

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

11. WYDANIE

KOMENTARZA ADAMA BARTOSIEWICZA I RYSZARDA KUBACKIEGO

VAT

Komentarz

Adam Bartosiewicz

KOMENTARZE

11. WYDANIE

KOMENTARZA ADAMA BARTOSIEWICZA I RYSZARDA KUBACKIEGO

Stan prawny na 28 lutego 2017 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne i łamanie
JustLuk

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A small heart symbol is positioned above the 'i' in 'lubni'. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, scalloped pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-095-9

11. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Słowo wstępne	13
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)	15
Dział I. Przepisy ogólne	17
Dział II. Zakres opodatkowania	99
Rozdział 1. Przepisy ogólne	99
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług	137
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	195
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną	240
Dział III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi	255
Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy	255
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi	339
Dział IV. Obowiązek podatkowy	346
Rozdział 1. Zasady ogólne	346
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	373
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników	382
Dział V. Miejsce świadczenia	388
Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów	388
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów	416
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów	418
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług	421
Dział VI. Podstawa opodatkowania	477

Dział VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów	531
Dział VIII. Wysokość opodatkowania	558
Rozdział 1. Stawki	558
Rozdział 2. Zwolnienia	622
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów	706
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%	755
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego	787
Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe	795
Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku	795
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności ..	1001
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego	1016
Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące.	
Zapłata podatku	1083
Rozdział 1. Rejestracja	1083
Rozdział 2. Deklaracje	1127
Rozdział 3. Informacje podsumowujące	1157
Rozdział 4. Zapłata podatku	1169
Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach ..	1181
Dział XI. Dokumentacja	1214
Rozdział 1. Faktury	1214
Rozdział 2. Ewidencje	1291
Rozdział 3. Kasy rejestrujące	1313
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów	1338
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe	1344
Dział XII. Procedury szczególne	1359
Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców	1359
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych	1388
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki	1402
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków	1417
Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego	1437
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym	1442
Rozdział 6a. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty mające siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, ale nieposiadające takiej siedziby w państwie członkowskim konsumpcji, na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1457
Rozdział 7. Procedura szczególna dotycząca usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz osób niebędących podatnikami, o których mowa w art. 28a	1475

Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób	1489
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona	1493
Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	1502
Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących	1502
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe	1502
Załączniki	1523
Bibliografia	1559
Skorowidz przedmiotowy	1569

Wykaz skrótów

I. Akty prawne

- I dyrektywa VAT – pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3, ze zm.)
- VI dyrektywa VAT (także jako dyrektywa) – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, ze zm.)
- XIII dyrektywa – trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z 17.11.1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.Urz. WE L 326, s. 40; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 129)
- dyrektywa 2008/9/WE – dyrektywa Rady 2008/9/WE z 12.02.2008 r. określająca szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.Urz. UE L 44, s. 23, ze zm.)
- dyrektywa VAT z 2006 r. – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- Euratom – Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 84 z 30.03.2010, s. 1)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)

- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.)
- pr. poczt. – ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113 ze zm.)
- RD UKC – rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z 28.07.2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 282 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie o fakturach – rozporządzenie Ministra Finansów z 3.12.2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1485)
- rozporządzenie o stawkach – rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. poz. 1719 ze zm.)
- rozporządzenie o zwolnieniach – rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2015 r. poz. 736 ze zm.)
- RW UKC – rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze sprost.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze sprost.)
- u.p.a. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)
- ustawa nowelizująca z 7.02.2014 r. – ustawa z 7.02.2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312)

ustawa nowelizująca z 1.12.2016 r.	– ustawa z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2024)
ustawa VAT (także jako ustawa)	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)
ustawa VAT z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 50 ze zm.)

II. Czasopisma i orzecznictwo

Biul. Skarb.	– Biuletyn Skarbowy
Dor. Pod.	– Doradztwo Podatkowe
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
NPN	– Nowy Przegląd Notarialny
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

III. Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (do 30.11.2009 r.)
EWG	– Europejska Wspólnota Gospodarcza
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1.12.2009 r.)
VIES	– System Wymiany Informacji o VAT (ang. <i>VAT Information Exchange System</i>)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

IV. Wykaz literatury powoływanej zapisem skrótowym

- Komentarz*, red. J. Martini – *Ustawa VAT. Komentarz*, red. J. Martini, Warszawa 2003
- R. Mastalski, *Prawo podatkowe...* – Mastalski R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998
- T. Michalik, *Komentarz* – Michalik T., *Ustawa o VAT. Rok 2003. Komentarz*, Warszawa 2003
- Z. Modzelewski, G. Mularczyk, *Komentarz* – Modzelewski Z., Mularczyk G., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2003
- Słownik języka polskiego* – *Słownik języka polskiego*, red. W. Doroszewski, t. 1–11, wersja elektroniczna, Warszawa 1997

Słowo wstępne

Przyszło mi układać niniejsze słowa podczas drogi ze Szczyrku na Skrzyczne. Tam i z powrotem. Podczas 24-godzinnego maratonu Zamieć. Niezła karuzela – tam i z powrotem.

Karuzela. Wydaje się, że to słowo klucz do ostatniej nowelizacji VAT. Być może będzie to również słowo będące początkiem końca VAT jaki znamy.

To właśnie tzw. karuzele podatkowe (czy też oszustwa karuzelowe) stają się plagą utrudniającą, czy też nawet uniemożliwiającą wypełnianie przez VAT niektórych z jego funkcji (tj. w szczególności bycia źródłem regularnych i przewidywalnych dochodów budżetowych). Być może będzie to jednym z powodów wprowadzenie globalnego odwrotnego obciążenia w państwach unijnych.

Ostatnia nowelizacja VAT, która weszła w życie z początkiem 2017 r. – w szerokim zakresie uwzględniona w Komentarzu – wymierzona jest przede wszystkim w oszustwa vatowskie (w tym karuzele podatkowe). Być może faktycznie utrudni ona życie oszustom. Może dzięki temu rynek zostanie oczyszczony z oszustów podatkowych.

Należy jednak spodziewać się również i tego, że nowelizacja ta przy okazji uderzy rykoszetem w tych wszystkich uczciwych podatników, którzy usiłują działać zgodnie z przepisami w coraz trudniejszych uwarunkowaniach prawnych. Zwłaszcza że wydaje się, iż tacy właśnie uczciwi podatnicy – nieukrywający się przed fiskusem, a zarazem posiadający majątek – stają się celem fiskusa, który widzi w nich źródło dochodów budżetowych łatających lukę VAT.

Na to nakłada się również spodziewane zamieszanie po stronie administracji podatkowej związane z wprowadzeniem od 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej. W niniejszym Komentarzu zdecydowano się nie uwzględniać zmian związanych z wprowadzeniem KAS. Wynika to przede wszystkim z faktu, że zmiany te nie mają istotnego znaczenia dla materii podatku od towarów i usług, lecz konieczność uwzględnienia choćby nowego nazewnictwa organów skarbowych (również w odniesieniu do tez wypowiedzianych w orzecznictwie sądowym) spowodowałaby znaczne wydłużenie prac nad Komentarzem i wpłynęłaby na jego objętość.

W Komentarzu uwzględniono natomiast – oprócz podstawowej nowelizacji z dnia 1.12.2016 r. – także pozostałe zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności te:

- wprowadzone w ramach tzw. pakietu paliwowego;
- związane z dostosowaniem przepisów VAT do nowego Unijnego Kodeksu Celnego;
- wprowadzone przy okazji wyrażenia klauzuli dotyczącej zwalczania unikania opodatkowania.

Jak co roku w Komentarzu uwzględniono także wybór orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości. Omawiane są także istotne zmiany w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych (np. te związane z rozumieniem pojęcia pierwszego zasiedlenia).

Szczyrk, styczeń 2017 r.

USTAWA

z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2016 r. poz. 710; zm.: Dz.U. z 2016 r. poz. 846, poz. 960, poz. 1052, poz. 1206, poz. 1228, poz. 1579, poz. 1948, poz. 2024; z 2017 r. poz. 60)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

Spis treści	
Charakter podatku od towarów i usług	17
Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług	20
Zakres przedmiotowy ustawy	24
Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa	25

Charakter podatku od towarów i usług

1. Niniejsza ustawa reguluje problematykę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem obciążającym wydatki, przy czym jest on podatkiem od konsumpcji, gdyż – w sensie ekonomicznym – obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Jest też podatkiem pośrednim, w większości przypadków bowiem podmiot będący podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru podatku; jest on przeliczony na inny podmiot (nazywany nawet niekiedy „rzeczywistym podatnikiem”) – w tym przypadku będący konsumentem wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych przezeń usług.

Podatek ten ma charakter podatku od obrotu, ponieważ podstawą opodatkowania jest obrót, tzn. wartość dostarczanych towarów czy też świadczonych przez podatnika usług. Obciąża on obrót netto. Oznacza to, że podatek jest liczony, co do zasady, metodą „od stu” – podstawą opodatkowania jest bowiem wartość obrotu netto.

Podatek od towarów i usług naliczany jest w każdej fazie obrotu, nie wyłączając poziomu sprzedaży detalicznej – będzie on obciążał każdą sprzedaż (dostawę, usługę) niezależnie od tego, czy ma ona miejsce w fazie finalnej (sprzedaż do ostatecznego konsumenta), czy też odbywa się w fazie pośredniej.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej w ostatecznym rozrachunku, ponieważ podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która „dodawana” jest przez danego podatnika. Podstawą opodatkowania jest jednak na każdym etapie

obrotu cała jego wartość. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej uzyskiwane jest poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Tak więc u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót „wytworzony” przez tego podatnika (różnica pomiędzy wartością zakupów a wartością obrotu).

Jednocześnie jest to podatek o charakterze powszechnym, co do zasady bowiem obciąża on obrót wszelkiego rodzaju dobrami i usługami, a np. podatek akcyzowy jest podatkiem selektywnym, obciążającym obrót jedynie niektórymi wyrobami (wyrobami akcyzowymi).

Ponadto należy zauważyć, że w niektórych przypadkach podatek funkcjonuje jako swoista sankcja, zupełnie w oderwaniu od powyższych założeń. Dotyczy to w szczególności podatku pomyłkowo wykazanego na fakturach oraz tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w razie nierzetelnych rozliczeń podatkowych (zob. komentarz do art. 108 oraz 109).

2. Z dniem 1.05.2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. W związku z powyższym polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać dostosowane do unijnych regulacji w zakresie VAT. Jest to związane z faktem, że już w aktach prawnych powołujących do życia Europejską Wspólnotę Gospodarczą (będącą poprzedniczką Unii Europejskiej) założono harmonizację podatków pośrednich państw członków Unii (art. 121 TFUE, dawny art. 99 TWE). Efektem harmonizacji jest – a raczej ma być, gdyż tzw. system docelowy nie został jeszcze osiągnięty – jeden system podatków pośrednich, w tym także VAT.

Pierwszym aktem prawnym dotyczącym harmonizacji unijnego VAT była I dyrektywa Rady UE 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3, ze zm.). Jest ona stosunkowo krótka i wyznacza przede wszystkim ogólne założenia i cele, jakie miały być osiągnięte w ramach systemu VAT obowiązującego wewnątrz UE.

Do końca 2007 r. podstawowe znaczenie w zakresie harmonizacji VAT wewnątrz UE miała przede wszystkim szósta dyrektywa Rady UE 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicono podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, ze zm.). Potocznie jest ona nazywana VI dyrektywą VAT. W przeciwieństwie do poprzednich dyrektyw stanowiła ona – wraz z kolejnymi dyrektywami modyfikującymi i uzupełniającymi – kompleksową regulację całego systemu VAT.

Z dniem 1.01.2007 r. weszła w życie dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.). Jest ona obecnie podstawowym aktem prawa unijnego dotyczącym podatku od wartości dodanej.

Należy zauważyć, że powyższa dyrektywa jest w istocie połączonym tekstem I dyrektywy VAT oraz VI dyrektywy VAT, poddanym „oczyszczeniu” oraz opracowaniu redakcyjnemu. Po wielokrotnych nowelizacjach VI dyrektywa była nadzwyczaj nieczytelna, zaś jej struktura pozostawała bardzo eklektyczna. Dyrektywa VAT z 2006 r., nie dokonując niemal żadnych zmian merytorycznych, uporządkowała dotychczasowe treści w ramach spójnej i jednolitej struktury.

Obok treści znajdujących się w VI dyrektywie oraz I dyrektywie do dyrektywy VAT z 2006 r. włączono także postanowienia przejściowe, znajdujące się dotychczas w innych aktach, a związane przykładowo z przystąpieniem do UE nowych państw członkowskich. Dyrektywa VAT z 2006 r. nie dokonała praktycznie żadnych zmian merytorycznych w dotychczasowych przepisach poza kilkoma – raczej mało istotnymi – wyjątkami. Dla polskich podatników największe znaczenie może mieć zmiana przepisów dotyczących kursów walut stosowanych przy przeliczaniu różnych limitów wyrażonych w euro. Ma to znaczenie przykładowo dla podatników zwolnionych podmiotowo (zob. komentarz do art. 113).

Charakter prawny przepisów dyrektyw oraz ich rola przy interpretacji przepisów ustawy VAT zostaną omówione w punktach następujących (zob. teza 7).

3. Zarówno na podstawie przepisów ustawy, jak i – a nawet przede wszystkim – na podstawie regulacji dyrektyw Rady UE dotyczących VAT, można odtworzyć ogólną konstrukcję VAT, w tym jego najważniejsze cechy. Mają one bardzo ważne znaczenie w procesie wykładni przepisów VAT, w tym zarówno dla polskich podatników VAT, jak i polskich organów podatkowych. Europejski Trybunał Sprawiedliwości, zaś następnie Trybunał Sprawiedliwości UE w swoich orzeczeniach dotyczących VAT wielokrotnie odwoływał się do cech VAT i reguł jego konstrukcji, przedkładając je ponad to, co wynikało z dosłownej interpretacji przepisów. Nadto w wielu orzeczeniach Trybunał dokonywał wykładni na podstawie zasad ogólnych VAT. Przy interpretacji reguł VAT wyraźnie widoczny jest prymat wykładni funkcjonalnej i systemowej nad wykładnią językową. Ważniejsze zatem będą wnioski wypływające z ogólnych reguł konstrukcyjnych VAT niż – choćby jednoznaczna – treść przepisu prawa krajowego.

W doktrynie określa się różne zestawy podstawowych cech VAT. Wydaje się jednak, że trzeba tutaj zaznaczyć co najmniej następujące cechy konstrukcyjne:

- 1) neutralność VAT,
- 2) powszechność opodatkowania,
- 3) unikanie podwójnego opodatkowania, a także niezamierzonego braku opodatkowania,
- 4) zachowanie warunków konkurencji.

Podstawową cechą podatku od wartości dodanej jest jego neutralność. Niekiedy w powiązaniu z zasadą neutralności podatku wskazuje się na – wynikającą z niej – zasadę faktycznego opodatkowania konsumpcji. Zgodnie z powyższymi cechami podatek od wartości dodanej powinien obciążać jedynie konsumpcję. Nie powinien on natomiast być faktycznym ciężarem dla tych podatników, którzy nabywają towary i usługi nie w celu ich konsumpcji, lecz w celu dalszej odprzedaży, przerobu, wykorzystania na potrzeby działalności itp. Podatek ten winien być zatem neutralny dla przedsiębiorców, obciążać zaś wyłącznie konsumentów. Oczywiście możliwe jest – zwłaszcza w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność – że w jednej sytuacji występują oni jako podatnicy, w innych zaś jako konsumenci. W przypadku gdy osoba będąca podatnikiem działa jako konsument faktyczny, ciężar podatku będzie ją obciążał.

Podatek od towarów i usług jest jednocześnie podatkiem wielofazowym (naliczanym w każdej fazie obrotu) i naliczanym od całości obrotu. Dlatego też neutralność podatku jest zapewniona poprzez wprowadzenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej. Jest to fundamentalne prawo podatnika i podstawowe założenie konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, stąd też w zasadzie nie może być ono ograniczane.

Kolejną fundamentalną zasadą VAT jest powszechność opodatkowania. Ma ona stanowić gwarancję, że każda transakcja wykonywana w ramach działalności gospodarczej będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Wszelkie odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania mogą być stosowane jedynie wyjątkowo i w sytuacjach wyraźnie i jednoznacznie przewidzianych w przepisach prawa. Praktyczny wymiar tej zasady sprowadza się przede wszystkim do tego, że wszelkie zwolnienia z podatku mogą być wprowadzane jedynie na warunkach i w zakresie przewidzianych VI dyrektywą VAT. Wymagają tego także względy harmonizacji wspólnego systemu VAT. Zakres zwolnień przedmiotowych z podatku powinien być bowiem możliwie jak najbardziej zbliżony we wszystkich państwach członkowskich UE.

Należy także pamiętać, że przepisy wprowadzające zwolnienia podatkowe mają charakter przepisów wyjątkowych. W związku z tym – zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendendae* – powinny one być interpretowane jak najbardziej ściśle. Wykładnia rozszerzająca nie jest tutaj dopuszczalna.

W przypadku VAT – podobnie jak każdego innego podatku – istotne jest unikanie podwójnego opodatkowania. Powyższa zasada ma szerszy wymiar. Zgodnie z nią dana czynność powinna być opodatkowana tylko raz. Wykluczone są nie tylko podwójne opodatkowanie, lecz także niezamierzony brak opodatkowania (ang. *unintentional non-taxation*).

Niezwykle istotną cechą VAT jest postrzeganie go jako narzędzia, które ma zapobiegać zakłóceniom konkurencji. Zgodnie z tą zasadą podatek od towarów i usług powinien zapewniać równe warunki opodatkowania dla wszystkich uczestników obrotu gospodarczego. Powyższa zasada powiązana jest z zasadą powszechności opodatkowania VAT. Każde odstępstwo od opodatkowania ma charakter wyjątkowy. Obierając za punkt wyjścia tę zasadę, przyjmuje się, że opodatkowaniu powinny podlegać określone czynności, także w razie wykonywania ich bez zachowania form i warunków przewidzianych przepisami prawa. Będą więc mogły być opodatkowane także czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego czy też wprost zabronione przez przepisy prawa (np. sprzedaż towarów z przemytu). Stosowanie powyższej zasady zostanie szerzej omówione w komentarzu do art. 5 ustawy.

Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług

4. Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.) jest drugą polską ustawą dotyczącą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Poprzednio – zasadniczo aż do 30.04.2004 r. (niektóre jej przepisy zostały derogowane przez przepisy nowej ustawy wcześniej) – obowiązywała ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 50 ze zm.). Weszła ona w życie 5.07.1993 r. Wówczas podatek od towarów i usług zastąpił funkcjonujący wcześniej podatek obrotowy.
5. W zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług podstawowe znaczenie mają przepisy ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług. Wiele istotnych kwestii zostało jednakże uregulowanych również w przepisach aktów wykonawczych wydanych na podstawie delegacji zawartej w ustawie. W szczególności należy tutaj wskazać następujące akty:
 - 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2015 r. poz. 736 ze zm.),

- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.12.2013 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz.U. poz. 1719 ze zm.),
- 3) rozporządzenie Ministra Finansów z 3.12.2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1485),
- 4) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.09.2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego (Dz.U. poz. 1504),
- 5) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz.U. poz. 1656 ze zm.),
- 6) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.04.2004 r. w sprawie wzoru zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru miejsca opodatkowania w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju (Dz.U. poz. 538 ze zm.),
- 7) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.04.2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 539 ze zm.),
- 8) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz.U. poz. 1662),
- 9) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.11.2013 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia (Dz.U. poz. 1299),
- 10) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.11.2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. poz. 1624),
- 11) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2012 r. w sprawie określenia wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego (Dz.U. poz. 767),
- 12) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.09.2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. poz. 1618),
- 13) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2012 r. w sprawie określenia wzoru informacji o wewnątrzspółnotowym nabyciu środka transportu (Dz.U. poz. 780),
- 14) rozporządzenie Ministra Finansów z 1.04.2016 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 500),
- 15) rozporządzenie Ministra Finansów z 28.03.2011 r. w sprawie określenia wzorów: znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu w punktach sprzedaży towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, oraz stempla potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej, a także określenia niezbędnych danych, które powinien zawierać dokument będący podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym (Dz.U. z 2014 r. poz. 426),
- 16) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. poz. 1860),
- 17) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.12.2016 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2273),

- 18) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzspółnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz.U. poz. 2244),
 - 19) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.06.2015 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym (Dz.U. poz. 849),
 - 20) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2015 r. w sprawie wzoru skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (Dz.U. poz. 2258),
 - 21) rozporządzenie Ministra Finansów z 12.03.2013 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 357),
 - 22) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.12.2008 r. w sprawie deklaracji importowej dla podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1594 ze zm.),
 - 23) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.06.2013 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzspółnotowych transakcjach (Dz.U. poz. 724),
 - 24) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.12.2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (Dz.U. z 2013 r. poz. 163),
 - 25) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 2177),
 - 26) rozporządzenie Ministra Finansów z 22.12.2011 r. w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie (Dz.U. z 2014 r. poz. 743),
 - 27) rozporządzenie Ministra Finansów z 4.12.2014 r. w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (Dz.U. poz. 1803),
 - 28) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.12.2012 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o skorygowaniu podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego (Dz.U. poz. 1451),
 - 29) rozporządzenie Ministra Finansów z 5.06.2015 r. w sprawie wzoru wniosku w sprawie kaucji gwarancyjnej (Dz.U. poz. 815),
 - 30) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.06.2015 r. w sprawie naliczania odsetek od kwoty przyjętej kaucji gwarancyjnej (Dz.U. poz. 911).
6. Można było się spodziewać, że członkostwo Polski w Unii Europejskiej będzie wpływało stabilizująco na przepisy dotyczące podatku od towarów i usług. Te przewidywania nie okazały się całkowicie trafne. Przez pierwsze 2 lata obowiązywania ustawa była kilka razy nowelizowana, przy czym jedna z nowelizacji miała znaczny zakres. Następne istotne nowelizacje ustawy następowały w latach kolejnych (choćby w grudniu 2008 r., w kwietniu 2011 r., w styczniu oraz kwietniu 2013 r.). Także najważniejsze rozporządzenie wykonawcze było nowelizowane kilkakrotnie. Nie mniej istotne rozporządzenie dotyczące faktur zostało wydane kilkakrotnie, aż wreszcie zrab regulacji dotyczących faktur został przeniesiony do ustawy.

Należy wszakże zauważyć, że zmiany i tak następują z mniejszą częstotliwością niż przed akcesją Polski do UE. Ponadto niekiedy mają one charakter implementacyjny, polegają bowiem na wprowadzeniu do polskiego prawa instytucji dotychczas niezaimplementowanych i naprawie tych przepisów, które wadliwie implementowały prawo unijne. Po wejściu Polski do UE zauważalna jest więc pewna stabilizacja przepisów VAT. Nie sposób jednak zauważyć, że w ostatnich latach nasila się praktyka nowelizowania ustawy mająca na celu doraźną walkę z wyłudzeniami tego podatku. Powstaje pytanie, na ile nowelizacje te są skuteczne, zwłaszcza że wydają się one być tworzone bez jakiegokolwiek planu.

Niepokoje napawa natomiast inna praktyka związana z tworzeniem regulacji wykonawczych. Otóż prawodawca zamieszcza w rozporządzeniach regulacje prawne niezgodne z prawem unijnym. Przykładem mogą być chociażby przepisy dotyczące przedmiotowych zwolnień podatkowych. Takie praktyki muszą budzić zdecydowany sprzeciw.

7. Po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej specyficznym źródłem prawa w zakresie podatku od towarów i usług stało się także prawo unijne. W razie ewentualnej niezgodności ma ono prymat nad prawem krajowym w sprawach unijnych (w tych sprawach wewnątrz krajowych, w których występuje pierwiastek unijny, np. związanych z VAT). Należy przy tym zauważyć, że w przypadku prawa unijnego, mającego formę dyrektyw, pierwszeństwo to nie może prowadzić do nałożenia na podatnika nowych obowiązków, niewyrażonych w przepisach krajowych.

