie z ustępem 1 artykułu XII NATO SOFA Rzeczpospolita Polska może żądać przestrzegania warunków uznanych za konieczne w celu przeciwdziałania nadużyciom związanym z uprawnieniami i zwolnieniami podatkowymi przyznanymi w artykule 17 oraz 18 niniejszej Umowy Uzupełniającej. Kwestie te mogą być przedmiotem odrębnych porozumień lub umów wykonawczych.

Z zawartej Umowy uzupełniającej wprost wynika więc całkowite zwolnienie z opodatkowania, w tym opodatkowania VAT, dla świadczenia usług i dostaw towarów realizowanych do dowództwa sojuszniczego NATO lub na ich rzecz.

Źródłem przepisów w zakresie możliwości stosowania stawki 0% VAT w przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług realizowanych na rzecz sił zbrojnych USA w kantynach są przepisy Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o wzmocnionej współpracy obronnej, podpisanej w Warszawie dnia 15 sierpnia 2020 r. (tj. Dz. U. z 2020 r., poz. 2153, dalej: „Umowa SOFA”).

Zgodnie z treścią art. 24 ust. 1 Umowy SOFA, po uprzednim poinformowaniu polskiego organu wykonawczego, siły zbrojne USA mogą w obrębie uzgodnionych obiektów i terenów zakładać, utrzymywać i prowadzić wojskową usługową działalność wspierającą wyłącznie do użytku członków sił zbrojnych, członków personelu cywilnego, członków rodzin oraz takiego innego uprawnionego personelu, jaki zostanie wspólnie określony, i mogą budować, wyposażać, utrzymywać i prowadzić wojskową usługową działalność wspierającą bezpośrednio lub na podstawie umowy. Wojskowa usługowa działalność wspierająca może obejmować: punkty sprzedaży, takie jak wojskowe punkty usługowe i sklepy z żywnością, działalność finansową, mesy, ośrodki socjalne i edukacyjne, oraz usługowe tereny rekreacyjne. Z zastrzeżeniem postanowień Artykułu 8 niniejszej Umowy, władze Rzeczypospolitej Polskiej nie wymagają od sił zbrojnych USA zezwoleń i licencji na założenie i utrzymywanie oraz prowadzenie takiej działalności.

W myśl art. 24 ust. 2 Umowy SOFA, wojskowa usługowa działalność wspierająca stanowi integralną część sił zbrojnych USA i przysługują jej zwolnienia podatkowe i celne przyznane siłom zbrojnym USA, w tym te, o których mowa w Artykułach 19 i 21 niniejszej Umowy. Taka wojskowa usługowa działalność wspierająca jest ustanawiana, utrzymywana, prowadzona i kontrolowana zgodnie z przepisami obowiązującymi w USA. Siły zbrojne USA nie są zobowiązane do pobierania lub płacenia podatków lub opłat o podobnym charakterze z tytułu prowadzenia wojskowej usługowej działalności wspierającej.

Zgodnie z treścią art. 19 ust. 2 Umowy SOFA, zwalnia się od podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub podobnych podatków, opłat i należności albo takich, które je zastępują 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. Ponadto w przypadku towarów akcyzowych zwolnienie z podatku akcyzowego w chwili sprzedaży ma zastosowanie wyłącznie, jeśli takie towary są nabywane ze składu podatkowego i transakcja jest potwierdzona dokumentem, o którym mowa powyżej.

Porównując zatem regulacje Umowy uzupełniającej (odnoszącej się do dostaw na dowództwa sojuszników NATO) oraz Umowy SOFA (odnoszącej się do dostaw na rzecz sił USA) należy uznać, że są one analogiczne, co prezentuje poniższa tabela.

Umowa uzupełniająca odnosząca się do dowództw sojuszników NATO	Umowa SOFA odnosząca się do wojsk USA
<u>Dowództwo Sojuszników jest zwolnione z wszelkich obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej podatków</u> , ceł i opłat dotyczących licencji lub pozwoleń związanych z jego oficjalną działalnością. (art. 17 Umowy uzupełniającej)	<u>Zwalnia się od podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego lub podobnych podatków, opłat i należności albo takich, które je zastępują towary i usługi nabywane przez siły zbrojne USA lub na ich rzecz</u> do ich wyłącznego użytku, lub służące do zaopatrzenia ich wojskowej usługowej działalności wspierającej. (art. 19 umowy SOFA)
Członkowie Dowództwa Sojuszników oraz członkowie ich rodzin <u>mają dostęp do kantyn w celu zakupu towarów zwolnionych z ceł i podatków</u> . (art. 17 Umowy uzupełniającej)	<u>Wojskowa usługowa działalność wspierająca stanowi integralną część sił zbrojnych USA i przysługują jej zwolnienia podatkowe i celne przyznane siłom zbrojnym USA</u> , w tym te, o których mowa w Artykułach 19 i 21 niniejszej Umowy (art. 24 umowy SOFA)

Biorąc pod uwagę, że zarówno Umowa SOFA jak i Umowa uzupełniająca w swoich postanowieniach odnoszą się m. in. do zwolnień od podatku od towarów i usług, należy stwierdzić, że zawierają one w tym zakresie dość analogiczne regulacje.