W tym zakresie podstawowe znaczenie będą miały dyrektywy Rady UE dotyczące VAT, a przede wszystkim dyrektywa VAT z 2006 r.

W tym miejscu należy wskazać szczególnie charakter dyrektyw Rady UE. Otóż zgodnie z prawem unijnym (art. 288 TFUE, dawny art. 249 TWE) wiążą one państwa członkowskie w zakresie wyznaczonych w nich celów. Państwa mają swobodę co do wyboru form i środków prowadzących do ich osiągnięcia.

Dyrektywy nie wiążą bezpośrednio obywateli. Jednakże zgodnie z zasadą prymatu prawa unijnego, w sytuacji gdy prawo krajowe jest niezgodne z regulacjami dyrektyw, nie może być ono stosowane. Jeśli regulacje dyrektyw są szczegółowe, bezwarunkowe i jednoznaczne, to mogą znajdować zastosowanie zamiast niezgodnych z nimi przepisów krajowych (tzw. zasada skutku bezpośredniego).

Przepisy dyrektywy VAT z 2006 r. są w większości na tyle szczegółowe, że nadają się do bezpośredniego stosowania w celu rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. Możliwość powołania się na regulacje dyrektyw Rady UE jest powszechnie akceptowana w doktrynie i wskazuje się na nią w orzecznictwie. Może to dotyczyć w szczególności dwóch sytuacji: gdy brak jest regulacji prawnej w prawie krajowym kwestii, która znajduje swoją regulację prawną w przepisach dyrektyw oraz gdy przepisy prawa krajowego nie zapewniają osiągnięcia celu wyznaczonego w dyrektywie (zawierają regulacje z nią sprzeczne). Wówczas zarówno podatnik, organy podatkowe, jak i sądy administracyjne mogą się bezpośrednio powoływać na regulacje dyrektyw VAT i z ich zastosowaniem rozstrzygać konkretne sytuacje faktyczne.

Przykładowo w sprawach 9/70 (*Franz Grad v. Finanzamt Traunstein*), 20/70 (*Transports Lesage & Cie S.A. v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz 23/70 (*Erich Haselhorst v. Finanzamt Düsseldorf-Altstadt*) Europejski Trybunał Sprawiedliwości jednoznacznie wskazywał, że przepisy dyrektyw mogą powodować bezpośrednie konsekwencje w stosunkach prawnych oraz kreują prawo do powoływania się na ich regulacje przed sądami.

Należy wskazać, że sądy krajowe – w przypadku Polski w sprawach podatkowych będą to przede wszystkim wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny – mają prawo formułowania pytań prawnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie interpretacji prawa unijnego (a w konsekwencji – co do sposobu wykładni budzącego wątpliwości przepisu krajowego).

W orzecznictwie sądowym podkreśla się zaś, że organy podatkowe powinny uwzględnić – w toku dokonywanej przez siebie interpretacji prawa – brzmienie dyrektyw unijnych. Dotyczy to także urzędowych interpretacji tych organów (zob. wyrok WSA w Warszawie z 1.10.2009 r., III SA/Wa 385/09, LEX nr 558151). Interpretacja taka nie powinna mieć wszakże charakteru *contra legem* i prowadzić do obciążenia podatnika obowiązkami, których nie można wywieść wyłącznie z przepisów krajowych. Jak trafnie stwierdził NSA w wyroku składu siedmiu sędziów z 23.03.2009 r. (I FPS 6/08, ONSA WSA 2009, nr 4, poz. 61), „przepisy prawa krajowego należy wyklądać, mając na uwadze stosowne regulacje prawa wspólnotowego. Jednak zasada ta nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego, w szczególności w sytuacji, gdy regulacja unijna ma charakter dyrektywy (ze swej istoty skierowanej do państw członkowskich, mających obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do stanu realizującego zapisy zawarte w dyrektywach); nie może być stosowana taka wykładnia prawa krajowego, która będzie prowadziła do nakładania na podatnika obowiązków niewyrażonych wprost w prawie krajowym. [...] Jeżeli podatnik stosuje się do dyspozycji wadliwie transponowanej normy krajowej, uznając, że jest ona dla niego korzystniejsza, brak jest podstaw do dokonywania wykładni prowsполnotowej tej normy, prowadzącej do wykładni *contra legem* i nakładania na obywatela obowiązków wynikających tylko z samej dyrektywy”.

8. Od 1.07.2011 r. zastosowanie ma rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.).

Rozporządzenia unijne mają charakter ogólny, wiążą w całości i są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich (art. 121 akapit drugi TFUE, dawny art. 249 akapit drugi TWE). W związku z powyższym normy zawarte w rozporządzeniach wiążą nie tylko państwa członkowskie, lecz także jednostki (tj. osoby fizyczne i podmioty zbiorowe państwa członkowskiego). Pod względem charakteru i zakresu oddziaływania można rozporządzenie unijne porównać do ustawy krajowej.

Od 1.07.2011 r. normy zawarte w rozporządzeniu oddziałują zatem bezpośrednio na sytuację polskich podatników.

Zakres przedmiotowy ustawy

9. Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że jej przepisy mają zastosowanie jedynie do opodatkowania tym podatkiem i nie powinny być stosowane – nawet przez analogię – do spraw dotyczących opodatkowania innymi podatkami czy też obciążenia innymi daninami publicznoprawnymi. Nie dotyczy to oczywiście przypadków, kiedy dany przepis innego aktu prawnego będzie odsyłał w sposób wyraźny do uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług czy też gdy powstaje oczywista konieczność skorzystania z tych przepisów w celu ustalenia znaczenia pojęć i określeń używanych w innych aktach prawnych (np. pojęcie informacji podsumowującej używane w przepisach ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.).

Obecnie obowiązująca ustawa VAT ma węższy zakres przedmiotowy niż ustawa z 8.01.1993 r. Poprzednia ustawa dotyczyła bowiem również opodatkowania podatkiem akcyzowym. Obecnie problematyka podatku akcyzowego regulowana jest w ustawie z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.).

Ustawa o podatku od towarów i usług ma charakter regulacji kompleksowej. Obejmuje ona bowiem – łącznie z aktami wykonawczymi – wszelkie aspekty związane z opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług. Określa: przedmiotowy i podmiotowy zakres opodatkowania (działy I-III), czas i miejsce powstania obowiązku podatkowego (dział IV i V), podstawę opodatkowania (dział VI), pobór podatku od importu (dział VII), stawki i zwolnienia podatkowe (dział VIII), zasady odliczenia i zwrotów podatku naliczonego (dział IX), obowiązki sprawozdawczo-ewidencyjne oraz zasady płatności podatku (dział X), zasady dokumentacji podatkowej (dział XI), szczególne zasady opodatkowania niektórych podmiotów oraz czynności dotyczących niektórych towarów lub usług (dział XII).

Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa

10. W polskim systemie podatkowym dochody podatkowe mogą być bądź dochodami budżetu państwa, bądź dochodami budżetów jednostek samorządu terytorialnego, tj. gmin, powiatów lub województw samorządowych.

Podatek od towarów i usług jest dochodem budżetu państwa. Stanowi o tym jednoznacznie przepis art. 1 ust. 2 ustawy. Podatek ten od wielu lat pozostaje jedną z bardziej znaczących pozycji w rocznym planie dochodów i wydatków państwa, stanowi bowiem około 40% podatkowych dochodów budżetu.

Nota bene należy zauważyć, że w 1993 r., w momencie wprowadzenia pierwszego podatku od towarów i usług *de facto* uratował on budżet państwa i – w odróżnieniu od dotychczasowego podatku obrotowego – zagwarantował stosunkową stabilizację wpływów budżetowych w latach następnych. Również dzisiaj stanowi on ponad 40% wpływów budżetowych ogółem.

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

- 1) terytorium kraju – rozumie się przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 2) państwie członkowskim – rozumie się przez to państwo członkowskie Unii Europejskiej;
- 3) terytorium Unii Europejskiej – rozumie się przez to terytoria państw członkowskich Unii Europejskiej, z tym że na potrzeby stosowania tej ustawy:
 - a) Księstwo Monako traktuje się jako terytorium Republiki Francuskiej, wyspę Man traktuje się jako terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, suwerenne strefy Akrotiri i Dhekelia traktuje się jako terytorium Republiki Cypru,
 - b) następujące terytoria poszczególnych państw członkowskich traktuje się jako wyłączone z terytorium Unii Europejskiej:
 - wyspę Helgoland, terytorium Buesingen – z Republiki Federalnej Niemiec,
 - Ceutę, Melillę, Wyspy Kanaryjskie – z Królestwa Hiszpanii,
 - Livigno, Campione d'Italia, włoską część jeziora Lugano – z Republiki Włoskiej,
 - francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – z Republiki Francuskiej,
 - Górę Athos – z Republiki Greckiej,
 - Wyspy Alandzkie – z Republiki Finlandii,

- Wyspy Normandzkie – ze Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
- c) Gibraltar traktuje się jako wyłączony z terytorium Unii Europejskiej;
- 4) terytorium państwa członkowskiego – rozumie się przez to terytorium państwa wchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a;
- 5) terytorium państwa trzeciego – rozumie się przez to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej, z zastrzeżeniem art. 2a ust. 1 i 3;
- 5a) państwie członkowskim konsumpcji – rozumie się przez to państwo członkowskie, w odniesieniu do którego zgodnie z art. 28k przyjmuje się, że na jego terytorium ma miejsce świadczenie usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych;
- 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii;
- 7) imporcie towarów – rozumie się przez to przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej;
- 8) eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:
 - a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
 - jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych;
- 8)¹ eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:
 - a) dostawcę lub na jego rzecz, lub
 - b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
 - jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych;
- 9) imporcie usług – rozumie się przez to świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4;
- 10) nowych środkach transportu – rozumie się przez to przeznaczone do transportu osób lub towarów:
 - a) pojazdy lądowe napędzane silnikiem o pojemności skokowej większej niż 48 centymetrów sześciennych lub o mocy większej niż 7,2 kilowata, jeżeli przejechały nie więcej niż 6000 kilometrów lub od momentu dopuszczenia ich do użytku upłynęło nie więcej niż 6 miesięcy; za moment dopuszczenia do użytku pojazdu lądowego uznaje się dzień, w którym został on pierwszy raz zarejestrowany w celu dopuszczenia do ruchu drogowego lub w którym po raz pierwszy podlegał on obowiązkowi rejestracji w celu dopuszczenia do ruchu drogowego w zależności od tego, która z tych dat jest wcześniejsza; jeżeli nie można ustalić dnia pierwszej rejestracji pojazdu lądowego lub dnia, w którym podlegał on pierwszej

¹ Art. 2 pkt 8 zmieniony przez art. 83 pkt 1 ustawy z 16.11.2016 r. (Dz.U. poz. 1948 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.03.2017 r.

- rejestracji, za moment dopuszczenia do użytku tego pojazdu uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta,
- b) jednostki pływające o długości większej niż 7,5 metra, jeżeli były używane nie dłużej niż 100 godzin roboczych na wodzie lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem statków morskich, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1; za moment dopuszczenia do użytku jednostki pływającej uznaje się dzień, w którym została ona wydana przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym została po raz pierwszy użyta dla celów demonstracyjnych przez producenta,
 - c) statki powietrzne o maksymalnej masie startowej większej niż 1550 kilogramów, jeżeli były używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych lub od momentu ich dopuszczenia do użytku upłynęło nie więcej niż 3 miesiące, z wyjątkiem środków transportu lotniczego, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 6; za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty dla celów demonstracyjnych przez producenta;
- 11) podatku od wartości dodanej – rozumie się przez to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego tą ustawą;
 - 12) obiektach budownictwa mieszkaniowego – rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11;
 - 13) urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
 - 14) pierwszym zasiedleniu – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:
 - a) wybudowaniu lub
 - b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej;
 - 14a) wytworzeniu nieruchomości – rozumie się przez to wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
 - 15) działalności rolniczej – rozumie się przez to produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych;

- 16) gospodarstwie rolnym – rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;
- 17) gospodarstwie leśnym – rozumie się przez to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym;
- 18) gospodarstwie rybackim – rozumie się przez to prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie;
- 19) rolniku ryczałtowym – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 20) produktach rolnych – rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim;
- 21) usługach rolniczych – rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy;
- 22) sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- 23) sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa dokonywana jest na rzecz:
 - a) podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu niebędącego podatnikiem podatku od wartości dodanej;
- 24) sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju na terytorium kraju, które jest państwem przeznaczenia dla wysyłanego lub transportowanego towaru, pod warunkiem że dostawa jest dokonywana na rzecz:
 - a) podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 15, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9, lub
 - b) innego niż wymieniony w lit. a podmiotu, niebędącego podatnikiem w rozumieniu art. 15 i niemającego obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9;
- 25) małym podatniku – rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług:
 - a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro,
 - b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze;

terze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro;

– przy czym przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;

- 25a) usługach telekomunikacyjnych – rozumie się przez to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnosięciowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a 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.), zwanego dalej „rozporządzeniem 282/2011”;
- 25b) usługach nadawczych – rozumie się przez to usługi nadawcze, o których mowa w art. 6b rozporządzenia 282/2011;
- 26) usługach elektronicznych – rozumie się przez to usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 rozporządzenia 282/2011;
- 26a) systemie gazowym – rozumie się przez to system gazowy znajdujący się na terytorium Unii Europejskiej lub jakąkolwiek sieć połączoną z takim systemem;
- 27) wyrobach akcyzowych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu dostarczanego w systemie gazowym;
- 27a) systemie elektroenergetycznym – rozumie się przez to system elektroenergetyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zm.);
- 27b) wartości rynkowej – rozumie się przez to całkowitą kwotę, jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju; w przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:
- w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy,
 - w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług;
- 27c) magazynie konsygnacyjnym – rozumie się przez to wyodrębnione u podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT UE, o którym mowa w art. 97 ust. 4, miejsce przechowywania na terytorium kraju towarów należących do podatnika podatku od wartości dodanej przemieszczonych przez niego lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do tego miejsca, z którego podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, przechowujący towary, pobiera je, a przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania;

- 27d) prowadzącym magazyn konsygnacyjny – rozumie się przez to podatnika, który przechowuje w magazynie konsygnacyjnym towary i pobiera je z tego magazynu;
- 27e) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – rozumie się przez to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania;
- 27f) czasopiśmie specjalistycznym – rozumie się przez to drukowane wydawnictwa periodyczne oznaczone symbolem ISSN, objęte kodem PKWiU 58.14.1 i CN 4902, o tematyce szeroko pojętych zagadnień odnoszących się do działalności kulturalnej lub twórczej, edukacyjnej, naukowej lub popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej lub lokalnej, a także przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących, publikowane nie częściej niż raz w tygodniu w postaci odrębnych zeszytów (numerów) objętych wspólnym tytułem, których zakończenia nie przewiduje się, ukazujące się na ogół w regularnych odstępach czasu w nakładzie nie wyższym niż 15 000 egzemplarzy, z wyjątkiem:
- a) periodyków o treści ogólnej, stanowiących podstawowe źródło informacji bieżącej o aktualnych wydarzeniach krajowych lub zagranicznych, przeznaczonych dla szerokiego kręgu czytelników,
 - b) publikacji zawierających treści pornograficzne, publikacji zawierających treści nawołujące do nienawiści na tle różnic narodowościowych, etnicznych, rasowych, wyznaniowych albo ze względu na bezwyznaniowość lub znieważające z tych powodów grupę ludności lub poszczególne osoby oraz publikacji propagujących ustroje totalitarne,
 - c) wydawnictw, w których co najmniej 33% powierzchni jest przeznaczone nieodpłatnie lub odpłatnie na ogłoszenia handlowe, reklamy lub teksty reklamowe, w szczególności czasopism informacyjno-reklamowych, reklamowych, folderów i katalogów reklamowych,
 - d) wydawnictw, które zawierają głównie kompletną powieść, opowiadanie lub inne dzieło w formie tekstu ilustrowanego lub nie, albo w formie rysunków opatrzonych opisem lub nie,
 - e) publikacji, w których więcej niż 20% powierzchni jest przeznaczone na krzyżówki, kryptogramy, zagadki oraz inne gry słowne lub rysunkowe,
 - f) publikacji zawierających informacje popularne, w szczególności porady, informacje o znanych i sławnych postaciach z życia publicznego,
 - g) czasopism, na których nie zostanie uwidocziona wysokość nakładu;
- 28) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.);
- 29) (uchylony);
- 30) PKWiU ex – rozumie się przez to zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług;
- 31) fakturze – rozumie się przez to dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie;
- 32) fakturze elektronicznej – rozumie się przez to fakturę w formie elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym;
- 33) terenach budowlanych – rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowa-

- nia terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym;
- 34) pojazdach samochodowych – rozumie się przez to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.
- 35) podmiocie prowadzącym skład podatkowy – rozumie się przez to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.);
- 36) zarejestrowanym odbiorcy – rozumie się przez to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Spis treści

Uwagi wstępne	32
Terytorium kraju	32
Terytorium Unii Europejskiej	34
Państwo członkowskie, terytorium państwa członkowskiego	36
Terytorium państwa trzeciego	36
Państwo członkowskie konsumpcji	37
Towary	38
Import towarów	45
Eksport towarów	47
Import usług	49
Nowe środki transportu	51
Podatek od wartości dodanej	54
Obiekty budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie	54
Wytworzenie nieruchomości	57
Urząd skarbowy	58
Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy	58
Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie	61
Sprzedaż	63
Sprzedaż wysyłkowa	63
Mały podatnik	65
Wartość rynkowa	66
Magazyny konsygnacyjne	67
Zorganizowana część przedsiębiorstwa	69
Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne	71
Usługi elektroniczne	73
Wyroby akcyzowe	76
Systemy przesyłowe	77
Ordynacja podatkowa	78
PKWiU	78
Czasopisma specjalistyczne	78
Faktura i faktury elektroniczne	79
Tereny budowlane	81
Pojazdy samochodowe	83

Uwagi wstępne

1. Artykuł 2 ustawy zawiera tzw. słowniczek ustawowy. Jest on zamieszczony w przepisach ogólnych ustawy. Oznacza to, że definicja legalna w niej zawarta zasadniczo jest wiążąca w ramach całej ustawy. Co do zasady zatem nie jest możliwe posługiwanie się pojęciem zdefiniowanym w słowniczku ustawowym w innym znaczeniu niż określone w art. 2. Powyższe definicje obowiązują też w aktach wykonawczych wydanych na podstawie niniejszej ustawy, chyba że – co jest dopuszczalne wyjątkowo i wymaga wyraźnego zaznaczenia – na potrzeby samego aktu wykonawczego ustala się inną definicję danego pojęcia.

Jak trafnie zauważa NSA w wyroku z 19.03.2010 r. (I FSK 174/09, LEX nr 593695): „W sytuacji gdy dana gałąź prawa wprowadza swoje własne, odrębne definicje, mają one wówczas zastosowanie w miejsce tych powszechnie obowiązujących. Taka sytuacja ma miejsce w odniesieniu do ustawy o podatku od towarów i usług, który to akt prawny wprowadza szereg odrębnych pojęć”.

Słowniczek zawarty w poprzedniej ustawie VAT z 1993 r. zawierał znacznie mniej definicji legalnych. Związane to było przede wszystkim z faktem, że obecna ustawa VAT wprowadza definicje wielu pojęć związanych z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, które nie były wcześniej znane.

Niektóre wcześniejsze pojęcia jednak nie są w ustawie definiowane. Brak w obecnej ustawie VAT definicji niektórych pojęć (definiowanych przez poprzednią ustawę) z jednej strony związany jest z tym, że nowa ustawa nie posługuje się już pewnymi określeniami (np. sprzedaż towarów), z drugiej zaś strony wynika z tego, że zawiera ona nie pojedyncze przepisy/definicje, lecz zestaw przepisów odnoszących się do danego pojęcia (dotyczy to przykładowo świadczenia usług).

Należy zauważyć, że w słowniczku ustawowym nie są zawarte definicje wszystkich pojęć używanych w ustawie. W dalszych przepisach ustawy również znajdują się definicje legalne. Z jednej strony związane jest to z tym, że niektóre definicje są zbyt obszerne i wielopoziomowe (np. definicja wewnątrzspółnotowej dostawy towarów), aby praktycznie możliwe było jej pomieszczenie w słowniczku ustawowym, z drugiej strony w dalszych przepisach ustawy zawarły definicje odnoszące się do pojęć używanych tylko w części ustawy, zazwyczaj w przepisach szczególnych (np. definicje dotyczące wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych). Wydaje się jednak, że niektóre definicje zamieszczone w dalszych przepisach ustawy – z uwagi na ich istotę i znaczenie – powinny się jednak znaleźć w przepisach ogólnych, np. definicja działalności gospodarczej (w rozumieniu ustawy).

Dyrektywa VAT z 2006 r. nie ma wyodrębnionej jednostki redakcyjnej, która zawierałaby rodzaj słowniczka. Definicje konkretnych pojęć są zawarte w artykułach dotyczących danej kwestii (np. definicja towarów i dostawy towarów znajduje się w art. 7 dotyczącym właśnie dostawy towarów).

Terytorium kraju

2. Ustawa VAT na oznaczenie terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posługuje się określeniem „kraj”. Jest to przede wszystkim spowodowane względami technicznymi, gdyż używanie w dalszych przepisach określenia „kraj” – zamiast „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” – czyni tekst ustawy bardziej czytelny i przejrzysty.

Określenie terytorium kraju jest niezwykle istotne. Na gruncie podatku od towarów i usług bowiem bardzo duże znaczenie ma miejsce dostawy towarów czy też miejsce świadczenia usług. W przypadku gdy miejsce to znajduje się w kraju, zastosowanie będą miały polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług. Trzeba zatem rozstrzygnąć, czy konkretne miejsce, w którym następują (tzn. ustawa uznaje, że tam następuje) dostawa czy też świadczenie usług, znajduje się na terytorium kraju, czy nie.

W myśl przepisu terytorium kraju to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W celu ustalenia, jaki obszar stanowi terytorium kraju, należy odwołać się przede wszystkim do przepisów ustawy z 12.10.1990 r. o ochronie granicy państwowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 930 ze zm.). Przywoływana ustawa także nie definiuje wprost pojęcia terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z jej przepisów można jednakże wywieść wnioski, że terytorium RP to obszar znajdujący się wewnątrz granicy państwowej. Przepis art. 1 zdanie pierwsze tej ustawy stanowi bowiem, że granicą państwową jest powierzchnia pionowa przechodząca przez linię graniczną, oddzielająca terytorium państwa polskiego od terytoriów innych państw i od morza pełnego.

Tak więc terytorium RP to wyodrębnione granicami państwa terytorium lądowe, morskie wody wewnętrzne oraz morze terytorialne, a także przestrzeń powietrzna i wewnątrz ziemi znajdujące się nad (odpowiednio pod) terytorium lądowym, morskimi wodami wewnętrznymi i morzem terytorialnym.

Przebieg granicy państwowej na lądzie jest określony w umowach międzynarodowych zawartych przez Rzeczpospolitą Polską. Terytorium morskich wód wewnętrznych oraz morza terytorialnego określone jest w ustawie z 21.03.1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2013 r. poz. 934 ze zm.). Morskimi wodami wewnętrznymi są:

- 1) część Jeziora Nowowarpieńskiego i część Zalewu Szczecińskiego wraz ze Świną i Dziwną oraz Zalewem Kamieńskim, znajdująca się na wschód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec, oraz rzeka Odra pomiędzy Zalewem Szczecińskim a wodami portu Szczecin;
- 2) część Zatoki Gdańskiej zamknięta linią podstawową biegnącą od punktu o współrzędnych 54°37'36" szerokości geograficznej północnej i 18°49'18" długości geograficznej wschodniej (na Mierzei Helskiej) do punktu o współrzędnych 54°22'12" szerokości geograficznej północnej i 19°21'00" długości geograficznej wschodniej (na Mierzei Wiślanej);
- 3) część Zalewu Wiślanego znajdująca się na południowy zachód od granicy państwowej między Rzeczpospolitą Polską a Federacją Rosyjską na tym zalewie;
- 4) wody portów określone od strony morza linią łączącą najdalej wysunięte w morze stałe urządzenia portowe, stanowiące integralną część systemu portowego.

Morzem terytorialnym Rzeczypospolitej Polskiej jest obszar wód morskich o szerokości 12 mil morskich (22 224 m), liczonych od linii podstawowej tego morza. Linią podstawową morza terytorialnego stanowi linia najniższego stanu wody wzdłuż wybrzeża lub zewnętrzna granica morskich wód wewnętrznych. Zewnętrzną granicę morza terytorialnego stanowi linia, której każdy punkt jest oddalony o 12 mil morskich od najbliższego punktu linii podstawowej. Jednakże redy, na których odbywa się normalnie załadunek, wyładunek i kotwiczenie statków, położone całkowicie lub częściowo poza obszarem wód morskich, są włączone do morza terytorialnego.

W porównaniu z innymi ustawami podatkowymi ustawa VAT nie uznaje terytorium polskiej wyłącznej strefy ekonomicznej za równoważne z terytorium kraju. Jest to przede wszystkim

spowodowane faktem, że miejscem dostawy towarów czy też świadczenia usług – w sensie prawnym, a nie faktycznym – nie może być obszar wyłącznej strefy ekonomicznej.

3. Dnia 1.04.2011 r. do komentowanego przepisu wprowadzono zastrzeżenie wskazujące możliwość innego określenia terytorium kraju.

Może to nastąpić w trybie przewidzianym w art. 2a ustawy, kiedy to w razie wykonywania prac związanych z budową bądź utrzymaniem mostów granicznych Polska może się starać o wydanie przez Komisję decyzji wprowadzającej środek specjalny, na mocy którego może nastąpić inne (niż wynikające z przebiegu granicy państwowej) określenie terytorium kraju (zob. komentarz do art. 2a).

Terytorium Unii Europejskiej

4. Dla celów ustawy o podatku od towarów i usług – podobnie jak w przypadku dyrektywy VAT z 2006 r. – terytorium Unii Europejskiej zostało zdefiniowane inaczej niż w traktatach ustanawiających poszczególne unie (Europejską Wspólnotę Węgla i Stali, EWG, UE), składające się niegdyś na Unię Europejską. Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług terytorium Unii Europejskiej to w zasadzie terytorium poszczególnych państw członkowskich.

Określenie, czy dane miejsce znajduje się na terytorium Unii Europejskiej, ma istotne znaczenie. Jest to związane przede wszystkim z faktem, że dla transakcji towarowych rozpoczynających i kończących się w różnych państwach członkowskich, lecz na terytorium Unii Europejskiej obowiązują specjalne zasady opodatkowania. Są to bowiem tzw. transakcje wewnątrzspółnotowe. Także w przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotów mających rezydencję podatkową w innym kraju, lecz na terytorium Unii Europejskiej, obowiązują niejednokrotnie inne zasady opodatkowania niż w przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotów spoza Unii.

Terytorium Unii Europejskiej co do zasady stanowi terytorium wszystkich państw członkowskich. Pewne terytoria państw członkowskich są bowiem wyłączone z terytorium Unii, z drugiej zaś strony pewne terytoria nienależące do państw członkowskich są włączone do Unii Europejskiej na gruncie podatku od towarów i usług.

Na gruncie podatku od towarów i usług za terytorium Unii Europejskiej będą uznawane:

- 1) Księstwo Monako – jego terytorium będzie równoważne z terytorium Republiki Francuskiej;
- 2) Wyspa Man – jako terytorium równoważne z terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej;
- 3) strefy Akrotiri i Dhekelia (są to dwie brytyjskie niezależne bazy wojskowe na Cyprze) – jako terytorium Republiki Cypru.

Przykładowo zatem dostawa towarów do Księstwa Monako nie będzie eksportem towaru, lecz dostawą wewnątrzspółnotową. Także sprowadzenie towarów z Wyspy Man nie będzie importem, lecz nabyciem wewnątrzspółnotowym.

Określone terytoria, wchodzące w skład terytoriów państw członkowskich, nie będą z kolei uznawane za terytorium Unii Europejskiej. Za terytorium Unii nie są uznawane:

- 1) wyspa Heligoland, terytorium Buesingen – w Republice Federalnej Niemiec,
- 2) Ceuta, Melilla, Wyspy Kanaryjskie – w Królestwie Hiszpanii,

- 3) Livigno, Campioned'Italia, włoska część jeziora Lugano – w Republice Włoskiej,
- 4) francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i 355 ust. 1 TFUE – w Republice Francuskiej,
- 5) Góra Athos – w Republice Greckiej,
- 6) Wyspy Alandzkie – w Republice Finlandii,
- 7) Wyspy Normandzkie – w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej,
- 8) Gibraltar.

Tak więc wszelkie transakcje, które będą miały miejsce na ww. terytoriach, nie będą dokonane na terytorium Unii Europejskiej. W konsekwencji transakcje dokonywane przez polskich podatników na tych terytoriach i z tych terytoriów nie będą uznawane za transakcje wewnątrzspółnotowe.

W tym miejscu należy zauważyć, że terytorium Unii Europejskiej jest odmiennie definiowane w prawie podatkowym (VAT i akcyza), zaś odmiennie w prawie celnym Unii Europejskiej (np. Wyspy Kanaryjskie są celnym terytorium Unii Europejskiej, lecz podatkowo są krajem trzecim). Trzeba mieć świadomość powyższych rozróżnień.

Do końca 2014 r. z terytorium (podatkowego) Unii Europejskiej wyłączone były „departamenty zamorskie Republiki Francuskiej”. Obecnie wyłączone są z tego terytorium „francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i art. 355 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”.

Wynika to z faktu, że w związku z decyzją Rady Europejskiej 2012/419/UE z 11.07.2012 r. w sprawie zmiany statusu Majotty względem Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 204, s. 131) od 1.01.2014 r. Majotta posiada status regionu najbardziej oddalonego w rozumieniu art. 349 TFUE zamiast statusu kraju i terytorium zamorskiego w rozumieniu art. 355 ust. 2 TFUE. W związku z tym decyzją Rady Europejskiej dodano ją do wykazu regionów najbardziej oddalonych wymienionych w art. 349 TFUE oraz do równoległego wykazu zawartego w art. 355 ust. 1 TFUE. Od zmiany tego statusu prawodawstwo Unii dotyczące podatku od wartości dodanej miałooby zatem zastosowanie do Majotty. Dyrektywa Rady 2013/61/UE z 17.12.2013 r. zmieniająca m.in. dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do francuskich regionów najbardziej oddalonych, a w szczególności Majotty, zakłada zatem zrównanie sytuacji Majotty w odniesieniu do stosowania ww. dyrektywy z sytuacją innych francuskich regionów najbardziej oddalonych – wyłączając ją z zakresu ich stosowania. Na mocy tych zmian, przez odwołanie do art. 349 i 355 ust. 1 TFUE, sytuacja wszystkich tych regionów nie będzie zależeć od ewentualnych zmian ich statusu we francuskich przepisach wewnętrznych. W związku z tym należałoby zmienić brzmienie komentowanych przepisów, tak aby zarówno – należące do Francji – „departamenty zamorskie”, jak i „terytoria najbardziej oddalone” były wyłączone z (podatkowego) terytorium Unii Europejskiej.

Przepisy unijne umożliwiają upoważnienie każdego z państw członkowskich przez Radę UE – na wniosek Komisji Europejskiej – do stosowania środków specjalnych, będących odstępstwem od regulacji dyrektywy, bądź też do zawarcia z państwem trzecim lub organizacją międzynarodową umowy zawierającej odstępstwa od regulacji dyrektywy. Mogą one zmierzać bądź do uproszczenia opodatkowania, bądź do zapobieżenia unikaniu opodatkowania lub uchylaniu się od niego. Należy zauważyć, że właśnie na mocy środków specjalnych upoważniano państwa członkowskie do uznawania, że prace budowlane wykonywane faktycznie na terytorium dwóch państw (dotyczyło to mostów granicznych) były uznawane za mające miejsce faktycznie na terytorium tylko jednego państwa.

Państwo członkowskie, terytorium państwa członkowskiego

5. Ustawa definiuje również termin „terytorium państwa członkowskiego”. Ma on – podobnie jak terytorium Unii Europejskiej – istotne znaczenie. Czynności wykonywane bądź też rozpoczynające się lub zakończone nie na terytorium kraju, lecz na terytorium innych państw członkowskich są zgoła inaczej traktowane niż analogiczne czynności na terytorium innych państw.

Państwo członkowskie w rozumieniu ustawy to państwo członkowskie Unii Europejskiej. Po rozszerzeniu Unii dokonany 1.05.2004 r. jej państwami członkowskimi są: Austria, Belgia, Cypr, Czechy, Niemcy, Dania, Estonia, Grecja, Hiszpania, Finlandia, Francja, Litwa, Łotwa, Malta, Polska, Słowenia, Słowacja, Wielka Brytania, Węgry, Irlandia, Włochy, Luksemburg, Holandia, Portugalia, Szwecja; zaś od 1.01.2007 r. – także Bułgaria i Rumunia. W lipcu 2013 r. dwudziestym ósmym państwem członkowskim Unii została Chorwacja.

Istotne znaczenie ma określenie na gruncie VAT terytorium państwa członkowskiego, gdyż czynności mające tam miejsce są traktowane w sposób szczególny. Terytorium państwa członkowskiego w rozumieniu podatku od towarów i usług w przypadku niektórych państw członkowskich nie jest rozumiane tak samo jak w przypadku prawa międzynarodowego. Otóż terytorium państwa członkowskiego musi jednocześnie wchodzić w skład terytorium Unii. Stąd też:

- 1) wyspa Heligoland, terytorium Buesingen,
- 2) Ceuta, Melilla, Wyspy Kanaryjskie,
- 3) Livigno, Campione d'Italia, włoska część jeziora Lugano,
- 4) francuskie terytoria, o których mowa w art. 349 i 355 ust. 1 TFUE,
- 5) Góra Athos,
- 6) Wyspy Alandzkie,
- 7) Wyspy Normandzkie,
- 8) Gibraltar

– na gruncie podatku od towarów i usług nie są uważane za część terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, mimo że wchodzą w skład odpowiednio terytorium państwowego Niemiec, Hiszpanii, Włoch, Francji, Grecji, Finlandii oraz Wielkiej Brytanii.

6. Dnia 1.04.2011 r. do komentowanego przepisu wprowadzono zastrzeżenie wskazujące możliwość innego określenia terytorium państwa członkowskiego.

Może to nastąpić w trybie przewidzianym w art. 2a ustawy, kiedy to w razie wykonywania prac związanych z budową bądź utrzymaniem mostów granicznych Polska może się starać o wydanie przez Komisję decyzji wprowadzającej środek specjalny, na mocy którego może nastąpić inne (niż wynikające z przebiegu granicy państwowej) określenie terytorium kraju (zob. komentarz do art. 2a).

Terytorium państwa trzeciego

7. W kwestii transakcji transgranicznych ważne są transakcje między podmiotami, które mają rezydencję podatkową poza terytorium Unii Europejskiej. Terytorium nienależące do Unii jest nazywane „terytorium państwa trzeciego”.

Należy pamiętać, że „terytorium państwa trzeciego” to jedynie nazwa, a nie opis. Stąd też nie można utożsamiać terytorium państwa trzeciego jedynie z terytoriami wchodzącymi w skład

państw innych niż państwa członkowskie UE. Zgodnie z definicją terytorium państwa trzeciego jest to terytorium państwa niewchodzące w skład terytorium Unii Europejskiej.

Tak więc terytorium państwa trzeciego będzie przede wszystkim terytorium wchodzące w skład terytorium państwa innego niż państwa członkowskie. W ostatecznej wersji ustawy znalazł się zapis, zgodnie z którym krajem trzecim są jedynie terytoria państw. Trzeba jednak uznać, że terytoriami państw trzecich będą także terytoria nieznajdujące się pod żadną władzą państwową (np. Antarktyda) czy też znajdujące się pod protektoratem organizacji międzynarodowych (ONZ).

Terytorium państwa trzeciego będzie także terytorium wchodzące w skład terytorium państwa członkowskiego UE, lecz niebędące jednocześnie terytorium Unii (terytorium Unii Europejskiej – zob. teza 4).

Stąd też przykładowo przywóz towarów z Wysp Kanaryjskich na gruncie VAT będzie traktowany jako przywóz z terytorium państwa trzeciego, mimo że należą one do terytorium państwowego Hiszpanii, która jest przecież państwem członkowskim UE; Wyspy Kanaryjskie nie wchodzą jednak w skład terytorium podatkowego Unii, stąd też są uznawane za terytorium państwa trzeciego.

8. Dnia 1.04.2011 r. do komentowanego przepisu wprowadzono zastrzeżenie wskazujące możliwość innego określenia terytorium państwa trzeciego.

Może to nastąpić w trybie przewidzianym w art. 2a ustawy, kiedy to w razie wykonywania prac związanych z budową bądź utrzymaniem mostów granicznych Polska może się starać o wydanie przez Komisję decyzji wprowadzającej środek specjalny, na mocy którego może nastąpić inne (niż wynikające z przebiegu granicy państwowej) określenie terytorium kraju (zob. komentarz do art. 2a).

Państwo członkowskie konsumpcji

9. Od 1.01.2015 r. weszły w życie przepisy dotyczące nowych zasad opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz elektronicznych na rzecz konsumentów. Opodatkowanie tych usług może się odbywać tylko w jednym państwie w ramach tzw. MOSS (ang. *Mini One Stop Shop*, czyli małego punktu kompleksowej obsługi).

W ramach tego systemu usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowe i telewizyjne oraz elektroniczne na rzecz konsumentów mają podlegać opodatkowaniu w państwie usługobiorcy, lecz jednocześnie usługodawca będzie mógł rozliczać podatek należny z tytułu świadczenia tych usług tylko w jednym państwie członkowskim (tam, gdzie jest zarejestrowany dla celów podatkowych).

Elementem tego nowego systemu jest zmiana miejsca świadczenia tych usług. Od 1.01.2015 r. miejscem ich świadczenia jest państwo usługobiorcy. Komentowany przepis wprowadza definicję państwa konsumpcji z czysto techniczno-redakcyjnych względów. Określenie „państwo konsumpcji” jest krótsze i bardziej czytelne niż określenie „państwo, w którym nabywca usługi niebędący podatnikiem ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

Towary

10. Jedną z podstawowych czynności podlegających opodatkowaniu jest dostawa towarów. Także transakcje wewnątrzspółnotowe mogą mieć za przedmiot wyłącznie towary. Stąd też niezwykle istotne jest określenie definicji towaru, gdyż jest on przedmiotem znacznej części transakcji opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

Na gruncie podatku od towarów i usług znaczenie dla uznania danego przedmiotu za towar mogą mieć wyłącznie przepisy ustawy VAT. Normy innych aktów prawnych nie odgrywają tutaj żadnej roli. „Przyjęcie przez stronę skarżącą definicji towaru z § 2 pkt 17 rozporządzenia z 15.01.1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. poz. 35 ze zm.) zamiast oparcia się na przepisach dotyczących określonego podatku – w tym wypadku podatku od towarów i usług – musiało pociągnąć za sobą ryzyko naruszenia przepisów ustawowych” (wyrok NSA z 16.07.1997 r., III SA 776/97, LEX nr 30323).

W porównaniu z definicją obowiązującą w poprzedniej ustawie VAT definicja terminu „towary” ma na gruncie obecnej ustawy szerszy zakres. Nie ma już w niej bowiem wyłączenia „gruntów” z zakresu pojęcia towarów. Poza tym, z uwagi na silniejsze zaakcentowanie ekonomicznych aspektów czynności podlegających opodatkowaniu, definicja towarów będzie miała szerszy zakres.

W poprzednich wydaniach niniejszego komentarza postulowano zmianę definicji towaru m.in. poprzez rezygnację z wyczerpującego wyliczenia poszczególnych kategorii przedmiotów będących towarami i zastosowanie ogólnego określenia, że towarem są rzeczy, ich części oraz wszelkie postaci energii. Postulat ten ustawodawca zrealizował 1.01.2011 r., zmieniając definicję towaru.

Z definicji towaru zniknął podział na „rzeczy ruchome”, „budynki i budowle lub ich części” oraz „gruntów”. Obecnie stanowi się w niej wyłącznie o „rzeczach”. Z uwagi na to, że pojęcie rzeczy obejmuje zarówno „rzeczy ruchome”, jak i „nieruchomości”, w ramach których wyróżnia się „gruntów”, „budynki”, „części budynków”, zakres przedmiotowy definicji się nie zmienił.

Z uwagi na przesunięcie akcentów z prawnych na ekonomiczne aspekty transakcji, należy uznać, że towarem na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług powinien być każdy przedmiot materialny mogący być przedmiotem obrotu.

Tak szerokie rozumienie pojęcia towaru spowodowane jest przede wszystkim cechą konstrukcyjną VAT, jako powszechnego podatku od konsumpcji. W ten sposób podatek ma charakter podatku powszechnego przedmiotowo.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że w wyroku z 28.07.2011 r. (I FSK 1201/10, LEX nr 852743) NSA stwierdził, iż „ulotki reklamowe nie mogą być uznane za towar w rozumieniu ustawy VAT. Podatek od towarów i usług jest podatkiem od konsumpcji, zaś w stanie faktycznym sprawy ulotki reklamowe nie miały wartości konsumpcyjnej”. Teza wyrażona w powyższym wyroku wydaje się dość kontrowersyjna i budzi wątpliwości. Definicja towaru zdaje się bowiem wskazywać jego obiektywny charakter, niezależny od jego wartości konsumpcyjnej.

Owszem – niekiedy bywa tak, że dane towary (choć nie są rzeczami) pełnią funkcję np. znaków legitymacyjnych do otrzymania innego świadczenia (i same w sobie nie mogą być przedmiotem konsumpcji), jednakże przypadki takie należałoby rozważać raczej w kontekście świadczeń złożonych (gdzie wydanie rzeczy byłoby częścią kompleksowego świadczenia, do którego uzyskania ta rzecz jedynie uprawnia).

11. Rzeczami są tylko i wyłącznie przedmioty materialne. W związku z tym w szczególności nie są towarami prawa majątkowe (podobnie WSA w Gliwicach w wyroku z 29.09.2010 r., III SA/GI 892/10, LEX nr 756819). W znaczącej większości przypadków czynności mające za przedmiot ustanowienie czy też przeniesienie praw majątkowych będą uznawane na gruncie podatku od towarów i usług za odpłatne świadczenie usług.
12. Towarami są rzeczy. Jednym z rodzajów rzeczy są rzeczy ruchome (niekiedy nazywane przez ustawę, niezbyt fortunnie, „ruchomościami” – tak np. w art. 43 ust. 2 ustawy). Także i one są wyłącznie przedmiotami materialnymi. W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, że przedmioty materialne stają się rzeczami ruchomymi tylko wówczas, gdy są wyodrębnione. Przyjmuje się w związku z tym, że rzeczami nie są złoża kopalin. Wydaje się, że na gruncie podatku od towarów i usług można przyjąć, iż także tego rodzaju przedmioty mogą być uznane za towar. Jeżeli mogą być one przedmiotem obrotu i nie są zbywane w ramach przedsiębiorstwa, wówczas będą towarem. Towarem nie są jednak „rzeczy przyszłe”, potencjalne, które mogą, lecz nie muszą być uzyskane (zob. także wyrok WSA w Olsztynie z 16.04.2009 r., I SA/OI 136/09, LEX nr 500627).

Za towar nie mogą być uznane pieniądze, papiery wartościowe ani inne przedmioty (np. bony towarowe), gdy pełnią one funkcję płatniczą. Jeżeli pieniądź czy papier wartościowy są nabywane czy też wydawane jako surogat zapłaconych za nie pieniędzy, wówczas nie są towarem (zob. także pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu z 5.12.2006 r., PP-II-005/98/IW/05, Serwis Podatkowy 2007, nr 3, s. 3). Towarami nie są także różnego rodzaju deputaty przysługujące w pieniądzu, a stanowiące równowartość pewnej ilości określonych towarów. Z tego też powodu wypłata kontrahentowi tzw. bonusu (premii pieniężnej za określoną wartość i stałość dokonywania zakupów) nie będzie dostawą towarów.

Natomiast w przypadku gdy dany pieniądź czy też papier wartościowy nabywane są jako przedmioty, a nie dla ich funkcji płatniczych, wówczas mogą one być uznane za towar. Są one bowiem wtedy nabywane nie jako środki płatnicze, lecz jako przedmioty (zazwyczaj o charakterze kolekcjonerskim). Dotyczyć to będzie w szczególności tych pieniędzy i papierów wartościowych, które mają wartość numizmatyczną czy też kolekcjonerską. W przypadku pieniędzy będą to w szczególności pieniądze wycofane z obiegu, chociaż mogą to być również pieniądze z krajów egzotycznych, niespotykane w Polsce. Należy pamiętać, że istnieją szczególne zasady opodatkowania przedmiotów kolekcjonerskich oraz złota inwestycyjnego (złote monety).

Za towar można uznać nośniki danych, na których zamieszczone jest oprogramowanie komputerowe (dyskietki, płyty CD, DVD itp.). W przypadku gdy wydanie tych towarów dokonywane jest łącznie z udzieleniem licencji, dojdzie do odpłatnego świadczenia usług, a nie do dostawy towarów, gdyż to właśnie udzielenie licencji – w związku z którym następuje wydanie towaru – jest zasadniczym elementem transakcji. Sprzedaż egzemplarzy programów komputerowych zasadniczo jest dostawą towarów. Natomiast w przypadku handlu tzw. oprogramowaniem pirackim nośniki danych, na których zamieszczone są pirackie kopie oprogramowania, będą

towarem, zaś ich wydanie za odpłatnością będzie dostawą towarów (odnośnie do możliwości opodatkowania handlu pirackim oprogramowaniem – zob. komentarz do art. 5).

13. W wyroku z 14.03.2012 r. (I FSK 793/11, LEX nr 1124350) NSA wyraził dość kontrowersyjną tezę, że „sprzedaż niezakończonych «obъекtów budownictwa mieszkaniowego» w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy VAT, czyli budynków mieszkalnych rodzinnego stałego zamieszkania, sklasyfikowanych w PKOB 11, których budowa ma być dalej kontynuowana, stanowi sprzedaż tych obiektów w określonym stopniu zaawansowania robót budowlanych”. Uznano więc za towar coś, co jeszcze rzeczą nie było.
14. Towarem na gruncie ustawy VAT będą także wszelkie postaci energii. Nie są one rzeczami ruchomymi, więc musiały zostać oddzielnie wymienione w ustawie. Wszelkie postaci energii to energia elektryczna, energia cieplna oraz gaz. W rozumieniu ustawy za postać energii można uznać także chłodzenie (ang. *refrigeration*). Należy wszakże zauważyć, że w praktyce czynności mające za przedmiot sprzedaż energii w ślad za PKWiU traktowane są jako świadczenie usług (zob. dział 40 i 41 PKWiU). Wydaje się, że za towar powinny być uznane również – będące przedmiotem obrotu – woda oraz para wodna (jako nośnik energii). Mogą pojawiać się wątpliwości co do zaliczenia ich do wszelkich postaci energii, lecz ich dostawa została wymieniona w załączniku I do dyrektywy VAT z 2006 r., która wskazuje, w przypadku jakich transakcji organy państwowe są w szczególności uznawane za podatników. Mając na uwadze względy zgodności z regulacjami unijnymi, wodę oraz parę wodną należy także uznać za towar.
15. Towarami są także inne rzeczy niż rzeczy ruchome, tj. nieruchomości. W ramach nieruchomości wyróżnia się m.in. budynki oraz ich części. Wydaje się, że definiując kategorię budowli oraz budynków, należy odwołać się posiłkowo do ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.).