Jednakże wdrażając Umowę SOFA polski ustawodawca wprowadził w zakresie dostaw do jednostek wojskowych stacjonujących w Polsce mechanizm oparty o stawkę 0% VAT, możliwy do realizacji przez wykonawców kontraktowych, a wdrażając Umowę uzupełniającą (bez jasnych powodów) oparł się na zwolnieniu z VAT (ograniczonym dodatkowo tylko do wykonawców kontraktowych tj. nie obejmującym kontrahentów dostarczających towary do wykonawców kontraktowych obsługujących kantyny wykluczając przy tym możliwość zastosowania przez nich stawki 0% VAT). Jak wyżej zostało wyjaśnione zwolnienie z VAT (wbrew swej nazwie i w odróżnieniu od stawki 0% VAT) nie „zdejmuje” realnie ciężaru VAT z towarów sprzedawanych w kantynach jednostek NATO.

7. Konkluzja

Zdaniem Spółki implementacja przepisów Umowy uzupełniającej jest nieprawidłowa. Mimo tego, że Umowa uzupełniająca daje możliwość określenia zasad przyznania zwolnienia z podatku VAT (realizowanego poprzez stawkę 0% VAT) w przepisach wykonawczych, to jednak wprowadzenie tak istotnego ograniczenia jakim jest warunek „przeznaczenia towarów do innego państwa niż Polska”, stanowi błędną implementację Umowy uzupełniającej wypaczającą jej sens, wprowadzenie takiego warunku oznacza, że mimo iż sprzedaż następuje ze zwolnieniem z VAT to jednak detaliczna cena towaru uwzględnia podatek VAT zapłacony przez sprzedawcę.

Taka sytuacja jest konsekwencją braku możliwości stosowania 0% stawki VAT przez Spółkę dla dostaw realizowanych na rzecz członków dowództwa sojuszniczego NATO jak i personelu cywilnego tych sił zbrojnych, ale także poprzez brak możliwości realizacji dostaw towarów i świadczenia usług opodatkowanych 0% stawką VAT przez dostawców krajowych realizujących te dostawy lub usługi na rzecz Spółki, a które to nabywane są przez Spółkę do zaopatrzenia kantyn.

Ograniczenie możliwości stosowania stawki 0% do bezpośrednich dostaw i świadczenia usług na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO, odmiennie niż w przypadku analogicznych dostaw na rzecz podmiotów prowadzących kantyny sił zbrojnych USA, skutkuje negatywnymi konsekwencjami dla podmiotów obsługujących kantyny dowództwa sojuszniczego NATO.

Spółka podkreśla, że oparcie realizacji Umowy uzupełniającej na zwolnieniu z VAT, a nie stawce 0% VAT, dodatkowo z luką polegającą na braku możliwości zastosowania zwolnienia lub 0% stawki VAT na wcześniejszym etapie obrotu oraz na braku mechanizmu zwrotu dla podmiotów nabywających towary i usługi na rzecz dowództwa sojuszniczego NATO do zaopatrzenia kantyn, tj. dla wykonawców kontraktowych, jest rażąco sprzeczny z Dyrektywą 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2006.347.1, dalej: „Dyrektywa VAT”) i zawartą w niej zasadą neutralności VAT. Polskie przepisy o VAT powodują bowiem trwały brak neutralności VAT przy opisywanych transakcjach (gdy towary pochodzą od krajowego dostawcy).

Zaznaczyć przy tym należy, że Dyrektywa VAT w art. 151 przewiduje następujące przypadki, w których możliwe jest zastosowanie stawki 0% VAT:

- 1) dostawy towarów lub świadczenie usług na rzecz organizacji międzynarodowych, innych niż organy, o których mowa w lit. aa), uznanych za takie przez organy władzy publicznej przyjmującego państwa członkowskiego, oraz na rzecz członków tych organizacji, w granicach i na warunkach ustalonych w konwencjach międzynarodowych ustanawiających takie organizacje lub w porozumieniach dotyczących ich siedzib;
- 2) dostawy towarów i świadczenie usług w państwach członkowskich, które są stronami Traktatu Północnoatlantyckiego **na rzecz sił zbrojnych innych państw będących stronami tego traktatu, do użytku tych sił zbrojnych lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn**, gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;
- 3) dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane z przeznaczeniem do innego państwa członkowskiego na rzecz sił zbrojnych każdego z państw będących stronami Traktatu Północnoatlantyckiego, innego niż państwo członkowskie przeznaczenia, **do użytku tych sił zbrojnych lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn**, gdy siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych.

Wdrożone przepisy nie implementują zatem w sposób prawidłowy przypadku określonego w pkt 1), dotyczącego dostaw realizowanych z przeznaczeniem na terytorium kraju.