Tak więc budynkiem będzie taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 pr. bud.).

16. W obecnym stanie prawnym budowli nie zalicza się jednoznacznie do towarów. W prawie cywilnym zasadniczo są one częściami składowymi gruntu. Według ustawy – w szczególności jej dalszych przepisów dotyczących podstawy opodatkowania oraz zwolnień podatkowych – istnieją przesłanki tego, aby budowle traktować jako odrębne (od gruntu) towary. Zwykle są one częścią innych rzeczy (gruntu) – a więc mieszczą się w nowej ustawowej definicji towaru.

Budowlami są wszystkie obiekty budowlane niebędące budynkami ani obiektami małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 pr. bud.).

Za towary są uznawane także części budynków lub budowli. Po pierwsze, są to części wydzielone fizycznie z budynku bądź budowli. W szczególności będą to lokale mieszkaniowe lub użytkowe. Nie każda część budynku może być przedmiotem dostawy. Części budynków, niewyodrębnione w rozumieniu tej ustawy jako samodzielne lokale mieszkalne lub samodzielne lokale o innym przeznaczeniu, nie mogą być przedmiotem obrotu, a co za tym idzie – nie mogą być towarem w rozumieniu ustawy VAT, czyli nie mogą być przedmiotem czynności opodatkowanej. Przykładowo przedmiotem dostawy nie mogłoby być pomieszczenie garażowe. Nie jest to bowiem samodzielny lokal (podobnie NSA w wyroku z 14.05.2010 r., I FSK 607/09, LEX nr 594092).

Po drugie, za części budynków należy uznać także udziały w budynkach i budowlach. Część budynku czy budowli to także ich część ułamkowa, a więc udział w ich własności (problematyka traktowania udziałów w rzeczy jako towarów – zob. teza 23).

17. Od 1.01.2011 r. zmieniona została definicja towaru. Zgodnie z nowym brzmieniem komentowanego artykułu towary to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Zniknął zatem warunek, że do uznania danego przedmiotu za towar konieczne było, aby „był on przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług” oraz by był „wymieniony w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej”.

Pozytywnie należy ocenić rezygnację z uzależnienia uznania danej rzeczy za towar od tego, czy jest ona wymieniona w klasyfikacji statystycznej, czy też nie. Po pierwsze, klasyfikacja statystyczna to normy stworzone dla zupełnie innych celów, które nie powinny wpływać na zakres opodatkowania, zaś po drugie – wobec stałego postępu technicznego istniało ryzyko dezaktualizowania się klasyfikacji (kiedy pojawiają się nowe produkty), co stawiało pod znakiem zapytania jej przydatność do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Nie bez znaczenia było także i to, że w przepisach unijnych w definicji pojęcia towaru brak odwołań do klasyfikacji statystycznych.

18. Ustawodawca nie oszedł jednak całkowicie od powiązania towarów i usług z klasyfikacjami statystycznymi. Zgodnie z dodanym do ustawy art. 5a towary lub usługi będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne (zob. komentarz do art. 5a).
19. W obecnie obowiązującej ustawie VAT z pojęcia towarów nie wyłączono gruntów. Jest to znacząca różnica w porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą, która nie uznawała gruntów za towar. Grunty (nieruchomości gruntowe) to wydzielone (wyodrębnione) części powierzchni ziemskiej.

W wyroku z 25.01.2007 r. (III SA/Wa 2484/06, M. Pod. 2007, nr 3, s. 3) WSA w Warszawie wyraził słuszny pogląd, że zaliczki wpłacone przed 1.05.2004 r. na poczet nabycia praw do gruntu nie podlegały (i nie podlegają) opodatkowaniu, nawet jeśli samo przeniesienie własności gruntu nastąpiło po 30.04.2004 r.

20. Trzeba tutaj zwrócić uwagę na pewną odmienną podatek od towarów i usług oraz prawa cywilnego, jeśli chodzi o traktowanie jako towaru „gruntu zabudowanego”. Z punktu widzenia

prawa cywilnego, w przypadku gdy następuje sprzedaż gruntu, na którym posadowiony jest budynek, mamy do czynienia ze sprzedażą „gruntu zabudowanego”. Przedmiot tej czynności stanowi jedna rzecz, którą jest grunt zabudowany. Zgodnie z przepisami art. 46–48 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.) nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale związane z gruntem lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie do części składowych gruntu należą m.in. budynki i inne urządzenia trwale związane z gruntem. Tak więc zgodnie z prawem cywilnym sprzedaż gruntu i budynku na nim posadowionego jest sprzedażą gruntu (wraz z częścią składową – budynkiem).

Zgoła inaczej sytuacja wygląda w kontekście podatku od towarów i usług. Otóż należy zauważyć, że przedmiotem dostawy – towarem – nie jest grunt zabudowany. W odniesieniu do podatku od towarów i usług mamy do czynienia z dostawą budynku bądź budowli wraz z gruntem, na którym ten budynek bądź budowla się znajdują. Towarami są zatem zarówno budynek bądź budowla, jak i grunt (na którym takowe są posadowione).

Zob. także wyrok NSA z 10.01.2013 r. (I FSK 310/12, LEX nr 1278099): „Nierozłączność gruntu i budynku, który nie stanowi odrębnego przedmiotu własności nie oznacza, że dla ustalenia prawidłowej stawki podatku od towarów i usług dostawę gruntu zawsze należy traktować jako jednorodną dostawę z budynkiem. Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy VAT, przez towary – rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Przez sprzedaż rozumie się natomiast odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 2 pkt 22 ustawy VAT). Zatem w świetle regulacji dotyczących podatku od towarów i usług dostawa gruntów oraz budynków to różne dostawy”.

Dodatkowo – to, co znajduje się na gruncie, ma istotniejsze znaczenie z punktu widzenia konsekwencji podatkowych (w podatku od towarów i usług), gdyż to sposób opodatkowania budynku pozwala na określenie także sposobu opodatkowania gruntu. Zgodnie bowiem z art. 29a ust. 8 ustawy w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale związanych z gruntem albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu.

21. W wyroku z 17.05.2013 r. (III SA/Wa 3407/12, LEX nr 1322320) WSA w Warszawie wyraził kontrowersyjny pogląd, że dostawa gruntu zabudowanego budynkami, które mają być – zgodnie ze wspólnym zamiarem stron – przeznaczone do rozbiórki, powinna być traktowana jako dostawa gruntu niezabudowanego. W uzasadnieniu orzeczenia wskazano m.in.: „Sąd – pomimo faktu, że w momencie zawierania umowy sprzedaży na działkach objętych przedmiotową umową znajdowały zabudowania starego stadionu żużlowego – podzielił stanowisko Skarżącej, że opisana w stanie faktycznym wniosku o interpretację transakcja powinna być zostać zakwalifikowana jako dostawa niezabudowanego gruntu, przeznaczonego pod zabudowę. Takie stanowisko uzasadnione jest właściwym sensem ekonomicznym dokonywanej przez strony czynności”.

Odmienny pogląd wyraził NSA w wyroku z 7.11.2013 r. (I FSK 1436/13, LEX nr 1394338): „Nie można dostawy zabudowanych gruntów traktować jako czynności wyłączanej spod zwolnienia

przedmiotowego z art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług tylko z tych względów, że nabywca zamierza wyburzyć budynki oraz budowle i wznieść na tym terenie nowy budynek”.

22. Za towar na gruncie ustawy nie mogą być uznane przedsiębiorstwo ani też zorganizowana część przedsiębiorstwa; ustawa nie znajduje bowiem zastosowania do jakichkolwiek czynności dotyczących przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części). Zob. komentarz do art. 6.
23. Pewne wątpliwości może wywoływać problematyka uznania za towary udziałów we własności rzeczy, zaś czynności sprzedaży udziałów za dostawy towarów.

Na gruncie poprzedniej ustawy zdania doktryny na ten temat były podzielone. Można się było spotkać z poglądem, że udziały w rzeczy nie są towarem, ich sprzedaż zaś nie jest sprzedażą towarów, jest to bowiem sprzedaż praw, a nie sprzedaż rzeczy (T. Michalik, *Komentarz*, s. 67–68). Część doktryny przyjmowała, że udziały w budynkach i budowlach są towarami, gdyż mogą być uznane za ich część ułamkową (udział).

Pod rządami obecnej ustawy można było uznawać, że udziały ułamkowe w rzeczach ruchomych, budynkach, budowlach oraz gruntach nadal nie mogą być uznane za towary. Ustawa wyraźnie odnosi się do przedmiotów materialnych (rzeczy, budynków, budowli, gruntów), a nie do praw do nich. W związku z tym udział we własności rzeczy nie może być uznany za towar. Na takim też stanowisku stanął WSA w Poznaniu w wyroku z 26.01.2010 r. (I SA/Po 987/09, M. Pod. 2010, nr 3, s. 28), w którym stwierdził: „Nie można z szeroko rozumianego zdarzenia gospodarczego, jakim jest dostawa towarów w ujęciu tych uregulowań, wyprowadzać wniosku dalej jeszcze idącego i utożsamiać rzeczy z udziałem w rzeczy”. Wyjątek w tym zakresie dotyczy jedynie budynków i budowli.

Nie prowadziło to do naruszenia zasady powszechności opodatkowania. Przeniesienie prawa udziałowego do rzeczy mogło być bowiem uznane za odpłatną usługę. Odpłatne przeniesienie udziału we własności rzeczy jest bowiem świadczeniem – które składa się na istotę usługi w rozumieniu ustawy VAT – w zamian za wynagrodzenie.

Odmiennej kierunek wykładni przyjęto w uchwale NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11, LEX nr 964528). Stwierdzono w niej: „Sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy”. Choć powyższa uchwała wprost odnosiła się jedynie do udziałów w prawie użytkowania wieczystego, to jednak pogląd w niej wyrażony będzie zapewne miał odniesienie także do wszystkich czynności mających za przedmiot zbycie udziałów w rzeczach (także ruchomych).

Wynika to także z wyroku NSA z 13.03.2012 r. (I FSK 817/11, LEX nr 1117280), w którym stwierdzono, że „nieprawidłowe jest stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu zaprezentowane w zaskarżonym skargą kasacyjną wyroku, iż w przypadku sprzedaży udziału w nieruchomości mamy do czynienia ze świadczeniem usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy VAT”.

Podobny pogląd zaprezentowano w wyroku z 9.01.2013 r. (I FSK 222/12, LEX nr 1239135).

24. Regulacje dyrektywy VAT z 2006 r. w zakresie definiowania terminu „towary” zostawiają państwu członkowskim pewną swobodę. Jak wynika bowiem z regulacji art. 15 ust. 2 tej dyrektywy, za rzeczy (a więc i za towary) mogą być uznawane:
- 1) pewne (tj. „określone”) prawa na nieruchomościach (ang. *certain interests*);
 - 2) prawa rzeczowe (ang. *rights in rem*), z którymi wiąże się prawo do używania nieruchomości;
 - 3) udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

Polska ustawa VAT za towary uznaje jedynie części nieruchomości budynkowych. Należy bowiem uznać, że termin „części nieruchomości” *lege non distinguente* obejmuje również „część ułamkową” (we własności) nieruchomości.

W praktyce – w związku z powoływanym wyżej orzecznictwem sądów administracyjnych – udziały w rzeczy są traktowane jak towary.

25. Natomiast ani prawa rzeczowe, ani prawa obligacyjne na nieruchomościach nie są uznawane za towary, poza jednym wyjątkiem. Za dostawę towarów uważa się bowiem ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkaniowego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienia na rzecz członka spółdzielni własności domu jednorodzinnego.

W pozostałym zakresie przeniesienie wymienionych wyżej praw, a także ustanowienie lub przeniesienie innych praw rzeczowych do nieruchomości będą uznawane za świadczenie usług.

Wiele wątpliwości związanych było z kwalifikacją na gruncie VAT czynności mających za przedmiot prawo wieczystego użytkowania gruntu (czynności ustanowienia tego prawa oraz jego późniejsze zbycie). Szerzej na ten temat – zob. komentarz do art. 7.

26. W praktyce powstaje problem, czy jako jeden towar można traktować „zestaw towarów”, czyli co najmniej dwa towary sprzedawane tylko razem (niekoniecznie połączone w jakikolwiek sposób), gdzie jeden towar (obciążony niższą stawką podatku) jest traktowany jako główny, zaś pozostałe towary stanowią dodatki do niego. Takie „zestawy” pojawiają się przede wszystkim na rynku prasy i książek, gdzie do gazet, czasopism czy też książek dodawane są różne upominki lub gadzety.

W wyroku z 22.08.2008 r. (I FSK 994/07, M. Pod. 2008, nr 10, s. 2) NSA stwierdził, że jeśli przedmiotem dostawy był zestaw dwóch produktów, pomiędzy którymi brak było związku umożliwiającego uznanie takiego zestawu za jedną rzecz w rozumieniu art. 45 k.c., w szczególności zaś uznanie produktu promowanego za część składową rzeczy albo przynależność, to organy podatkowe nie mogły uznać, że przedmiotem dostawy jest jeden towar. Zestaw składający się z dwóch produktów, z których jeden – określany jako główny – opodatkowany jest inną stawką podatkową niż drugi produkt stanowiący dodatek, powinien podlegać opodatkowaniu jak dwa oddzielnie sprzedawane produkty.

W orzeczeniu z 11.06.2013 r. (I FSK 939/12, LEX nr 1363057) NSA uznał, że nie może stanowić jednego towaru komputer z preinstalowanym na nim innym niż systemowe oprogramowaniem (np. biurowym).

27. Może być jednak również i tak, że dostawa dwóch bądź więcej towarów, ewentualnie dostawa towarów połączona ze świadczeniem usług, stanowi dla klienta jedną ekonomiczną całość. Może to mieć miejsce zwłaszcza wówczas, gdy pewne świadczenia mają charakter pomocniczy względem świadczenia głównego i służą tylko i wyłącznie lepszemu wykorzystaniu świadczenia głównego, oddzielnie nie mają zaś żadnego sensu ani znaczenia dla klienta. Wówczas taką czynność należy potraktować jako jedno świadczenie i opodatkować stawką właściwą dla tej czynności (rodzaju towaru), która ma charakter dominujący.

Dotyczy to przykładowo dostaw lokali mieszkalnych wraz z garażami bądź miejscami postojowymi (czy to na powietrzu, czy to wewnątrz pomieszczenia garażowego). Jak wskazał NSA w wyroku z 9.12.2009 r. (I FSK 1392/08, LEX nr 579771): „Sprzedaż lokalu mieszkalnego wraz z prawem do korzystania z miejsc postojowych, to jest wydzielonych z części podziemnej budynku mieszkalnego fragmentów powierzchni budynku, stanowiącego w całości, zgodnie z umową sprzedaży, współwłasność wspólnych części budynków i innych urządzeń, które nie służą do wyłącznego użytku współwłaścicieli poszczególnych lokali, znajdujących się w danym budynku, podlegać będzie jednej stawce podatku od towarów i usług, właściwej dla lokalu mieszkalnego”.

Import towarów

28. Przepisy obecnej ustawy definiują import jako przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Z dniem 1.04.2013 r. zmieniono definicję importu towarów. Dotychczas przepisy zastrzegały, że importem towarów jest przywóz towarów na terytorium kraju. Istotnie był to import towarów (z miejscem opodatkowania w Polsce). Obecnie zaś – zgodnie z dyrektywą VAT z 2006 r. – stanowi się, że import towarów to przywóz towarów z kraju trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Jednocześnie z dniem 1.04.2013 r. wyodrębniono jako osobny rozdział dotychczas zawarte w innych artykułach przepisy dotyczące miejsca świadczenia w przypadku importu towarów.

Przywóz towarów przez polskiego podatnika na terytorium innego państwa członkowskiego co do zasady nie będzie importem towarów z miejscem świadczenia w Polsce. Jeśli nie nastąpi przesunięcie miejsca świadczenia importu (zob. komentarz do art. 26a), import będzie czynnością podlegającą opodatkowaniu w tym innym państwie członkowskim.

Definicja kładzie nacisk przede wszystkim na czynność faktyczną, czyli przywóz towaru. Dla zaistnienia importu nie mają znaczenia cel przywozu ani stosunek prawny, w ramach którego dokonano przywozu, itp. Jeśli towar został faktycznie przywieziony, to miał miejsce import. Import towarów ma miejsce także niezależnie od statusu dokonującej go osoby. Przywóz towarów – aby stanowił import – nie musi być bowiem dokonywany przez podatnika VAT.

Polska granica wschodnia niemal w całości (poza granicą z Litwą) jest wschodnią granicą UE. Stąd też w przypadku importu towarów ze wschodu przywóz towarów zazwyczaj jest dokonywany bezpośrednio do Polski. Co do zasady miejscem importu towarów jest miejsce (państwo) wprowadzenia ich na terytorium UE. Stąd też w przypadku przywozu do Polski towarów bezpośrednio z państw trzecich miejsce importu towarów będzie znajdowało się w Polsce.

W przypadku importu z innych kierunków zazwyczaj towar będzie przywożony uprzednio na terytorium innego państwa członkowskiego UE, a następnie będzie przewożony do Polski (w ramach celnych procedur odprawy czasowej albo tranzytu wewnętrznego). W takich sytuacjach – zgodnie z regulacjami dyrektywy VAT z 2006 r. – przyjmuje się, że miejscem importu jest państwo, do którego towar został ostatecznie przewieziony.

Od 1.04.2013 r. regulacje dotyczące miejsca świadczenia dla importu towarów są ujęte w rozdziale 2a działu V ustawy.

Przepisy znajdujące się obecnie w art. 26a dotyczą dwóch sytuacji: kiedy wwóz towarów na terytorium Unii Europejskiej ma miejsce w innym państwie członkowskim, lecz (po objęciu towarów właściwymi procedurami celnymi) jest definitywnie zakończony w kraju, oraz w sytuacji odwrotnej, kiedy wwiezienie towarów do Unii Europejskiej następuje w kraju, lecz przywóz (po objęciu towarami właściwymi procedurami celnymi) definitywnie dokonywany jest na terytorium innego państwa członkowskiego.

Skutki tych sytuacji są uregulowane na zasadach analogicznych do przewidzianych w dyrektywie VAT z 2006 r. I tak, jeśli towary zostaną objęte na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub uszlachetnienia czynnego w systemie zawiesznień i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium kraju, uważa się, iż import tych towarów będzie dokonany na terytorium kraju. Przykładowo zatem jeśli polska firma sprowadzi importowane z USA towary poprzez porty holenderskie, to objęcie tych towarów w Holandii procedurą tranzytu wewnętrznego kończącą się w Polsce spowoduje, że import będzie dokonany w Polsce.

Z kolei w sytuacji odwrotnej – gdy towary spoza Unii Europejskiej po ich sprowadzeniu na terytorium kraju zostaną objęte procedurą składu celnego, tranzytu, odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych lub uszlachetnienia czynnego w systemie zawiesznień i towary te przestaną podlegać tym procedurom na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju – uważa się, iż import tych towarów nie będzie dokonany na terytorium kraju. Tak więc przywóz towarów z Rosji, które zostaną bezpośrednio później objęte jedną z ww. procedur celnych i w jej ramach przewiezione przykładowo do Niemiec, nie będzie skutkowało dokonaniem importu w Polsce (zgodnie z prawem unijnym miejscem importu będą Niemcy).

Należy zauważyć, że tylko objęcie towarów jedną z wymienionych procedur celnych umożliwia powstanie skutku w postaci „przesunięcia” miejsca importu do państwa, do którego towary zostały faktycznie nabyte.

Jeśli przykładowo towary zostałyby przywiezione z USA do Holandii, a następnie przewiezione do Polski bez obejmowania ich stosownymi procedurami celnymi, mielibyśmy do czynienia

z importem w Holandii, a następnie – o ile podatnik jest zdolny do rozpoznawania transakcji wewnątrzwspólnotowych – z transakcją wewnątrzwspólnotową (dostawą w Holandii i nabyciem w Polsce), polegającą na przemieszczeniu własnych towarów z terytorium jednego państwa członkowskiego do drugiego.

Należy jeszcze pamiętać o wskazanym już w tezie 4 różnym znaczeniu pojęcia terytorium Unii Europejskiej w przepisach podatkowych i celnych. Rzutuje to na rozumienie pojęcia importu towarów. W niektórych przypadkach może się zdarzyć, że dany przywóz będzie importem na gruncie VAT, natomiast nie będzie importem w rozumieniu przepisów celnych.

Eksport towarów

29. Konstrukcja eksportu towarów określona w nowej ustawie VAT niegdyś była analogiczna do konstrukcji zawartej w ustawie VAT z 1993 r. Obowiązująca do końca marca 2013 r. definicja wyjaśniała, że jest to również potwierdzony przez urząd celny wywóz towaru w wykonaniu określonych czynności opodatkowanych. Podstawową zmianą (w porównaniu z definicją ze starej ustawy) było to, że obecnie wywóz musi następować na określone terytorium. Poprzednio bowiem eksport zachodził w przypadku wywozu towaru poza polski obszar celny (terytorium kraju). Obecnie – w związku z brakiem granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi UE – wywóz towarów będący eksportem musi następować poza terytorium UE. Przemieszczenie towarów z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego stanowi bowiem co do zasady transakcję wewnątrzwspólnotową bądź czynność tzw. sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju.

Dnia 1.04.2013 r. definicja eksportu towarów uległa zmianie. Dotychczasowe przepisy określały, że dostawą towarów jest „wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu dostawy bądź czynności zrównanej z dostawą”. Obecnie zaś eksport jest określony jako „dostawa towarów wysyłanych bądź transportowanych poza terytorium Unii Europejskiej”.

W obecnej definicji mocniej podkreślono zatem okoliczność, że eksport jest rodzajem dostawy towarów (należy tu zauważyć, że w polskiej ustawie – odmiennie niż w przepisach unijnych – eksport jest wyodrębniony jako osobny przedmiot opodatkowania).

W porównaniu z poprzednio obowiązującą definicją można wskazać jedną istotną zmianę. Otóż wcześniej mogły pojawiać się wątpliwości co do kwalifikacji sytuacji polegającej na wywozie towarów i następnie późniejszym (następczym po wywozie) dokonaniu dostawy towarów. Ponieważ ówczesnie wywóz miał następować w wykonaniu dostawy, mogły istnieć wątpliwości, czy w tego rodzaju sytuacji mamy do czynienia z eksportem towarów, czy też jest to dostawa z miejscem świadczenia poza Polską.

Obecnie zaś większość tego typu przypadków – gdy najpierw następuje wywóz, a dopiero później wykonywana jest dostawa – będzie kwalifikowana jako eksport towarów.

Wywóz towaru ma nastąpić z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poza terytorium Unii Europejskiej. Wywóz towaru następujący (rozpoczynający się) w innym niż Polska państwie członkowskim nie jest eksportem towarów w Polsce, lecz stanowi czynność w ogóle w Polsce niepodlegającą opodatkowaniu (z racji tego, że miejscem świadczenia dla dostawy eksportowej

nie jest wówczas Polska). Zob. także wyrok WSA w Szczecinie z 6.01.2010 r. (I SA/Sz 505/09, LEX nr 559566): „Skoro zaś miejscem świadczenia dla dostaw towarów transportowanych jest państwo, w którym eksport się rozpoczyna (art. 132 dyrektywy 2006/112/WE), to w określonym państwie członkowskim stawką 0% mogą być objęte tylko takie dostawy eksportowe, które mają miejsce świadczenia w tym państwie”.

Eksport towarów będzie miał miejsce nie tylko wówczas, gdy towary, opuszczając terytorium RP, są przemieszczane bezpośrednio poza terytorium UE, ale także wtedy, gdy po opuszczeniu kraju są w ramach jednej czynności wywożone poza terytorium Unii przez terytoria innych państw członkowskich.

Podobnie jak w poprzednio obowiązującej ustawie, wywóz towarów musi być potwierdzony przez urząd celny. Obecnie ustawa VAT nie wymaga jednak, aby potwierdzenie zostało dokonane przez urząd graniczny. Mowa jest o urzędzie celnym określonym w przepisach celnych. Może to być także wewnętrzny urząd celny. Przepis nie wymaga, aby urzędem tym był organ polski (podobnie WSA w Gliwicach w wyroku z 13.07.2009 r., III SA/Gl 279/09, LEX nr 515037).

W uchwale z 25.06.2012 r. (I FPS 3/12, POP 2012, z. 4, s. 378–384) NSA stwierdził, że warunek „wywozu towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej” jest spełniony nie tylko wtedy, gdy procedura wywozu towarów, o której mowa w art. 161 w.k.c., rozpocznie się poprzez zgłoszenie do wywozu złożone w urzędzie celnym położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Do zastosowania przez podatnika stawki 0% w Polsce z tytułu eksportu towaru konieczne jest, aby miejscem dostawy tej czynności była Polska, co wymaga wykazania, że wywóz tego towaru poza obszar Unii Europejskiej następuje – stosownie do art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT – w ramach transportu, który rozpoczął się na terytorium Polski. Zgłoszenie towaru do procedury wywozu towarów, o której mowa w art. 161 w.k.c., w krajowym urzędzie celnym należy traktować jako niewątpliwy dowód rozpoczęcia takiego transportu na terytorium Polski, niemający jednak charakteru wyłącznego.

Pod rządami poprzednio obowiązującej ustawy wątpliwości wywoływał sposób dokonywania potwierdzenia wywozu. Obowiązujące od 1.04.2013 r. przepisy określają przykładowo (choć w praktyce w zasadzie wyczerpująco), jakie dokumenty potwierdzają wywóz towarów poza terytorium UE (zob. komentarz do art. 41).

Eksport będzie miał miejsce tylko wówczas, gdy wywóz towarów następuje w wykonaniu przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Od 1.04.2013 r. wyraźnie zaś podkreśla się, że eksport to dostawa towarów (które są wysyłane bądź transportowane w określone miejsce).

Eksport towarów będzie konstytuowany przez każdy rodzaj dostawy, w której wykonaniu następuje wywóz towarów. Będzie to także przypadek, w którym wywóz towarów następuje w wykonaniu czynności zrównanych z dostawą (np. darowizny własnych towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia). Przepis stanowi bowiem o wywozie towarów w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ustawy. Odnosi się zatem nie tylko do dostawy, lecz także do wszystkich czynności zrównanych z dostawą towarów. Wywóz towarów w wykonaniu czynności, które są wyłączone z zakresu pojęcia dostawy – np. przekazanie próbek – nie będzie eksportem towarów.

Aby można było mówić o eksporcie, musi istnieć skonkretyzowany odbiorca towaru. Zasadnie więc w wyroku z 1.07.2008 r. (I FSK 887/07, LEX nr 1014487) NSA twierdzi: „Nie jest możliwe uznanie za eksport towarów importu przez anonimowego nabywcę, gdyż nie wiadomo, czy spełnia on warunek, który daną czynność pozwala zakwalifikować jako eksport”. Pogląd ten jest konsekwentnie podtrzymywany w orzecznictwie sądowym. Tak przykładowo WSA we Wrocławiu w wyroku z 31.08.2011 r. (I SA/Wr 1240/10, LEX nr 1708638).

Wywóz nie musi następować bezpośrednio po dostawie. Może on nastąpić po pewnym czasie po dokonaniu dostawy. Jeśli pomiędzy dostawą a wywozem upłynął nawet kilkumiesięczny okres, to czynność pozostanie eksportem towarów, jeśli pomiędzy wywozem a wcześniejszą dostawą zachodzi funkcjonalny związek. Oczywiście z uwagi na terminy powstania obowiązku podatkowego dostawca może być zobowiązany do „prześciowego” wykazania dostawy eksportowej ze stawką krajową, jednakże późniejszy wywóz towaru będzie go uprawniał do korekty podatku należnego od tej dostawy (zob. także wyrok NSA z 5.04.2011 r., I FSK 640/10, LEX nr 787488).

Do 30.11.2008 r. eksportem towarów nie był wywóz towarów w ramach pozostałych czynności zrównanych z dostawą, tj. w przypadku przekazania przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem. W szczególności dotyczyć to mogło wywozu towarów w wykonaniu czynności nieodpłatnych podlegających opodatkowaniu. Wobec zmiany definicji eksportu od 1.12.2008 r. nie ma wątpliwości, że także wywóz towarów w wykonaniu czynności zrównanych z dostawą towarów (czynności nieodpłatnych) jest eksportem towarów.

Należy zauważyć, że obecnie obowiązująca ustawa za eksport uznaje zarówno tzw. eksport bezpośredni, jak i eksport pośredni. Zgodnie bowiem z definicją eksport ma miejsce wówczas, gdy wywóz dokonywany jest:

- 1) przez dostawcę lub na jego rzecz albo
- 2) przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz.

We wcześniej obowiązującym stanie prawnym przypadki eksportu pośredniego były kwalifikowane niejednoznacznie. Należy uznać, że sprzedaż na warunkach *Incoterms ex works*, kiedy to towar przechodzi na własność zagranicznego nabywcy jeszcze w kraju, powinna być także uznana za eksport pośredni.

30. Nie jest eksportem towarów taka sytuacja, w której w wyniku wykonania ich dostawy nabywca wywozi towary w celu wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Jak wynika z przepisów rozporządzenia 282, „środki transportu służące do celów prywatnych”, o których tu mowa, obejmują środki transportu wykorzystywane do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą przez osoby niebędące osobami fizycznymi, takie jak podmioty prawa publicznego oraz stowarzyszenia.

Import usług

31. Ustawa definiuje pojęcie importu usług. Import usług nie jest czynnością opodatkowaną w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy. Z importem usług wiąże się natomiast, co do zasady, obowiązek

rozliczenia podatku przez nabywcę usługi. Tego rodzaju mechanizm (określany jako odwrócony mechanizm poboru, ang. *reverse charge mechanism*) jest wprowadzony w celu uproszczenia rozliczeń podatkowych oraz zabezpieczenia przed uchylaniem się od opodatkowania. Co do zasady bowiem podatnikiem (obowiązującym do rozliczenia podatku należnego) jest podmiot świadczący usługę. W przypadku usług świadczonych przez podmioty o zagranicznej rezydencji musiałyby one zarejestrować się w Polsce i rozliczać tutaj podatek. Istniałaby też obawa, że nie robiłyby one tego (uchylały się od opodatkowania). Stąd też przyjęcie konstrukcji, zgodnie z którą podatnikiem (a w zasadzie osobą zobowiązaną do rozliczenia podatku) co do zasady jest nabywca usługi, służy uproszczeniu rozliczenia podatku, a jednocześnie chroni interesy fiskusa. Z kolei założenie, że podatek płacony przez importera usług jest dla niego jednocześnie podatkiem naliczonym, zapewnia neutralność podatku od importu usług.

W porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą definicja ta jest w znaczący sposób zmieniona. Obecnie bowiem definicja określa, że importem usług jest świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju.

Opierając się na definicji ustawowej – można wskazać przede wszystkim na dwa elementy, które muszą być spełnione, aby można było mówić o imporcie usług.

Po pierwsze, usługa musi być świadczona przez podatników mających siedzibę, w której prowadzą działalność, bądź stałe miejsce prowadzenia działalności (ewentualnie miejsce zamieszkania albo pobytu) za granicą. Inaczej niż w przypadku transakcji towarowych w przypadku importu usług wszystkie podmioty o niepolskiej rezydencji podatkowej są traktowane tak samo, niezależnie od tego, czy mają siedzibę, miejsce zamieszkania lub pobytu na terytorium UE, czy też poza nim.

Po drugie natomiast – dla importu usług – wymagane jest, aby podatnikiem z tego tytułu był polski usługobiorca. W przypadku gdy podatek należny od usług świadczonych w Polsce przez zagraniczny podmiot jest rozliczany przez ten właśnie podmiot, import usług nie ma miejsca. Występuje natomiast opodatkowanie usługi świadczonej w kraju na zasadach ogólnych. Dalsze przepisy (art. 17) określają, kiedy i w jakich przypadkach podatek należny może rozliczyć zagraniczny usługodawca, a kiedy podatek może być rozliczony wyłącznie przez polskiego usługobiorcę. W istocie to właśnie przepisy art. 17 są decydujące dla określenia, kiedy wystąpi import usług.

Definicja nie stawia wprost wymogu, aby usługa była świadczona w Polsce. Warunek taki wynika jednakże z ogólnych zasad podatku od towarów i usług. Opodatkowaniu polskim podatkiem podlega bowiem świadczenie usług wyłącznie w kraju (w Polsce). W przypadku importu usług opodatkowaniu podlega również usługa, tyle że podatek rozliczany jest przez nabywcę usługi (stąd też konstrukcja importu usług). Jeśli usługa nie ma miejsca świadczenia w Polsce, to nie podlega w ogóle opodatkowaniu VAT w Polsce. Nie ma zatem również mowy o jej imporcie.

Należy zauważyć, że duże zmiany w zakresie kwalifikowania usług do krajowych bądź importowych związane są z ustawowym określeniem miejsca świadczenia usługi. We wcześniejszej ustawie miejsce świadczenia usługi nie było określone. Powodowało to pewne problemy związane z określeniem miejsca świadczenia większości usług niematerialnych. Obecnie miejsce świadczenia usługi jest określone ustawowo i w wielu przypadkach nie ma ono nic wspólnego

z miejscem faktycznego wykonywania czynności składających się na daną usługę. W większości przypadków miejscem świadczenia usługi jest państwo, w którym siedzibę (ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności) ma nabywca usługi.

32. Przepisy obecnej ustawy – w przeciwieństwie do poprzednio obowiązującej – nie zawierają żadnych regulacji odnoszących się wprost do tzw. eksportu usług.

Eksportem usług – wedle poprzedniej ustawy VAT – była sytuacja, w której usługi były wykonywane przez polskiego podatnika poza państwową granicą Rzeczypospolitej Polskiej. Eksport usług opodatkowany był wedle stawki 0%. Zgodnie z zasadą terytorialności podatku oznaczało to faktyczny brak opodatkowania w Polsce, natomiast dawało podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z eksportowanymi usługami.

Przepisy ustawy nie zawierają definicji eksportu usług. Nie ma też w nich tego pojęcia. Należy jednak zauważyć, że art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy stanowi, iż podatnik ma również prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, o ile kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik ma dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami. Praktyczny wymiar tej regulacji jest zatem analogiczny – usługi „eksportowane” nie będą opodatkowane w Polsce (nie są bowiem świadczone w kraju), natomiast podatnik będzie miał prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach związanych ze świadczeniem tych usług.

Należy natomiast pamiętać, że ustawa VAT określa miejsce świadczenia usług.

Miejscem świadczenia usługi nie zawsze jest miejsce jej faktycznego wykonania. W większości przypadków miejscem świadczenia usługi jest państwo, w którym siedzibę (ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności) ma nabywca usługi.

Nowe środki transportu

33. Ustawa definiuje pojęcie nowych środków transportu. Jest to pojęcie niezwykle istotne w kontekście transakcji wewnątrzspółnotowych. Z uwagi bowiem na różnice stawek VAT w poszczególnych krajach członkowskich możliwe byłyby sytuacje prywatnego (konsumenckiego) sprowadzania pojazdów, przede wszystkim samochodów, z innego państwa członkowskiego. W przypadku gdyby transakcji takiej dokonywały podmioty nieprowadzące działalności, nie miałyby miejsca transakcja wewnątrzspółnotowa, nabycie zaś byłoby opodatkowane jedynie w kraju zakupu. W przypadku dóbr o znacznej wartości, a dodatkowo w przypadku środków transportu, których nie trzeba specjalnie transportować, lecz można po prostu nimi przyjechać (czy też przylecieć) bądź przylecieć), mogłyby powszechnie występować nabycie ich w innych, nawet odległych państwach, w których występują znacznie niższe obciążenia publicznoprawne. Powodowałyby to zakłócenia konkurencji, a nadto wpływałyby na zauważalną dyslokację podatkową wpływów budżetowych w poszczególnych państwach.

Dlatego też w ramach wspólnego systemu VAT – aby przeciwdziałać tym niekorzystnym zjawiskom – wprowadzono mechanizm, zgodnie z którym sprowadzenie nowego środka transportu z innego państwa członkowskiego zawsze jest wewnątrzspółnotowym nabyciem towarów, niezależnie od statusu osoby sprowadzającej pojazd. W konsekwencji nabycie pojazdu

opodatkowane jest wedle stawki krajowej (obowiązującej w miejscu, do którego samochód jest sprowadzany).

Z kolei osoba dokonująca wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu – choćby czyniła to sporadycznie i nie w ramach działalności gospodarczej – jest uważana za podatnika. Tym samym ma prawo odliczenia podatku związanego z nabyciem w swoim państwie tego pojazdu.

Do nowych środków transportu zaliczane są nie tylko samochody czy też pojazdy lądowe. Są nimi bowiem zarówno pojazdy lądowe, wodne, jak i statki powietrzne, które zostały wyraźnie wymienione w ustawie i jednocześnie spełniają określone w ustawie przesłanki.

34. Za nowe środki transportu mogą być uznane pojazdy lądowe, które spełniają określone warunki dotyczące mocy silnika bądź jego pojemności skokowej oraz dotyczące dotychczasowej długości okresu ich używania (mierzonej czasem używania oraz przebiegiem).

Z dniem 1.01.2011 r. ustawodawca zrezygnował z wyczerpującego wymieniania w definicji, jakie to konkretne rodzaje pojazdów lądowych mogą być uznawane za nowe środki transportu. Obecnie będą nimi wszystkie pojazdy lądowe spełniające łącznie powyższe dwa warunki.

Pierwszy z nich odnosi się do mocy silnika lub pojemności skokowej jego cylindrów. Natomiast drugi dotyczy przejechanej odległości lub długości okresu użytkowania. Do uznania za nowy środek transportu danego pojazdu konieczne jest łączne spełnienie warunku mocy lub pojemności skokowej oraz warunku przebiegu lub okresu użytkowania. Nie jest natomiast konieczne łączne spełnienie warunku mocy silnika i pojemności skokowej ani też łączne spełnienie warunku określonego przebiegu i czasu użytkowania.

Nowym środkiem transportu będzie ten pojazd, który jest napędzany silnikiem o mocy większej niż 7,2 kW. Nawet w przypadku gdy moc silnika jest mniejsza, do uznania pojazdu za nowy środek transportu wystarczy, aby pojemność skokowa silnika (jego cylindrów) była większa niż 48 cm³. Przykładowo będzie więc nowym środkiem transportu skuter o pojemności silnika 45 cm³, ale mocy 7,5 kW.

Oprócz warunku dotyczącego mocy lub pojemności silnika konieczne jest łączne spełnienie warunku dotyczącego przebiegu lub okresu użytkowania. Środek transportu dopóty uznawany jest za nowy, dopóki nie przejedzie więcej niż 6000 km. Nawet jeśli nie przejechał jeszcze wymaganej liczby kilometrów, to przestanie on być nowym środkiem transportu, jeżeli upłynęło już więcej niż 6 miesięcy od dnia dopuszczenia go do użytku. Wystarczy bowiem spełnienie choćby jednej z wymienionych w przepisie dwóch przesłanek, aby pojazd uznać za nowy środek transportu (zob. także wyrok NSA z 18.10.2006 r., I FSK 9/06, POP 2007, z. 4, s. 60).

Dniem oddania do użytku będzie:

- 1) w przypadku pojazdów podlegających obowiązkowi rejestracji – dzień, w którym pojazd został zarejestrowany, albo dzień, od którego powinien być zarejestrowany na terytorium państwa członkowskiego jego wytworzenia; liczy się tutaj data wcześniejsza;
- 2) w przypadku pojazdów niepodlegających obowiązkowi rejestracji – dzień, w którym pojazd został wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty do celów demonstracyjnych przez producenta.

Z powyższych regulacji wynika, że nowymi środkami transportu są nie tylko pojazdy fabrycznie nowe. Także samochód nabyty w innym państwie członkowskim od osoby prywatnej, która użytkowała go przykładowo przez 3 miesiące i nie przejechała w tym czasie więcej niż 6000 km, będzie uznany za nowy środek transportu.

Paradoksalnie nowym środkiem transportu może być pojazd uszkodzony (np. w wyniku kolizji), o ile tylko spełnia warunki związane z jego wiekiem oraz przebiegiem (zob. także wyrok NSA z 7.12.2006 r., I FSK 310/06, LEX nr 232507).

Jak wynika z wyroku TSUE z 18.11.2010 r. w sprawie C-84/09 (*X v. Skatteverket*), „w celu oceny, czy dany środek transportu stanowiący przedmiot nabycia wewnątrzspółnotowego jest nowy w rozumieniu art. 2 ust. 2 lit. b dyrektywy 2006/112/WE, należy odnieść się do chwili dostawy danego towaru nabywcy przez sprzedawcę”. Znaczenie ma więc moment nabycia tego pojazdu, a nie moment przewozu (przetransportowania) środka transportu.

35. Za nowe środki transportu mogą być uznane pojazdy wodne. Z dniem 1.01.2011 r. ustawodawca zrezygnował z wyczerpującego wymieniania w definicji, jakie to konkretne rodzaje pojazdów wodnych mogą być uznawane za nowe środki transportu. Obecnie wszystkie pojazdy wodne spełniające warunki określone w ustawie będą nowymi środkami transportu.

Podobnie jak w przypadku pojazdów lądowych, również i w przypadku pojazdów wodnych muszą być spełnione warunki pozwalające na uznanie ich za nowe środki transportu. Dotyczą one łącznie wielkości pojazdu oraz okresu używania.

Nowymi środkami transportu są tylko te pojazdy, których długość przekracza 7,5 m. Jednocześnie pojazdy te powinny być używane nie dłużej niż 100 godzin oraz dopuszczone „do użytku nie później niż 3 miesiące wcześniej. W tym przypadku za moment dopuszczenia do użytku pojazdu wodnego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty do celów demonstracyjnych przez producenta.

Należy w tym miejscu zauważyć, że dostarczane armatorom morskim:

- 1) statki wycieczkowe itp., przeznaczone głównie do przewozu osób; promy wszelkiego typu (PKWiU 35.11.21), z wyłączeniem liniowców pasażerskich pozostałych, statków (łodzi) wycieczkowych itp. pozostałych promów (PKWiU 35.11.21-90.00);
 - 2) tankowce (PKWiU 35.11.22), z wyłączeniem tankowców pozostałych (PKWiU 35.11.22-90.00);
 - 3) statki chłodnicze (PKWiU 35.11.23), z wyłączeniem statków chłodniczych pozostałych, innych niż tankowce (PKWiU 35.11.23-90.00);
 - 4) statki przeznaczone do przewozu towarów oraz statki przeznaczone do przewozu zarówno osób, jak i towarów (PKWiU 35.11.24), z wyłączeniem barek morskich bez napędu (PKWiU 35.11.24-20.3) oraz jednostek pływających wymienionych w podkategorii PKWiU 35.11.24-80 i 35.11.24-90.00;
 - 5) statki rybackie itp. pełnomorskie (PKWiU 35.11.31-30);
 - 6) pchacze pełnomorskie (PKWiU 35.11.32-50.00), statki szkolne rybołówstwa morskiego (PKWiU ex 35.11.33-93.30) i statki badawcze rybołówstwa morskiego (PKWiU ex 35.11.33-93.40)
- są opodatkowane odrębnie (stawką 0% VAT). W przypadku ich dostaw (nawet gdy spełniają będą definicję nowych środków transportu) zastosowanie będą miały przepisy odrębne, a nie dotyczące transakcji wewnątrzspółnotowych.

36. Za nowe środki transportu mogą być uznane statki powietrzne.

Z dniem 1.01.2011 r. ustawodawca zrezygnował z wyczerpującego wymieniania w definicji, jakie to konkretne rodzaje statków powietrznych mogą być uznawane za nowe środki transportu. Obecnie wszystkie statki powietrzne spełniające poniższe warunki będą nowymi środkami transportu.

Także w przypadku statków powietrznych do uznania ich za nowe środki transportu konieczne jest spełnienie warunków dotyczących rozmiaru (masy) statku oraz okresu jego używania.

Nowymi środkami transportu są tylko te statki powietrzne, których masa startowa przekracza 1550 kg. Jednocześnie statki te powinny być używane nie dłużej niż 40 godzin roboczych oraz dopuszczone do użytku nie później niż 3 miesiące wcześniej. W tym przypadku za moment dopuszczenia do użytku statku powietrznego uznaje się dzień, w którym został on wydany przez producenta pierwszemu nabywcy, lub dzień, w którym został po raz pierwszy użyty do celów demonstracyjnych przez producenta.

37. Pojęcie nowych środków transportu ma znaczenie tylko dla dotyczących ich przepisów odnoszących się do transakcji wewnątrzspółnotowych. Nie powinno być ono używane przy interpretacji terminu „środek transportu”, jaki występuje w przepisach ustawy VAT. Przykładowo w przepisach art. 28j ustawy stanowi się o miejscu świadczenia usług polegających na krótkoterminowym wynajmie środków transportu. Definicja środków transportu na potrzeby stosowania tego przepisu zawarta jest w rozporządzeniu 282.

Podatek od wartości dodanej

38. W przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych, a także w przypadku świadczenia większości usług znaczenie ma status strony transakcji, a w szczególności to, czy występuje ona jako podatnik podatku typu VAT w swoim kraju, czy też nie. Zidentyfikowani i zarejestrowani podatnicy VAT z państw członkowskich Unii Europejskiej posługują się numerem VAT, który ma postać (zazwyczaj) ośmiu cyfr poprzedzonych przedrostkiem zawierającym kod państwa członkowskiego.

Z uwagi na to ustawa definiuje termin „podatek od wartości dodanej”. Jest to podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego niniejszą ustawą. Tak więc podatek od wartości dodanej to VAT nakładany w którymkolwiek państwie członkowskim poza Polską.

Obiekty budownictwa mieszkaniowego i ich zasiedlenie

39. Dostawa obiektów budownictwa mieszkaniowego co do zasady podlega opodatkowaniu. Ustawa jednakże przewiduje zwolnienia podatkowe dla dostawy tych obiektów budowlanych, które w związku z dostawą nie są zasiedlane po raz pierwszy. Ponadto do robót budowlanych oraz budowlano-montażowych i niektórych usług dotyczących obiektów budownictwa mieszkaniowego, kwalifikujących się do programu budownictwa społecznego, oraz do dostaw takich obiektów ma zastosowanie obniżona stawka podatku (aktualnie wynosząca 8%).

W związku z powyższym konieczne było zdefiniowanie terminów „obiekt budownictwa mieszkaniowego” oraz „pierwsze zasiedlenie”. Od zakresu tych pojęć uzależniony jest bowiem zakres stosowania zwolnienia podatkowego, a także stawki preferencyjnej.

40. Ustawa obecnie definiuje termin „obiekt budownictwa mieszkaniowego” poprzez odwołanie się do Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. W obecnym stanie prawnym do obiektów budownictwa mieszkaniowego kwalifikują się budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11. W przeciwieństwie do poprzednio obowiązującego stanu prawnego (do 31.12.2006 r.) obiektami budownictwa mieszkaniowego są wszelkie budynki mieszczące się w dziale 11 PKOB.

Zgodnie z zasadami klasyfikacyjnymi PKOB dany obiekt może zostać zaklasyfikowany tylko do jednej jednostki klasyfikacyjnej. Nie jest możliwe zakwalifikowanie obiektu o mieszanym przeznaczeniu do dwóch jednostek klasyfikacyjnych jednocześnie. PKOB nie przewiduje także odrębnych jednostek klasyfikacyjnych dla budynków o mieszanym charakterze. Zgodnie z objaśnieniami do niej: „W przypadku obiektów budowlanych użytkowanych lub przeznaczonych do wielu celów (np. budynek mieszkalny będący jednocześnie hotelem i biurem) klasyfikuje się je w jednej pozycji, zgodnie z ich głównym użytkowaniem.