8. Proponowana zmiana przepisów

Zdaniem Spółki usunięcie w Rozporządzeniu ws. obniżonych stawek zapisu o przeznaczeniu towarów do innego niż Polska państwa przeznaczenia pozwoliłoby zatem na stosowanie tej samej procedury opartej o świadectwa Dowództwa Sojuszniczego jednostki dla potrzeb zastosowania stawki 0% VAT. Procedura niezbędna dla zastosowania stawki 0% VAT nie dyskryminowałaby wykonawców kontraktowych działających ani na rzecz jednostek NATO, ani jednostek USA.

W związku z powyższym, Spółka postuluje przygotowanie projektu rozporządzenia zmieniającego Rozporządzenie ws. obniżonych stawek, które uwzględniłoby powyżej szczegółowo omówione kwestie, a w konsekwencji ujednoliciło możliwość stosowania stawki 0% VAT względem dostaw na rzecz dowództw sojuszniczych NATO oraz sił zbrojnych USA. Proponowany zapis w projekcie rozporządzenia mógłby brzmieć w następujący sposób:

„Na podstawie art. 146ej ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, 852, 1473, 1721 i 1911) zarządza się co następuje:

§ 1. W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (DZ. U. poz. 2670 oraz z 2024 r. poz. 387, 1381 i 1399) wprowadza się następujące zmiany:

1) w § 6

- a) ust. 1 pkt 4) otrzymuje brzmienie: „sił zbrojnych Państwa-Strony Traktatu Północnoatlantyckiego innego niż państwo członkowskie przeznaczenia - jeżeli towary lub usługi nabywane przez te siły lub na ich rzecz są przeznaczone do celów służbowych tych sił lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn, jeżeli siły te biorą udział we wspólnych działaniach obronnych;*
- b) dodaje się ust. 1 pkt 8) w brzmieniu: „dowództw sojuszniczych, o których mowa w art. 1 ust. 9 Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Dowództwem Naczelnego Sojuszniczego Dowódcy Transformacji i Naczelnym Dowództwem Sojuszniczych Sił w Europie uzupełniającej Protokół dotyczący statusu międzynarodowych dowództw wojskowych ustanowionych na podstawie Traktatu Północnoatlantyckiego z 9 lipca 2016 r. (tj. Dz. U. z 2017 r., poz. 1179) - jeżeli towary lub usługi nabywane przez te dowództwa lub na ich rzecz są przeznaczone do celów służbowych tych dowództw lub towarzyszącego im personelu cywilnego lub też w celu zaopatrzenia ich mes lub kantyn;”*
- c) uchyla się ust. 6 .”*

Uchylenie przepisu § 6 ust. 6 Rozporządzenia ws. obniżonych stawek, poskutkowałoby usunięciem warunku przeznaczenia towarów do innego niż Polska państwa przeznaczenia, a tym samym ujednoliciłoby procedurę niezbędną dla zastosowania stawki 0% VAT względem dostaw realizowanych na rzecz dowództw sojuszniczych i sił zbrojnych NATO oraz jednostek USA.

Technicznie wchodzi w grę także alternatywne rozwiązanie tj. przeniesienie warunków dotyczących zastosowania zwolnienia z VAT określonego w § 5 ust. 1 pkt 6c Rozporządzenia ws. zwolnień do Rozporządzenia ws. obniżonych stawek i określenie nowego przypadku zastosowania stawki 0% VAT

dla Dowództw Sojuszników NATO (czyli po prostu zamiana obecnego zwolnienia z VAT na stawkę 0% VAT).

Co oczywiste, technika legislacyjna ma tu drugorzędne znaczenie. Najważniejsze jest, to co staraliśmy się jasno wyjaśnić w niniejszym wystąpieniu, że:

- ▮ **Obecne przepisy nie umożliwiają realnego (skutecznego ekonomicznie) zwolnienia z VAT dostaw towarów na rzecz jednostek NATO w Polsce;**
- ▮ **W tym zakresie jednostki NATO są dyskryminowane wobec sił zbrojnych USA;**
- ▮ **Taki stan jest sprzeczny zarówno z umowami międzynarodowymi z NATO, jak i z przepisami o VAT Unii Europejskiej.**

W tym miejscu Spółka wskazuje, że zgodnie z posiadanymi przez nią informacjami, zagadnienie omówione w niniejszym piśmie jest powszechne – JFTC i WDPW nie są jedynymi stacjonującymi na terenie kraju, które zmagają się z opisanym problemem. Jednocześnie Spółka powzięła informacje, że także inne podmioty są dotknięte tym problemem. Problem ten dotyczy nie tylko podmiotów prowadzących kantyny na terenie jednostek wojskowych, ale także z innych branż, jak np. dostawców paliw, czy też części do sprzętu wojskowego i zgodnie z informacjami posiadającymi przez Spółkę te podmioty również zmierzają do wystąpienia do Ministerstwa Finansów z wnioskiem o dostosowanie regulacji krajowych do unijnych w wyżej opisany sposób.

Mając powyższe na uwadze zwracamy się z prośbą o przeanalizowanie opisanego problemu i przedstawienie własnego stanowiska oraz podjęcie działań zmierzających do zmiany przepisów podatkowych w wyżej wskazanym zakresie.