Główne użytkowanie powinno być określane następująco:

- 1) należy określić, jaki procent całkowitej powierzchni użytkowej przeznaczony jest na różne cele, zgodnie z grupowaniami klasyfikacji – na najbardziej szczegółowym poziomie;
- 2) następnie obiekt budowlany klasyfikowany jest zgodnie z metodą «góra – dół»: najpierw określa się sekcję – 1 cyfra (budynek lub obiekt inżynierii lądowej i wodnej), następnie dział na poziomie 2 znaków (budynek mieszkalny, budynek niemieszkalny, infrastruktura transportu itp.) najbardziej znaczący w ramach sekcji, następnie grupę (3 cyfry) najważniejszą w ramach działu, klasę (4 cyfry) mającą największy udział w powierzchni użytkowej w ramach grupy”.

Wskazuje się ponadto, że: „Budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny, zgodnie z jego przeznaczeniem.

Budynki niemieszkalne są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych. W przypadku gdy co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest do celów mieszkalnych, budynek klasyfikowany jest jako budynek mieszkalny”.

Status całego budynku (jako mieszkalnego) ma znaczenie choćby w kontekście dotyczących go prac (remontów, konserwacji). Prace dotyczące całego budynku, jako takiego, będzie można opodatkować niższą stawką (także w zakresie, w jakim odnoszą się one do części użytkowej budynku).

41. W stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2009 r. w istotny sposób zmieniono definicję „pierwszego zasiedlenia”.

Po pierwsze bowiem – co jest związane z nowym zakresem zwolnienia z podatku dostawy budynków – pierwsze zasiedlenie dotyczy wszystkich budynków oraz budowli (jakkolwiek byłoby to niezręczne stylistycznie, także np. wodociąg może być przedmiotem pierwszego zasiedlenia), a nie tylko obiektów budownictwa mieszkaniowego. Po drugie zaś – pierwsze zasiedlenie ma miejsce nie tylko w przypadku w ogóle pierwszego wydania danego budynku do używania,

lecz także wydania do używania po przeprowadzeniu na nim istotnych prac ulepszeniowych (co z kolei jest związane z prawem do odliczenia dla podatników prowadzących takie prace).

42. Należy podkreślić, że – zgodnie z ustawą – nie można rozumieć pojęcia pierwszego zasiedlenia w sposób potoczny. W szczególności pierwsze zasiedlenie nie jest równoznaczne z użytkowaniem (rozpoczęciem użytkowania) budynku czy też budowli. Budynek (budowla) może być użytkowany, nie będąc jeszcze przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu.

Pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części. Pierwsze zasiedlenie nie musi być dostawą towarów. Istotą pierwszego zasiedlenia jest oddanie do użytkowania, które następuje w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Pierwszym zasiedleniem może być więc oddanie nieruchomości w najem czy też leasing.

Jest to oddanie pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi. Pierwszym zasiedleniem będzie zatem tylko pierwsza czynność opodatkowana dotycząca danych budynków (ich części) lub budowli.

W piśmiennictwie wypowiedziano pogląd, że chodzi tutaj o oddanie budynku (budowli) do użytkowania, w związku z czym w przypadku nabycia budynku od inwestora w celu dalszej odprzedaży nie następuje pierwsze zasiedlenie (K. Baran, „*Pierwsze zasiedlenie*” a odsprzedaż nowych mieszkań, Dor. Pod. 2008, nr 2, s. 9). Pogląd ten – mający pewne uzasadnienie na gruncie wykładni językowej – zdaje się jednak sprzeczny z celem uregulowania (które wprowadzono przede wszystkim po to, by przyznać prawo do odliczenia inwestorom) i może prowadzić do powstania sytuacji niepewności prawnej co do statusu danego budynku (budowli). W obecnym stanie prawnym podmiot kupujący i odsprzedający budynki (budowle) w celach handlowych i tak będzie obciążony podatkiem (ponieważ sprzedaż w ciągu 2 lat od pierwszego zasiedlenia nie jest zwolniona z podatku).

Pierwsze zasiedlenie dotyczy tylko określonych budynków (ich części) lub budowli.

Po pierwsze, są to budynki (ich części) lub budowle „wybudowane”. Po drugie, są to budynki (ich części) lub budowle „wybudowane”, które zostały poddane ulepszeniom podnoszącym ich wartość początkową (w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym) o co najmniej 30%. Wydatki remontowe nie mają tutaj znaczenia. Przez ulepszenie trzeba rozumieć przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację budynków (ich części) lub budowli w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

43. Wskazywano już, że pierwsze zasiedlenie nie może być rozumiane w sposób potoczny. Ustawa definiuje bowiem to pojęcie dla swoich własnych potrzeb. Wydaje się, że definicja ta budzi poważne wątpliwości co do jej zgodności z prawem unijnym. Wprawdzie w dyrektywie VAT z 2006 r. nie ma definicji pierwszego zasiedlenia, jednak prawodawca unijny posługuje się tym pojęciem.

Zgodnie wszakże z poglądami ETS w tego rodzaju sytuacjach (braku definicji) pojęcia używane w dyrektywie należy rozumieć przede wszystkim w sposób potoczny (zgodnie z ich znaczeniem w języku ogólnym). Taki pogląd wyrażony został choćby w orzeczeniu w sprawie C-581/08 (*EMI Group Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*).

Od pewnego już czasu w doktrynie podnosi się, że definicja „pierwszego zasiedlenia” jest niezgodna z przepisami unijnymi i należałoby rozumieć „pierwsze zasiedlenie” raczej jako stan faktyczny (rozpoczęcie użytkowania danego obiektu budowlanego), a nie jako czynność opodatkowaną odnoszącą się do tego budynku (budowli). Po raz pierwszy wątpliwości te znalazły poparcie NSA w wyroku z 14.05.2015 r. (I FSK 382/14, LEX nr 1730694).

Niezależnie od powyższego trzeba zauważyć, że polski ustawodawca wykorzystuje pojęcie pierwszego zasiedlenia do innych celów niż prawodawca unijny. W dyrektywie bowiem pojęcie pierwszego zasiedlenia użyte jest w kontekście określenia warunków opodatkowania dostaw budynków (budowli, ich części) wykonywanych przez podmiot działający sporadycznie (okazjonalnie), który w przepisach krajowych jest traktowany jako podatnik w odniesieniu do tych dostaw.

Tymczasem w polskich przepisach definicja pierwszego zasiedlenia użyta została w celu określenia zakresu opodatkowania każdego przypadku dostaw budynków, budowli oraz ich części (zob. także komentarz do art. 43 ustawy).

44. Należy przy tym zauważyć, że mniej więcej od połowy 2016 r. organy udzielające interpretacji zaczęły uznawać, że pierwszym zasiedleniem jest także rozpoczęcie przez budującego używania budynku na własne potrzeby związane z działalnością (nawet jeśli nie jest to połączone z żadną czynnością, w ramach której następuje oddanie budynku do używania innemu podmiotowi).

Zob. przykładowo interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.04.2016 r. (IPPP3/4512-873/15-3/S/RD, LEX nr 308595). Można więc zaobserwować, że praktyka – nie czekając na orzeczenie TSUE – zmieniła znacząco rozumienie pojęcia pierwszego zasiedlenia. Niemniej jednak należy postulować, aby tego rodzaju zmiany były wprowadzane przepisami prawa (ich nowelizacją), a nie wytycznymi co do treści interpretacji indywidualnych.

Wytworzenie nieruchomości

45. Z dniem 1.01.2011 r. w słowniczku ustawowym pojawiło się pojęcie wytworzenia nieruchomości.

Wytworzenie nieruchomości jest określonym działaniem podatnika, prowadzącym do pewnego efektu, z którym związane jest poniesienie podatku naliczonego. Z dniem 1.01.2011 r. zostały wprowadzone specjalne zasady korekty podatku naliczonego związanego z wytworzeniem nieruchomości, jak również z określaniem części tego uiszczanego podatku naliczonego do odliczenia, jeśli tylko część wytworzonej nieruchomości jest przeznaczona na potrzeby działalności gospodarczej podatnika.

Pojęcie wytworzenia nieruchomości zostało zdefiniowane z uwagi na to, że ma być ono rozumiane szerzej niż potoczne określenie tego wyrażenia. Zostało ono bowiem zdefiniowane jako wybudowanie nieruchomości lub jej ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Powstaje pytanie, czy definicja ta może dotyczyć również gruntów, czy tylko nieruchomości budynkowych. Gruntów nie da się wprowadzić wytworzyć, lecz mogą być one przedmiotem ulepszenia. Jeśli zatem nastąpi ulepszenie gruntów w rozumieniu przepisów o podatkach do-

chodowych (co nie jest wykluczone, aczkolwiek rzadkie w praktyce), to będzie to wytworzenie gruntu w rozumieniu komentowanej definicji.

Ulepszeniem w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych jest poniesienie wydatków na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację danych składników majątku, które to wydatki w danym roku podatkowym przekraczają 3500 zł i powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z przyjęcia tych składników majątkowych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Urząd skarbowy

46. Ustawa definiuje pojęcie urzędu skarbowego. Jest to spowodowane przede wszystkim względami redakcyjnymi, gdyż w dalszych przepisach możliwe jest używanie tego pojęcia zamiast każdorazowego wskazywania urzędu poprzez odniesienie się do właściwości jego naczelnika.

Zgodnie z definicją ustawową urzędem skarbowym właściwym jest ten, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego. Uregulowania określające właściwość naczelnika urzędu skarbowego zostały zawarte w art. 3 (zob. komentarz do tego przepisu).

Należy także pamiętać, że w niektórych przypadkach organem podatkowym właściwym w sprawach VAT nie będzie naczelnik urzędu skarbowego, lecz naczelnik urzędu celnego. Dotyczy to podatku należnego od importu towarów.

Działalność rolnicza, usługi rolnicze, produkty rolne, rolnik ryczałtowy

47. Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje specjalne zasady opodatkowania dla niektórych grup podatników. Jedną z grup objętych takim specjalnym systemem opodatkowania są rolnicy ryczałtowi (ang. *flat-ratefarmers*). Ustawa na swoje własne potrzeby definiuje termin „rolnik ryczałtowy”. Tylko osoba spełniająca określone w ustawie przesłanki może korzystać z systemu opodatkowania przewidzianego dla tej grupy podatników. Najogólniej rzecz ujmując, do rolników ryczałtowych zaliczani są podatnicy, którzy: po pierwsze, dostarczają produkty rolne z własnej działalności rolniczej, i po drugie, świadczą usługi rolnicze. Ustawa definiuje także terminy, za pomocą których określa rolnika ryczałtowego, tj. „działalność rolnicza”, „produkty rolne” i „usługi rolnicze”.
48. Na gruncie większości polskich ustaw podatkowych występuje jednolita definicja działalności rolniczej. Podobną definicję możemy bowiem spotkać w ustawach o podatku dochodowym. W przypadku ustawy o podatku od towarów i usług jest ona nieco węższa w wyniku wyłączenia z jej zakresu sprzedaży niektórych gatunków drewna, które nie mogą być pozyskiwane na terytorium kraju ze względów klimatycznych.

Działalnością rolniczą, co do zasady, jest produkcja roślinna i zwierzęca. Następnie ustawa doprecyzowuje te sformułowania, wskazując, jakie w szczególności rodzaje produkcji roślinnej uznawane są za działalność rolniczą. Chociaż ustawa VAT nie stanowi o tym wprost – w przeciwieństwie do ustaw o podatku dochodowym – należy uznać, że podstawową cechą produkcji roślinnej i zwierzęcej jest wytwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych w stanie

nieprzetworzonym (naturalnym). Warto zauważyć, że produkcja zwierzęca – aby stanowiła działalność rolniczą – nie musi koniecznie odbywać się w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego.

Działalnością rolniczą jest także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0). Należy uznać, że produkty te powinny być pozyskane bezpośrednio przez podmiot dokonujący ich sprzedaży. Odprzedaż tych produktów w ramach działalności handlowej kłóci się bowiem z charakterem działalności rolniczej i będzie stanowić zwyczajną działalność gospodarczą.

W zakres działalności rolniczej wchodzi także świadczenie usług rolniczych. Usługi rolnicze – zob. teza 50.

49. Dostawa wyprodukowanych w ramach działalności rolniczej produktów rolnych może być objęta zwolnieniem podatkowym przewidzianym dla rolników ryczałtowych. W rozumieniu ustawy produktami rolnymi są wyłącznie te, których lista została określona w ustawie, a nie wszelkie produkty wytworzone czy też uzyskane w ramach działalności rolniczej. Nadto od 1.06.2005 r. wprowadzono dodatkowe wymagania dla uznania towarów za produkty rolne.

Towary określone w załączniku nr 2 do ustawy traktuje się nie tylko jako produkty finalne będące przedmiotem obrotu, lecz także jako surowce do produkcji (wytwarzania) dalszych towarów, które również będą uznane za towary rolne. W obecnym brzmieniu komentowany przepis obejmuje definicją produktów rolnych także towary, które zostały wytworzone z towarów określonych w załączniku nr 2 do ustawy.

Nie wszystkie towary wytworzone z towarów określonych w załączniku nr 2 do ustawy będą produktami rolnymi – będą nimi tylko te towary, które zostały wytworzone przez rolnika ryczałtowego. Jednocześnie przepis wymaga, aby towary rolne zostały wytworzone przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej. Towarami rolniczymi nie będą zatem produkty wytworzone z towarów rolniczych dostarczonych do rolnika z zewnątrz (nawet przez innego rolnika ryczałtowego).

Aczkolwiek przepis nie wprowadza takiego wymogu wprost, to jednak należy uznać, że towary rolnicze powinny być wytwarzane na miejscu, tj. w gospodarstwie rolnym, leśnym czy rybackim. Wynika to stąd, że towary przetwarzane powinny pochodzić z własnej działalności rolniczej, przepis zaś następnie wskazuje, że powinny być one przetwarzane za pomocą środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Takie środki można zaś zastosować właśnie w gospodarstwie rolnym, leśnym czy rybackim.

Przepis jednocześnie wskazuje sposób przetwarzania towarów, aby zachowały one charakter towarów rolniczych. Przetworzenie to ma następować za pomocą środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Powyższe sformułowanie jest nieostre, zapewne jednak niełatwo byłoby stworzyć wystarczająco precyzyjną definicję. W praktyce mogą bowiem powstawać spory, czy dany towar został wytworzony za pomocą środków zwykle używanych, czy też są to środki nadzwyczajne.

Katalog produktów rolnych został określony w załączniku nr 2 do ustawy.

50. Ze zwolnienia podatkowego korzystają także rolnicy ryczałtowi, którzy świadczą usługi rolnicze. Podobnie jak w przypadku produktów rolnych, także i katalog usług rolniczych został określony w ustawie. Wyczerpujące wyliczenie usług uznawanych za usługi rolnicze zawarte zostało w załączniku nr 2 do ustawy. Są to:
- 1) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych oraz usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0);
 - 2) usługi związane z leśnictwem, z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3) oraz doradztwa w zakresie zarządzania lasami;
 - 3) usługi wspomagające rybactwo, z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU ex 03.00.71.0);
 - 4) wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi.

Świadczeniem usług rolniczych nie jest oddanie w dzierżawę terenów łowieckich przez rolnika ryczałtowego (tak ETS w sprawie C-43/03, *Finanzamt Arnsberg v. Stadt Sundern*).

51. Podobnie jak w poprzedniej ustawie definicja rolnika ryczałtowego nie jest zbyt poprawnie skonstruowana. Zgodnie bowiem z jej treścią jest nim rolnik, który dokonuje dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tymczasem powoływany przepis traktujący o zwolnieniu podatkowym stanowi, że z podatku zwalnia się dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Definicja zawiera więc sformułowanie *idem per idem*.

Wydaje się więc, że podstawowe znaczenie ma tutaj fakt dokonywania dostawy produktów rolnych z własnej działalności rolniczej lub świadczenia usług rolniczych. Objęcie zwolnieniem podatkowym oraz systemem zryczałtowanego zwrotu podatku jest tylko konsekwencją statusu podatnika jako rolnika ryczałtowego, a nie jest elementem konstytuującym ten status.

Należy także wskazać, że rolnikami ryczałtowymi nie są ci rolnicy, którzy na podstawie obowiązujących przepisów obowiązani są do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przepisami tymi są przepisy ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047). Przewidują one obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla następujących podmiotów:

- 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- 2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro;
- 3) jednostek organizacyjnych działających na podstawie prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub

- przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;
- 4) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:
 - a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
 - b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych;
 - 5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2;
 - 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej;
 - 7) jednostek niewymienionych w pkt 1–6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Powyższe podmioty – nawet jeśli dokonują wyłącznie dostawy własnych produktów rolnych lub świadczą wyłącznie usługi rolnicze – nie będą nigdy uważane za rolników ryczałtowych.

Należy uznać, że decydujące znaczenie ma tutaj obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a nie faktyczne ich prowadzenie. Rolnik dobrowolnie prowadzący księgi – do czego zgodnie z przepisami o rachunkowości ma prawo – będzie mógł być zatem rolnikiem ryczałtowym (choć w większości przypadków zapewne bardziej korzystne może być dla niego opodatkowanie na zasadach ogólnych, tzn. niekorzystanie ze zwolnienia z VAT dla rolników ryczałtowych), natomiast rolnik, który – pomimo ciężącego na nim obowiązku – księgi nie prowadzi, nie będzie rolnikiem ryczałtowym.

Biorąc pod uwagę zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy zauważyć, że rolnikami ryczałtowymi mogą być wyłącznie osoby fizyczne oraz spółki osobowe.

Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie

52. Ustawa o podatku od towarów i usług definiuje gospodarstwo rolne poprzez odwołanie się do przepisów o podatku rolnym. W związku z tym na gruncie VAT gospodarstwo rolne to obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.
53. Z brzmienia komentowanego przepisu wywodzi się, że małżonek osoby prowadzącej gospodarstwo rolne nigdy nie może być podatnikiem w zakresie prowadzenia tego samego gospodarstwa rolnego. W wyroku z 10.08.2011 r. (I FSK 1211/10, LEX nr 1095745) NSA stwierdził: „Nie można przyjąć, iż w ramach już funkcjonującego gospodarstwa rolnego działałoby drugie gospodarstwo, a ponadto w ramach istniejącego gospodarstwa byłoby dwóch podatników o różnych statusach podatkowych: z jednej strony rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych i drugi rolnik ryczałtowy”. Pogląd ten jest podtrzymywany w orzecznictwie sądowym – zob. orzeczenia NSA: z 13.05.2015 r. (I FSK 210/14, LEX nr 1678788) oraz z 27.10.2015 r. (I FSK 546/14, LEX nr 2002536).

Można zatem przyjąć, że w przypadku, w którym oboje małżonkowie prowadzili jedno gospodarstwo rolne, zaś „w imieniu” tego gospodarstwa występuje mąż, który był rolnikiem ryczałtowym, to w odniesieniu do świadczenia usług rolniczych z tego samego gospodarstwa rolnego żona nie może być w ogóle odrębnym podatnikiem VAT. Może być ona natomiast odrębnym podatnikiem VAT prowadzącym działalność inną niż rolnicza.

Jeśli jednak drugi małżonek posiada grunty rolne w majątku odrębnym i w związku z tym ma (także formalnie zgłoszone) odrębne gospodarstwo rolne, to może on być odrębnym podatnikiem VAT. Żona jest więc (powinna być) traktowana jako odrębny podmiot na gruncie VAT. W związku z tym może zarejestrować się dla celów VAT, ale może także wybrać zwolnienie dla rolników ryczałtowych.

54. Także w przypadku definicji gospodarstwa leśnego ustawa odsyła do innych przepisów. Zgodnie bowiem z przepisem art. 2 pkt 17 ustawy gospodarstwo leśne to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym.

Inaczej niż w odniesieniu do gospodarstwa rolnego, w przypadku podatnika podatku leśnego trudno mówić o gospodarstwie leśnym jako o agregacie określonych składników materialnych i niematerialnych funkcjonalnie powiązanych ze sobą. Bardziej poprawne byłoby mówienie o prowadzeniu gospodarki leśnej.

Niemniej na gruncie ustawy VAT przez gospodarstwo leśne należy rozumieć gospodarstwo leśne prowadzone przez osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami lasów,
- 2) posiadaczami samoistnymi lasów,
- 3) użytkownikami wieczystymi lasów,
- 4) posiadaczami lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego od lasów pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, nieobjętych obowiązkiem podatkowym na podstawie pkt 4, ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych i Lasów Państwowych.

Jeżeli las znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego ciąży na posiadaczu samoistnym.

Należy także zauważyć, że obowiązek podatkowy ciąży na podmiotach władających lasami, z wyjątkiem lasów, które są zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. W rozumieniu ustawy za działalność leśną uważa się działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

Jeśli więc las będzie zajęty na działalność leśną, to podmiot władający lasem i będący podatnikiem podatku leśnego będzie osobą prowadzącą gospodarstwo leśne w rozumieniu ustawy VAT.

55. W odróżnieniu od gospodarstwa rolnego i leśnego, gospodarstwo rybackie zostało zdefiniowane w ustawie VAT bez odwołania do przepisów innych ustaw. Zgodnie z ustawą jest to działalność w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie.

W celu ustalenia zakresu chowu i hodowli uznawanych za prowadzenie gospodarstwa rybackiego należy się odwołać w szczególności do przepisów ustawy z 18.04.1985 r. o rybactwie śródlądowym (Dz.U. z 2015 r. poz. 652) oraz rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 12.11.2001 r. w sprawie połowu ryb oraz warunków chowu, hodowli i połowu innych organizmów żyjących w wodzie (Dz.U. poz. 1559 ze zm.).

W przypadku innych organizmów żyjących w wodzie prowadzeniem gospodarstwa rybackiego będzie w szczególności chów i hodowla raków szlachetnych oraz raków błotnych.

Sprzedaż

56. Ustawa VAT wprowadza termin „sprzedaż”. W porównaniu z poprzednią obecną ustawą wprowadza termin „sprzedaż”, a nie „sprzedaż towarów”. Podobnie jak w poprzednim przypadku pojęcie to zostało wprowadzone do ustawy ze względów technicznych. Posługiwanie się jednym krótkim określeniem „sprzedaż” – zamiast wyliczania wszystkich czynności – w wielu przypadkach czyni tekst ustawy bardziej przejrzystym.

Wobec jednoznacznej definicji zawartej w powyższym przepisie nie ma zastosowania definicja sprzedaży zawarta w kodeksie cywilnym. Omawiane unormowanie bez wątplenia zawiera znacznie szerszy zakres pojęciowy (podobnie NSA w wyroku z 19.03.2010 r., I FSK 174/09, LEX nr 593695).

Należy także wskazać, że z uwagi na wprowadzenie do nowej ustawy terminu „dostawa towarów” (zamiast wcześniejszego „sprzedaż”) nie powstają już problemy interpretacyjne związane z mieszaniami terminów „sprzedaż” oraz „sprzedaż towarów”. W praktyce, zwłaszcza w pierwszych latach obowiązywania VAT, problem ten występował.

Zgodnie z przepisami ustawy przez pojęcie sprzedaży należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Powstaje pytanie, dlaczego zakresem pojęcia sprzedaży nie objęto innych czynności opodatkowanych, tj. wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu towarów. Jest to związane z faktem, że czynności te nie są wykonywane przez podatnika, nie są jego sprzedażą. W przypadku tych czynności podatnik występuje w istocie jako osoba rozliczająca podatek. Faktycznie dostarczający towary nie rozlicza podatku na terytorium kraju dostawy, lecz dokonuje tego nabywca, rozpoznając u siebie wewnątrzwspólnotowe nabycie. Stąd też czynności wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz importu towarów nie zostały objęte pojęciem sprzedaży.

Sprzedaż wysyłkowa

57. Ustawa VAT – zgodnie z regulacjami unijnymi – wprowadza specjalne schematy opodatkowania transakcji zachodzących pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich UE.

W przypadku gdy transakcje dokonywane są pomiędzy podatnikami podatku od towarów i usług oraz podatnikami podatku od wartości dodanych (podatnicy VAT z innych państw członkowskich UE) albo podmiotami niebędącymi podatnikami VAT, które zdecydowały się na rozliczenie transakcji wewnątrzspółnotowych, mamy do czynienia odpowiednio z wewnątrzspółnotowym nabyciem oraz wewnątrzspółnotową dostawą towarów. Natomiast jeśli transakcje dokonywane są pomiędzy polskim podatnikiem VAT albo podatnikiem VAT z innego państwa członkowskiego a podmiotami odpowiednio z innych państw członkowskich UE albo z Polski, które nie rozliczają transakcji wewnątrzspółnotowych, mamy do czynienia właśnie ze sprzedażą wysyłkową.

Wyróżnia się dwa rodzaje sprzedaży wysyłkowej. W przypadku polskich podatników VAT sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju jest odpowiednikiem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (tyle że dokonywanej na rzecz podatnika, u którego nie ma wewnątrzspółnotowego nabycia). Natomiast sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju jest – dla polskich podmiotów – odpowiednikiem wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W odróżnieniu od tej ostatniej jednak – polscy nabywcy nie będą rozliczać podatku od dostawy dokonanej przez podmiot z innego państwa członkowskiego.

58. Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju zachodzi wówczas, gdy polski podatnik podatku od towarów i usług dokonuje dostawy towarów, które są przez niego lub na jego rachunek wysyłane (transportowane) z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego – będącego miejscem przeznaczenia – zaś dostawa dokonywana jest na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej (czyli podatnika VAT obowiązującego w danym państwie członkowskim), który jednak nie rozlicza wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, lub innego podmiotu, który nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej.

Przykładowo sprzedaż wysyłkowa będzie miała miejsce, jeżeli polski podatnik VAT dokona sprzedaży towaru oraz jego wysyłki z Polski do Hiszpanii na rzecz konsumenta hiszpańskiego.

Sprzedaż wysyłkowa jest szczególnym przypadkiem dostawy towarów. W odniesieniu do niej obowiązują szczególne regulacje dotyczące miejsca świadczenia (miejsca powstania obowiązku podatkowego). Określenie, że sprzedaż wysyłkowa ma miejsce „z kraju”, oznacza, iż towary wysyłane są z terytorium Polski (tj. z kraju). Sprzedaż wysyłkowa z kraju ma miejsce tylko wówczas, gdy towary są wysyłane lub transportowane na terytorium innego państwa członkowskiego UE, a wysyłka lub transport kończą się w tym państwie (jest to państwo przeznaczenia). Przykładowo wysyłka towarów do Rosji nie będzie sprzedażą wysyłkową, lecz eksportem towarów. Sprzedaż wysyłkowa ma miejsce tylko wówczas, gdy podmiotem wysyłającym (transportującym) towary z terytorium kraju jest podatnik podatku od towarów i usług. Sprzedaż i wysyłka dokonywane przez podmiot inny niż polski podatnik VAT nie są sprzedażą wysyłkową z kraju (tj. z Polski).

59. Drugim rodzajem sprzedaży wysyłkowej jest sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju. W tym przypadku określenie „na terytorium kraju” oznacza, że towary są wysyłane (transportowane) do Polski, na jej terytorium. Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju również jest szczególnym przypadkiem dostawy towarów, tyle że dokonywanej przez podmiot inny niż polski podatnik od towarów i usług.

Sprzedaż wysyłkowa na terytorium kraju ma miejsce wówczas, gdy podatnik podatku od wartości dodanej (podatnik VAT z innego państwa członkowskiego) dokonuje dostawy

towarów, które są transportowane lub wysyłane z terytorium innego państwa członkowskiego do Polski, będącej miejscem przeznaczenia towaru, zaś dostawa dokonywana jest na rzecz:

- 1) polskiego podatnika VAT lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem VAT, które jednak nie rozliczają takich transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia;
- 2) innego podmiotu niebędącego polskim podatnikiem VAT, który nie ma obowiązku rozliczania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

Przykładowo sprzedają wysyłkową na terytorium kraju będą sprzedaż i wysyłka towarów do Polski do polskiego konsumenta przez podmiot będący podatnikiem niemieckiego VAT. Także sprzedaż i wysyłka towarów przez niemieckiego podatnika VAT do polskiego podatnika VAT, który nie rozlicza wewnątrzspółnotowego nabycia, jest sprzedażą wysyłkową na terytorium kraju. Także i w tym przypadku dostawa musi być dokonana przez podmiot będący podatnikiem VAT w którymś z państw członkowskich, innych niż Polska.

60. Podstawowym celem regulacji dotyczących sprzedaży wysyłkowej jest określenie miejsca opodatkowania tej specyficznej dostawy towarów. Co do zasady bowiem dostawa towarów – dokonywana w ramach sprzedaży wysyłkowej czy to z kraju, czy to na terytorium kraju – będzie opodatkowana w kraju przeznaczenia towarów. Osiągnięcie takiego skutku zapewniają przepisy traktujące o miejscu świadczenia. Regulacje polskiej ustawy VAT oraz aktów prawnych regulujących opodatkowanie VAT w innych państwach członkowskich (opartych na postanowieniach dyrektywy VAT z 2006 r.) zapewniają, że dla tej samej dostawy dokonanej jako sprzedaż wysyłkowa – w jednym państwie będzie to „sprzedaż z kraju”, w drugim zaś – „na terytorium kraju” – będzie tylko jedno miejsce świadczenia. Przepisy o miejscu świadczenia w przypadku sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju są bowiem odbiciem przepisów traktujących o miejscu świadczenia dla sprzedaży wysyłkowej z kraju.

Należy jeszcze wspomnieć, że opodatkowanie sprzedaży wysyłkowej w kraju dostawy jest uzależnione od wielkości sprzedaży. Jeśli wielkość sprzedaży w obecnym lub poprzednim roku podatkowym nie przekroczy określonej wielkości, opodatkowanie nastąpi w państwie wysyłki. Nawet jednak wówczas podatnik może wybrać miejsce opodatkowania przez złożenie stosownego oświadczenia o wyborze miejsca opodatkowania (w państwie przeznaczenia). Zob. komentarz do art. 23 oraz 24.

Mały podatnik

61. Podobnie jak w przypadku poprzednio obowiązującej regulacji ustawodawca wprowadził do ustawy termin „mały podatnik”. Uczyniono to z tych samych względów co poprzednio. Ustawa przewiduje bowiem specjalne zasady opodatkowania dla małych podatników. Dotyczą one przede wszystkim możliwości rozliczania VAT metodą kasową (co oznacza, że obowiązek podatkowy powstaje co do zasady po otrzymaniu płatności za wykonane czynności), w przeciwieństwie do obowiązującej zasadniczo pozostałych podatników zasady memoriałowej. Nadto dla małych podatników, którzy wybrali metodę kasową, okresem rozliczeniowym jest kwartał, a nie miesiąc.

Należy odróżniać małych podatników od drobnych przedsiębiorców. To ostatnie pojęcie jest bowiem używane przez ustawę na oznaczenie tych podatników, którzy w związku z wielkością obrotów wybrali zwolnienie podmiotowe z podatku.

Zgodnie z przepisami ustawy podatnik prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu, ma status małego podatnika, jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej kwocie 45 000 euro. Natomiast pozostali podatnicy (także prowadzących przedsiębiorstwo komisowe) mają status małych podatników, jeżeli wartość ich sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej kwocie 1 200 000 euro.

Z dniem 1.01.2009 r. miało miejsce podniesienie limitów sprzedaży o 50% (z dotychczasowych 30 000 euro do 45 000 euro oraz z dotychczasowych 800 000 do 1 200 000 euro).

Sprzedażą – zgodnie z art. 2 pkt 22 ustawy – są odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Do wartości sprzedaży nie należy zatem wliczać wartości importu towarów, importu usług oraz wartości wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Jest to rozwiązanie uzasadnione, gdyż podatnik nie dokonuje tych czynności, tylko rozlicza należny od nich podatek. Ich wartość nie mówi zatem bezpośrednio o wielkości przedsiębiorstwa podatnika.

Sprzedaż obejmować będzie także sprzedaż zwolnioną z VAT. Nie będzie natomiast tutaj ujmowana wielkość sprzedaży niepodlegającej w ogóle VAT. Na wartość limitu nie będzie wpływać także „obrot” z tytułu czynności, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza krajem (zob. także pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Płocku z 29.08.2005 r., 1419/UPO-443-83b/05/RK, LEX nr 12022).

62. Zgodnie z przepisem art. 2 pkt 25 ustawy przeliczenia kwot wyrażonych w euro należy dokonywać według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Dnia 1.10.2016 r. średni kurs euro wynosił 4,2976 zł.

Powyższe oznacza, że na 2017 r. równowartość 45 000 euro wynosi 193 000 zł, zaś równowartość 1 200 000 euro wynosi 5 157 000 zł.

Wartość rynkowa

63. Dnia 1.01.2008 r. do ustawy wprowadzono pojęcie wartości rynkowej. Ma ono znaczenie przede wszystkim w kontekście ustalania podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.
64. Przez wartość rynkową należy rozumieć całkowitą kwotę, jaką – w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług – nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywane są dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby w warunkach uczciwej konkurencji zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju. W przypadku gdy nie można ustalić porównywalnej dostawy towarów lub świadczenia usług, przez wartość rynkową rozumie się:

- 1) w odniesieniu do towarów – kwotę nie mniejszą niż cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a w przypadku braku ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy;
- 2) w odniesieniu do usług – kwotę nie mniejszą niż całkowity koszt poniesiony przez podatnika na wykonanie tych usług.

Wartość rynkowa jest zatem definiowana zgodnie z jej ekonomicznym znaczeniem. Pewnym niedostatkim tej definicji może być to, że ustawa nakazuje porównywać ceny w odniesieniu do terytorium całego kraju, gdy tymczasem wydaje się, że bardziej zasadne byłoby odniesienie się do mniejszego obszaru – w poszczególnych regionach ceny rynkowe nie są przecież takie same.

65. Ustawa przewiduje, że w przypadku gdy nie można ustalić „ekonomicznej” wartości rynkowej, za taką wartość uznaje się kwotę nabycia (koszt wytworzenia) towarów bądź koszt świadczenia usług. Trzeba uznać, że taka możliwość dotyczy sytuacji, gdy niemożność ta ma charakter subiektywny, tzn. w przypadku gdy ustalenie ceny porównywalnej byłoby połączone z nadmiernymi trudnościami i nieproporcjonalnymi kosztami.

Magazyny konsygnacyjne

66. Od 1.12.2008 r. polski ustawodawca postanowił wprowadzić do ustawy postulowaną od dawna zmianę dotyczącą umożliwienia funkcjonowania w Polsce składów konsygnacyjnych. Przepisy art. 2 pkt 27c i 27d ustawy zawierają definicje odnoszące się do magazynów konsygnacyjnych.
67. W teorii określa się skład konsygnacyjny jako mieszaną konstrukcję prawną obejmującą elementy umowy komisju oraz umowy składu. Strony zawierają umowę o skład konsygnacyjny, gdy chodzi o składowanie towarów, lub o sprzedaż konsygnacyjną, gdy składowanie wiąże się ze sprzedażą. Umowy takie zawierane są między producentem bądź sprzedawcą (konsygnatorem) a osobą, która przyjmuje na siebie obowiązek składowania towaru bądź składowania i sprzedaży albo wykonania dyspozycji konsygnatora, zwaną konsygnatariuszem. Zasady organizacji i funkcjonowania oraz finansowania działalności składu i rozliczania związanych z tym kosztów reguluje umowa zawarta między partnerami.

Towary do składu konsygnacyjnego wywożone są z zamiarem przyszłej sprzedaży, ale bez przypisania do konkretnego kontrahenta. Obok składów konsygnacyjnych wyróżnia się jeszcze tzw. magazyny *call-off-stock*. Taki magazyn służy do obsługi odbiorcy znanego w momencie dostawy, zazwyczaj tylko jednego podmiotu. Właśnie ten ostatni model przyjmuje polska ustawa.

68. Do 30.11.2008 r. ustawie nie była znana konstrukcja magazynu konsygnacyjnego. W związku z tym w przypadku tego rodzaju transakcji należało posługiwać się konstrukcjami ogólnymi.

Unijny dostawca, który dokonywał przemieszczenia swoich towarów do magazynu, powinien rozpoznawać wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów i w związku z tym rozliczyć podatek od przemieszczenia towarów (tak jak od wewnątrzspółnotowego nabycia). Następnie sprzedaż prowadzona ze składu konsygnacyjnego na rzecz polskich odbiorców była traktowana jako dostawa krajowa. Tutaj także podatnikiem był dostawca unijny (względem którego uznawano, że ma on w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności). To on powinien rozliczać podatek – zarówno od wewnątrzspółnotowego nabycia, jak i od krajowych dostaw.

W praktyce zdarzało się, że niektóre organy podatkowe dopuszczały uproszczenie rozliczeń podatkowych w związku z wykonywaniem dostaw poprzez składy konsygnacyjne. Dopuszczały bowiem, aby całą sytuację traktować nie jako wewnątrzspółnotowe przemieszczenie towarów przez dostawcę i następnie dostawę krajową przez niego wykonaną, lecz wyłącznie jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów dokonywane bezpośrednio przez krajowego nabywcę towarów odbieranych (pobieranych) ze składu konsygnacyjnego. W piśmiennictwie zauważano, że polskie organy podatkowe, dostrzegając istniejącą ułomność polskich regulacji w porównaniu z przepisami obowiązującymi w krajach Unii Europejskiej, często interpretowały obowiązujące przepisy w taki sposób, aby nie zniechęcić zagranicznych dostawców ani polskich nabywców do korzystania z zalet struktury sprzedaży (zakupów) z wykorzystaniem magazynu położonego w Polsce (zob. E. Choina-Łucjan, W. Varga, *Zakupy przez magazyn położony w Polsce*, cz. 2, M. Pod. 2005, nr 8, s. 7).

69. Z dniem 1.12.2008 r. wprowadzono przepisy dotyczące magazynu konsygnacyjnego. Mają one na celu właśnie wyeliminowanie formalności, których dotychczas dopełniać musiał unijny dostawca dostarczający towary do Polski poprzez magazyn tu zlokalizowany. Wykorzystanie instytucji magazynu konsygnacyjnego ma „przerzucić” obowiązki związane z rozliczeniem podatku od takiej dostawy na polskiego nabywcę.
70. Z przepisów wynika, że magazyn konsygnacyjny jest wyodrębnionym miejscem przechowywania towarów u podatnika VAT UE. Nie wydaje się, aby konieczne było fizyczne wyodrębnienie tego miejsca. Należy uznać, że przepis odnosi się do wyodrębnienia funkcjonalnego. Wyodrębnienie to trzeba wiązać z wymogiem prowadzenia przez podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny ewidencji towarów wprowadzanych do tego magazynu, zawierającej m.in. datę ich wprowadzenia oraz datę pobrania z magazynu. Nie ma wymogu, aby w tym jednym wyodrębnionym miejscu przechowywane były towary będące wyłącznie przedmiotem dostaw wewnątrzspółnotowych.
71. W magazynie mają być przechowywane towary należące do podatnika podatku od wartości dodanej (dostawcy), które zostały wcześniej przemieszczone przez niego lub na jego rzecz z terytorium innego państwa członkowskiego do tego magazynu. Z magazynu podatnik, zarejestrowany jako podatnik VAT UE, który przechowuje te towary, pobiera je, przy czym przeniesienie prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel następuje w momencie ich pobrania. W tej sytuacji zatem mamy do czynienia z dokonywanymi „na raty” (z przerwą w magazynie) dostawą wewnątrzspółnotową dla dostawcy i nabyciem wewnątrzspółnotowym dla nabywcy (prowadzącego magazyn).

Z komentowanych przepisów wynika, że podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny to jednocześnie nabywca towarów przechowywanych w magazynie. W związku z tym zaimplementowana w polskich przepisach konstrukcja to raczej magazyn typu *call-of-stock* niż skład konsygnacyjny (prowadzony przez niezależny podmiot, do którego to składu towary dostarczają różni dostawcy zagraniczni, zaś ze składu towary pobierają różne podmioty).

Nie ma jednak wyraźnie sformułowanego w przepisach wymogu, aby w danym magazynie były przechowywane i aby były doń dostarczane towary tylko jednego dostawcy. Wymóg taki można by wywieść z przepisów art. 12a ustawy, dotyczących zawiadomienia o prowadzeniu magazynu konsygnacyjnego. Nie ma wszakże przeszkód, aby pod jednym adresem (w jednym wyodrębnionym miejscu) funkcjonowały dwa magazyny konsygnacyjne lub ich większa liczba,

a każdy z nich przeznaczony był do przechowywania towarów jednego dostawcy unijnego. Dla każdego z tych magazynów (fizycznie znajdujących się w jednym miejscu) będzie musiała być prowadzona odrębna ewidencja, zgodnie z zasadami określonymi w art. 109 ustawy.

72. Podmiot prowadzący magazyn konsygnacyjny, który jednocześnie zawsze jest nabywcą towarów wprowadzanych do magazynu i później z niego pobieranych, musi być zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Przepisy tego nie precyzują, jednakże trzeba uznać, że powinna być to rejestracja dla potrzeb nabyć wewnątrzspółnotowych. Nie wystarczy rejestracja tylko dla dostaw wewnątrzspółnotowych.
73. Magazyn konsygnacyjny w Polsce nie jest stałym miejscem prowadzenia działalności dla zagranicznego dostawcy. Magazyn konsygnacyjny stanowi bowiem infrastrukturę rzeczową nabywcy towarów (będącego jednocześnie podmiotem przechowującym towary). Także on zapewnia personel obsługujący magazyn. Nie ma więc żadnych przesłanek przyjęcia, że magazyn konsygnacyjny jest stałym miejscem prowadzenia działalności dla unijnego dostawcy wprowadzającego swoje towary do magazynu.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa

74. Od 1.12.2008 r. ustawa zawiera pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ma to związek z wyłączeniem z opodatkowania transakcji mających za przedmiot nie tylko przedsiębiorstwo (jego samobilansujący się oddział), lecz także zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Z definicji zawartej w art. 2 pkt 27e ustawy wynika, że zorganizowana część przedsiębiorstwa to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Najistotniejsze znaczenie w powyższej definicji ma jej końcowy fragment. W celu ustalenia zatem, czy mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, należy zbadać, czy nabyty zespół składników majątkowych mógłby stanowić samodzielnie działające przedsiębiorstwo. Podkreśla się ten fakt również w orzecznictwie sądowym. Przykładowo w wyroku z 17.04.2014 r. (I FSK 779/13, LEX nr 1480723) NSA, odwołując się także do wyroku TSUE w sprawie C-444/10, stwierdził, że pojęcie zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy w odniesieniu do art. 19 dyrektywy 2006/112/WE rozumieć w sposób funkcjonalny, a więc analizując, czy dany zespół aktywów będący przedmiotem zbycia pozwala na prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej, której dotyczy.

W każdym razie zorganizowana część przedsiębiorstwa nie musi zawierać wszystkich elementów przedsiębiorstwa (określonych w art. 55¹ k.c.). Nawet w razie braku któregoś z tych elementów określone składniki majątkowe funkcjonalnie ze sobą powiązane mogą stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa (zob. także wyrok WSA w Warszawie z 28.04.2011 r., III SA/Wa 1767/10, M. Pod. 2011, nr 7, s. 40).

W orzecznictwie zauważa się, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż przeniesienie zobowiązań (długów, wierzytelności) jest tą okolicznością, która decyduje bądź współdecyduje o możliwości wyłączenia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług (wyrok NSA z 20.03.2012 r.,

I FSK 815/11, LEX nr 1126140). Nawet więc jeśli zobowiązania i należności nie zostaną przeniesione, nie oznacza to, że zbywana masa majątkowa nie może być uznana za zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Nawet wyłączenie z przedsiębiorstwa nieruchomości nie powoduje, że jego pozostałe składniki majątkowe przestają być zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa (zob. również wyrok NSA z 10.03.2011 r., I FSK 1062/10, LEX nr 784851).

Należy przyjąć, że nie można traktować jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ani tym bardziej jako przedsiębiorstwa) inwestycji w toku, tzn. takich składników majątkowych, które dopiero w przyszłości mają stać się działającym przedsiębiorstwem, zaś w momencie zawierania transakcji wymagają jeszcze ponoszenia przez nabywcę dalszych nakładów, po zakończeniu których dopiero staną się przedsiębiorstwem.

75. Trzeba zauważyć, że definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa zawarta w komentowanej ustawie odpowiada definicjom zawartym w przepisach dotyczących podatku dochodowego. W związku z tym posiłkowo można posłużyć się poglądami wypowiedzianymi w orzecznictwie i piśmiennictwie dotyczącymi tych przepisów.

W piśmie Ministra Finansów z 31.12.2001 r. (PB 3/147-76/GM-060-23/01, niepubl.) stwierdza się, że: „Przez pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy rozumieć wyodrębnioną organizacyjnie część przedsiębiorstwa, w skład którego wchodzi minimum środków materialnych i niematerialnych koniecznych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Stosownie natomiast do postanowień art. 55¹ k.c., jednym z istotnych składników przedsiębiorstwa jako zorganizowanego kompleksu majątkowego [...] są również księgi handlowe, czyli wszelkie dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe oznacza, że przez pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa można rozumieć wyłącznie tę część przedsiębiorstwa, która jest nie tylko wyodrębniona organizacyjnie, ale również posiada samodzielność finansową”. Wydaje się jednak, że zamiast mówienia o samodzielności finansowej należałoby wymagać wyodrębnienia finansowego. To wyodrębnienie nie musi oznaczać samodzielności finansowej, ale może oznaczać sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa (podobnie WSA w Krakowie w wyroku z 15.04.2010 r., I SA/Kr 29/10, LEX nr 585251).

76. W definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa uwypuklone zostały zarówno pierwiastek organizacyjny, jak i pierwiastek wyodrębnienia finansowego.

W praktyce pojawiać się mogą problemy z rozstrzygnięciem, czy określony fragment przedsiębiorstwa stanowi jego zorganizowaną część. Definicja ustawowa posługuje się bowiem stosunkowo nieostryimi pojęciami i nakazuje badać sytuację hipotetyczną (zdolność samodzielnego funkcjonowania).

Wydaje się, że nie można tu postawić tezy o charakterze generalnym, pozwalającej na wyróżnienie w każdym przypadku zorganizowanej części przedsiębiorstwa, lecz należy zalecić każdorazowe badanie okoliczności konkretnego przypadku. W szczególności charakter struktury organizacyjnej może pozwolić na ustalenie, czy dana część ma charakter zorganizowanej części. Celowe może być także przeprowadzenie swoistej symulacji – jeśli zarówno „oderwana” część

przedsiębiorstwa, jak i jego pozostałość mogą funkcjonować w obrocie samodzielnie, to należy uznać, że mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa.

77. Można wskazać trzy zasadnicze elementy, które muszą łącznie występować w zespole składników materialnych i niematerialnych, aby uznać go za zorganizowaną część przedsiębiorstwa:
- 1) wyodrębnienie organizacyjne i finansowe,
 - 2) przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych,
 - 3) możliwość funkcjonowania jako niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze.

W praktyce organy podatkowe zwykle przywiązują wagę do tego, czy przenoszony na nowego nabywcę zespół składników majątkowych funkcjonalnie powiązany ze sobą i przeznaczony do wykonywania zadań gospodarczych był u zbywcy wyodrębniony – zarówno organizacyjnie, jak i finansowo. Nie musi to być przy tym wyodrębnienie formalne; może ono wynikać z okoliczności i mieć charakter faktyczny (zob. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21.05.2010 r., IPPP1-443-183/10-4/MP). To pełne wyodrębnienie przenoszonych składników majątku pozwalające na prowadzenie działalności gospodarczej powinno nastąpić najpóźniej na dzień zbycia (zob. interpretacja Naczelnika Pomorskiego Urzędu Skarbowego z 4.05.2005 r., DP/P1/423-0022/05/AP). W interpretacji indywidualnej z 18.05.2010 r. (IPPP1/443-256/10-4/AW) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie jako istotny warunek uznania możliwości funkcjonowania zespołu składników majątkowych jako samodzielnego przedsiębiorstwa wskazał posiadanie przezeń własnej, odrębnej grupy klientów, wykwalifikowanej kadry wymaganej do prowadzenia samodzielnego przedsiębiorstwa oraz kadry zarządzającej.

Usługi telekomunikacyjne, nadawcze radiowo-telewizyjne

78. W słowniczku ustawowym od 1.01.2015 r. zawarta jest definicja „usług telekomunikacyjnych” oraz „usług nadawczych”. Ma to związek przede wszystkim z wprowadzeniem od 1.01.2015 r. systemu MOSS (tzn. *Mini One Stop Shop* – małego punktu kompleksowej obsługi), który dotyczy rozliczenia podatku należnego właśnie od usług telekomunikacyjnych, nadawczych radiowo-telewizyjnych oraz elektronicznych.

Postanowiono zatem zdefiniować pojęcie usług telekomunikacyjnych oraz usług nadawczych, a także zmieniono definicję usług elektronicznych.

79. Zgodnie z definicją usługi telekomunikacyjne to usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesja praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnościatowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia 282.

Istotą usług telekomunikacyjnych jest zatem przesyłanie, emitowanie i odbieranie sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji. Dotyczy to danych zarówno w formie analogowej, jak i cyfrowej.

Informacje muszą być przesyłane za pomocą określonych środków technicznych. Musi to następować przy wykorzystaniu albo kabli, fal radiowych, fal optycznych, albo innych systemów

elektroenergetycznych. Inny sposób przekazania danych na odległość nie będzie usługą telekomunikacyjną (np. przesłanie pocztą nośnika z nagranyymi danymi).

80. Do usług telekomunikacyjnych zalicza się także przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoswiatowych sieci informacyjnych. To świadczenie stanowi część usług telekomunikacyjnych, ale tylko jeśli towarzyszy świadczeniu właściwemu, tj. transmisji, emisji i odbiorowi sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych.

Samodzielne (odrębne) świadczenie polegające na przeniesieniu lub cesji praw do użytkowania środków, o których mowa, któremu to świadczeniu nie towarzyszy transmisja, emisja lub odbiór informacji, nie jest usługą telekomunikacyjną.

Podobnie zapewnienie dostępu do ogólnoswiatowych sieci informacyjnych, jeśli jest to samodzielne (odrębne) świadczenie, nie stanowi usługi telekomunikacyjnej.

81. Komentowany artykuł odsyła także do art. 6a rozporządzenia 282, nakazując rozumieć pojęcie usług telekomunikacyjnych z uwzględnieniem tego przepisu unijnego. W jego treści zawarte jest wyliczenie wskazujące na to, jakie świadczenia są w szczególności uważane za usługi telekomunikacyjne. Są to następujące świadczenia:
- 1) usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi;
 - 2) usługi telefoniczne świadczone przez Internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP);
 - 3) poczta głosowa, oczekiwanie na połączenie, przekazywanie połączenia, identyfikacja dzwoniącego, telekonferencja i inne usługi obsługi połączeń;
 - 4) usługi przywoływania;
 - 5) usługi „audiotekst”;
 - 6) faks, telegraf i teleks;
 - 7) dostęp do Internetu i stron World Wide Web;
 - 8) prywatne połączenia sieciowe oddające łącza telekomunikacyjne do wyłącznego użytku usługobiorcy.

Należy mieć na uwadze, że powyższe wyliczenie ma charakter przykładowy. Nie jest ono wyczerpujące. Zapewne w miarę postępu technologicznego będą się pojawiać coraz nowsze rodzaje usług, które będzie można zaliczyć do usług telekomunikacyjnych.

Powołany przepis zastrzega także, że usługi telekomunikacyjne nie obejmują następujących usług:

- 1) świadczonych drogą elektroniczną;
- 2) nadawczych radiowych i telewizyjnych.

82. Od 1.01.2015 r. ustawa zawiera też pojęcie usług nadawczych. Wprowadzenie tej definicji także ma związek z systemem MOSS; jest on przeznaczony do rozliczania podatku również od usług nadawczych.

Niekiedy (zwłaszcza w uzasadnieniu projektu ustawy) używa się terminu „usługi nadawcze radiowe i telewizyjne”. Jest to synonim, niemniej jednak określeniem ustawowym jest tylko zwrot „usługi nadawcze”.

83. Komentowany przepis w zakresie usług nadawczych odsyła do rozporządzenia 282. Zgodnie z jego przepisami usługi nadawcze obejmują usługi zawierające treści audio i audiowizualne, takie jak programy radiowe lub telewizyjne dostarczane za pośrednictwem sieci komunikacyjnych, powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych i objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną, przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem.

Wymienia się zatem pewne cechy usług nadawczych:

- 1) po pierwsze, mają być one dostarczane za pomocą sieci telekomunikacyjnych;
- 2) po drugie, mają być powszechnie udostępniane przez dostawcę usług medialnych (przy czym nie wyklucza to, jak się wydaje, wprowadzenia dodatkowej odpłatności oraz dodatkowych środków technicznych umożliwiających oglądanie programów);
- 3) po trzecie, są przeznaczone do jednoczesnego słuchania lub oglądania zgodnie z zaplanowanym programem.

W rozporządzeniu 282 wymienia się przykładowo, że usługami nadawczymi są:

- 1) programy radiowe lub telewizyjne transmitowane lub retransmitowane za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej;
- 2) programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), jeżeli są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowej lub telewizyjnej.

Powyzsze wyliczenie ma charakter jedynie przykładowy, a nie wyczerpujący.

Przepisy unijne zastrzegają jednocześnie, że pewne kategorie świadczeń nie stanowią usług nadawczych. Nie są zatem usługami nadawczymi:

- 1) usługi telekomunikacyjne;
- 2) usługi świadczone drogą elektroniczną;
- 3) podawanie informacji o wybranych programach na żądanie;
- 4) przenoszenie praw do nadawania lub transmisji;
- 5) dzierżawa sprzętu technicznego lub instalacji wykorzystywanych do odbioru nadawanych treści;
- 6) programy radiowe lub telewizyjne rozpowszechniane za pośrednictwem Internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pośrednictwem sieci radiowych lub telewizyjnych.

Streaming treści audio lub audio-video, w zależności od tego, czy treści te są nadawane tylko przez Internet (lub inną podobną sieć), czy również jednocześnie są transmitowane (retransmitowane), będą stanowić odpowiednio albo usługi nadawcze, albo usługi elektroniczne.

Usługi elektroniczne

84. Opodatkowanie usług elektronicznych jest stosunkowo świeżą, aczkolwiek bardzo istotną kwestią na gruncie przepisów VAT. W cyberprzestrzeni dostępnych jest coraz więcej usług.

Także część usług tradycyjnych przenosi się do świata wirtualnego, wykorzystując nowe kanały komunikacji. Opodatkowanie usług elektronicznych stwarza wiele problemów. Odpowiedzią na nie mają być specjalne regulacje prawne dotyczące świadczenia tych usług. Regulacje powyższe związane są przede wszystkim z opodatkowaniem usług elektronicznych świadczonych przez podmioty spoza Unii Europejskiej na rzecz konsumentów w UE. Podmioty te, które – jako nieobjęte wspólnym systemem VAT, zgodnie z regulacjami obowiązującymi w państwach ich rezydencji – częstokroć nie musiały doliczać podatku o charakterze VAT, były bardziej konkurencyjne od podmiotów z Unii Europejskiej świadczących te same usługi obciążone unijnym VAT.

Należy podkreślić, że od 1.07.2006 r. we wszystkich państwach Unii Europejskiej obowiązuje bezpośrednio unijne rozporządzenie wykonawcze VAT. Zawiera ono własną definicję usług elektronicznych, wskazuje również, jakie usługi nie są uznawane za usługi elektroniczne. Definicję taką zawiera również rozporządzenie 282, obowiązujące od 1.07.2011 r.

Do niego właśnie odsyła komentowany przepis w zakresie definicji usług świadczonych drogą elektroniczną. Z uwagi na zasadę bezpośredniego i *erga omnes* obowiązywania unijnego rozporządzenia zawieranie powyższej definicji w ustawie nie było konieczne. Niemniej jednak zabieg ten może pełnić swoistą funkcję informacyjną. Z dniem 1.01.2015 r. brzmienie komentowanego przepisu zmieniło się, jednakże zmiany te miały charakter wyłącznie formalno-redakcyjny (były związane z wcześniejszym przypisaniem w tekście ustawy skrótu dla nazwy rozporządzenia 282).

85. Zgodnie z art. 7 rozporządzenia wykonawczego do dyrektywy do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Powyższa definicja jest skomplikowana, a ponadto nieprecyzyjna i niespójna. Należy jednak zauważyć, że jej znaczenie praktyczne nie jest duże wobec faktu, że w kolejnych przepisach wyraźnie wskazano (wyliczono), jakie usługi mają charakter elektroniczny.

Zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego za elektroniczne uważane są następujące usługi (w szczególności jeśli świadczone są przez Internet lub sieć elektroniczną):

- 1) ogólnie produkty w formie cyfrowej łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami i nowszymi wersjami oprogramowania;
- 2) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takie jak witryna lub strona internetowa;
- 3) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane przez Internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;
- 4) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towaru lub usługi za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek on-line, na którym potencjalni kupcy przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;
- 5) pakiety usług internetowych oferujących dostęp do informacji, w których aspekty telekomunikacyjne są natury pomocniczej lub drugorzędnej (czyli pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do Internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony,

które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych itp.);

6) usługi wyszczególnione w załączniku I.

Załącznik I do rozporządzenia UE zawiera wyszczególnienie następujących rodzajów usług elektronicznych:

- 1) pkt 1 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) tworzenie i hosting witryn internetowych,
 - b) automatyczna konserwacja oprogramowania, zdalnie i on-line,
 - c) zdalne zarządzanie systemami,
 - d) hurtownie danych on-line, umożliwiające elektroniczne przechowywanie i wyszukiwanie konkretnych danych,
 - e) dostarczanie on-line przestrzeni na dysku na żądanie;
- 2) pkt 2 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu on-line i pobieranie oprogramowania (w szczególności programy w zakresie zamówień publicznych/księgowości, programy antywirusowe) oraz jego uaktualnień,
 - b) oprogramowanie blokujące pojawianie się banerów reklamowych,
 - c) sterowniki do pobierania, takie jak programy ustawiające interfejsy komputera i urządzeń peryferyjnych (np. drukarek),
 - d) automatyczna instalacja on-line filtrów na witrynach internetowych,
 - e) automatyczna instalacja on-line zabezpieczeń typu *firewalls*;
- 3) pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie motywów pulpitu,
 - b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie obrazów, fotografii i wygaszaczy ekranu,
 - c) zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych,
 - d) prenumerata gazet i czasopism on-line,
 - e) dzienniki logowania i statystyki odwiedzania stron internetowych,
 - f) wiadomości, informacje o sytuacji na drogach oraz prognozy pogody on-line,
 - g) informacje generowane automatycznie on-line przez oprogramowanie po wprowadzeniu przez klienta określonych danych, takich jak dane prawne lub finansowe (w szczególności stale uaktualniane kursy giełdowe),
 - h) dostarczanie przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych,
 - i) korzystanie z wyszukiwarek i katalogów internetowych;
- 4) pkt 4 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu do muzyki i pobieranie jej na komputery i telefony komórkowe,
 - b) uzyskiwanie dostępu do sygnałów dźwiękowych, urywków nagrań, dzwonek i innych dźwięków oraz pobieranie ich,
 - c) uzyskiwanie dostępu do filmów i pobieranie ich,
 - d) pobieranie gier na komputery i telefony komórkowe,
 - e) uzyskiwanie dostępu do automatycznych gier on-line, które wymagają użycia Internetu lub innych podobnych sieci elektronicznych, gdy gracze są od siebie oddaleni;
- 5) pkt 5 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia Internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdy Internet

- lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywane są jako proste narzędzia służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem,
- b) ćwiczenia wypełniane przez ucznia on-line i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

Rozporządzenie wykonawcze wskazuje ponadto na pewne rodzaje usług, które nie będą uznawane za usługi świadczone drogą elektroniczną. Z przepisów art. 7 ust. 3 rozporządzenia 282 wynika, że pojęcie usług świadczonych drogą elektroniczną nie obejmuje w szczególności:

- 1) usług nadawczych radiowych i telewizyjnych;
 - 2) usług telekomunikacyjnych;
 - 3) towarów, w których przypadku zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;
 - 4) płyt CD-ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych;
 - 5) materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;
 - 6) płyt CD i kaset magnetofonowych;
 - 7) kaset wideo i płyt DVD;
 - 8) gier na płytach CD-ROM;
 - 9) usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swoim klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;
 - 10) usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);
 - 11) usług fizycznych off-line naprawy sprzętu komputerowego;
 - 12) hurtowni danych off-line;
 - 13) usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;
 - 14) usług centrum wsparcia telefonicznego;
 - 15) usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;
 - 16) konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;
 - 17) usług telefonicznych z elementem wideo, znanych też pod nazwą usług wideofonicznych;
 - 18) dostępu do Internetu i stron World Wide Web;
 - 19) usług telefonicznych świadczonych przez Internet.
86. Należy podkreślić, że określone usługi są uznawane za usługi elektroniczne na potrzeby ustalenia dla nich miejsca świadczenia. Te same usługi mogą zaś pozostawać innymi rodzajami usług na potrzeby przepisów o stawkach podatkowych bądź zwolnieniach przedmiotowych.

Wyroby akcyzowe

87. Ustawa przewiduje specjalne zasady opodatkowania VAT wielu różnych transakcji, w przypadku gdy ich przedmiotem są wyroby akcyzowe. Dotyczy to w szczególności transakcji odbywających się pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich UE, tj. wewnątrz-wspólnotowego nabycia oraz dostawy towarów, a także obu rodzajów sprzedaży wysyłkowej.

Zgodnie z definicją ustawową wyroby akcyzowe to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu w systemie gazowym. Wyrobami akcyzowymi są zatem wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe

i susz tytoniowy. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym szczegółowo definiują poszczególne rodzaje wyrobów akcyzowych we wskazanych wyżej kategoriach.

Nie są wyrobami akcyzowymi samochody osobowe przed ich pierwszą rejestracją w kraju. Są to towary opodatkowane podatkiem akcyzowym, lecz nie stanowią one wyrobów akcyzowych ani w rozumieniu przepisów dotyczących podatku akcyzowego, ani w rozumieniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Należy uznać, że samochody osobowe po ich rejestracji nie są już „towarami podlegającymi opodatkowaniu akcyzą”, co ma znaczenie w kwestii prawa do zwolnienia podmiotowego (zob. komentarz do art. 113).

Za wyroby akcyzowe – na gruncie ustawy – nie będzie się jednak uznawać gazu dostarczanego w systemie gazowym. To wyłączenie jest związane przede wszystkim z faktem odrębnego ustalenia miejsc świadczenia dla dostawy tych postaci energii.

Systemy przesyłowe

88. Od 1.02.2005 r. do ustawy wprowadzono definicje systemu gazowego oraz systemu elektroenergetycznego.

Zdefiniowanie powyższych pojęć było konieczne z uwagi na wprowadzenie do ustawy przepisów regulujących miejsce świadczenia dla dostaw gazu i energii elektrycznej za pomocą systemów elektroenergetycznych, a także przepisów określających miejsce świadczenia dla usług związanych z dostawami gazu i energii elektrycznej w ramach systemów elektroenergetycznych.

Jak wynika z przepisów prawa energetycznego, przez system gazowy albo elektroenergetyczny należy rozumieć sieci gazowe albo sieci elektroenergetyczne oraz przyłączone do nich urządzenia i instalacje współpracujące z siecią.

Z dniem 1.01.2011 r. zmieniono definicję systemu gazowego oraz systemu elektroenergetycznego. Było to związane z faktem, że z brzmienia dotychczasowych przepisów dotyczących importu i miejsca opodatkowania dostaw gazu i energii elektrycznej wynikało, że procedura szczególna nie miała zastosowania do importu i dostaw gazu za pośrednictwem gazociągów, które nie stanowiły części systemu dystrybucji, a w szczególności nie miała zastosowania do gazociągów systemu przesyłowego, za których pośrednictwem dokonuje się jednak licznych transakcji transgranicznych. W związku z tym, że celem tych regulacji było stosowanie procedury szczególnej także do takich transakcji transgranicznych, doprecyzowano definicję systemu gazowego, tak aby nie było wątpliwości, że procedura szczególna dotycząca dostaw gazu ma zastosowanie do importu i dostaw gazu w jakimkolwiek systemie gazowym znajdującym się na terytorium Unii Europejskiej lub poprzez jakąkolwiek sieć połączoną z takim systemem.

Z uwagi na cel wprowadzenia powyższych definicji i przepisów, z którymi jest to związane, zasadne wydaje się w tym miejscu przytoczenie definicji operatora systemu przesyłowego oraz operatora systemu dystrybucyjnego. To właśnie te podmioty będą bowiem wykonywały dostawy gazu lub energii elektrycznej tudzież świadczyły usługi przesyłowe i dostępne do sieci.

Zgodnie z prawem energetycznym operatorem systemu przesyłowego gazowego albo elektroenergetycznego jest przedsiębiorstwo energetyczne mające koncesję na przesyłanie lub przesyłanie i dystrybucję paliw gazowych albo energii elektrycznej, odpowiedzialne za ruch sieciowy

sieci przesyłowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Operator systemu dystrybucyjnego gazowego albo elektroenergetycznego to przedsiębiorstwo energetyczne mające koncesję na przesyłanie i dystrybucję paliw gazowych albo energii elektrycznej, odpowiedzialne za ruch sieciowy sieci rozdzielczej na obszarze kraju określonym w koncesji.

Ordynacja podatkowa

89. Ustawa VAT definiuje także pojęcie ordynacji podatkowej. Definicja ta ma charakter techniczny, w wielu przypadkach konieczne jest bowiem jednoznaczne zidentyfikowanie powoływanego przepisem aktu prawnego. Oznaczałoby to konieczność powoływania pełnej nazwy ustawy wraz ze wszystkimi miejscami jej publikacji, co wpływałoby na przejrzystość i czytelność przepisów. Dlatego też ustawodawca wprowadza skrótowe oznaczenia powoływanych przez siebie innych ustaw, dokonując ich identyfikacji w definicjach legalnych ustawy. W ustawie VAT dotyczy to ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.).

PKWiU

90. Z dniem 1.01.2011 r. w ustawie pojawiła się definicja terminu „PKWiU ex”. Jest to również definicja o charakterze technicznym. Wyjaśnia ona, jak należy rozumieć powyższe określenie, gdy jest ono powoływane przy definiowaniu towarów bądź usług. W tym przypadku odwołanie obejmuje nie całe grupowanie statystyczne, lecz zakres wyrobów lub usług węższy niż określony w danym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

Czasopisma specjalistyczne

91. Od 1.01.2011 r. w komentowanej ustawie znajduje się definicja czasopism specjalistycznych. Nie jest to definicja nowa w systemie VAT. Dotychczas bowiem znajdowała się ona w przepisach wykonawczych. Definicja ta została w zasadzie bez zmian przeniesiona do ustawy.

Czasopisma specjalistyczne – ich dostawa, import, wewnątrzspółnotowe nabycie – do końca 2010 r. były opodatkowane stawką 0% VAT. Od 1.01.2011 r. są one opodatkowane stawką obniżoną 5% VAT.

Czasopisma specjalistyczne to tylko wydawnictwa drukowane. Prasa w innej formie niż drukowana nie jest objęta zakresem terminu „czasopisma specjalistyczne”. Są to wydawnictwa periodyczne, czyli ukazujące się ciągle w pewnych odstępach czasu. Te odstępy czasu zasadniczo powinny być regularne (aczkolwiek pewne odchylenia czasowe, np. podwójny numer wakacyjny miesięcznika, nie będą dyskwalifikować czasopisma jako specjalistycznego). Czasopismo specjalistyczne nie może jednak ukazywać się częściej niż raz w tygodniu. Musi to być zatem tygodnik bądź periodyk ukazujący się rzadziej.

Czasopisma specjalistyczne to takie wydawnictwa, które w chwili pojawienia się na rynku nie mają określonego momentu, w jakim przestaną się ukazywać.

92. Czasopisma specjalistyczne mają tematycznie odnosić się do działalności kulturalnej lub twórczej, edukacyjnej, naukowej lub popularnonaukowej, społecznej, zawodowej i metodycznej, regionalnej lub lokalnej, a także być przeznaczone dla osób niewidomych i niedowidzących.

Czasopisma o określonym zakresie tematycznym są jednak wyłączone z zakresu tego pojęcia. Nie będą one zatem uważane za czasopisma specjalistyczne. Są to albo czasopisma przede wszystkim informacyjne, albo służące głównie rozrywce bądź też o tematyce, której ustawodawca nie chce popierać (przez ustanowienie obniżonej stawki VAT).

93. Specjalistyczność czasopism przejawia się także w ich ograniczonym nakładzie. Aby czasopismo mogło być uznane za specjalistyczne, jego nakład nie może przewyższać 15 000 egzemplarzy (dla danego numeru, zeszytu).

Jednocześnie za czasopismo specjalistyczne nie może być uznane takie, na którego pojedynczym egzemplarzu nie jest uwidoczniiona wysokość nakładu.

Faktura i faktury elektroniczne

94. Od 1.01.2014 r. w przepisach zdefiniowane zostało pojęcie faktury. Dotychczas pojęcie to nie było zdefiniowane w ustawie. W przepisach wykonawczych określano elementy (treść) faktury, jednakże samo pojęcie pozostawało bez definicji w przepisach prawa (zarówno ustawowych, jak i wykonawczych).

Zmiany te są częścią większego pakietu zmian przepisów o fakturowaniu, jaki został wprowadzony powyższą nowelizacją.

Mają one przede wszystkim charakter formalno-redakcyjny. Dotychczasowe regulacje dotyczące fakturowania zostały przeniesione z przepisów wykonawczych do ustawy. Poświęcono im – specjalnie wyodrębnione w tym celu – art. 106a–106q. Można mieć mieszane odczucia co do tej zmiany. Z jednej strony przeniesienie unormowań dotyczących fakturowania do ustawy podnosi ich rangę, powoduje, że przepisy te są bardziej widoczne dla ogółu podatników (doświadczenia praktyczne dowodzą, że część podatników, zwłaszcza małych przedsiębiorców, nie ma specjalnego pojęcia o dotychczasowych regulacjach dotyczących fakturowania). Umieszczenie tych regulacji w ustawie z pewnością może wpłynąć na świadomość prawną podatników w tym zakresie. Z drugiej zaś strony umieszczenie tych przepisów w ustawie rodzi niebezpieczeństwo jej „przeładowania”. Sprawia to także, że procedura zmiany przepisów dotyczących faktur jest bardziej skomplikowana i czasochłonna. Niekiedy zaś może zaistnieć potrzeba szybkiego wprowadzenia zmian do tych przepisów. Dotychczas dokonanie nowelizacji komentowanych regulacji nie było specjalnie skomplikowane i czasochłonne (wystarczyły zmiany w rozporządzeniu). Obecnie zaś zmiana tych unormowań wymagać będzie przejścia przez całą procedurę ustawodawczą.

Po drugie, zmiany w zakresie regulacji dotyczących fakturowania mają również charakter merytoryczny. W porównaniu z dotychczas obowiązującymi postanowieniami (znajdującymi się w przepisach wykonawczych) wprowadzono kilka zmian: nowe są choćby regulacje odnoszące się do wymogów zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści wszystkich faktur; zmieniono przepisy dotyczące sposobu postępowania z fakturami korygującymi; inne są terminy wystawiania faktur, wprowadzono nowy dokument w postaci tzw. faktury uproszczonej.

95. Komentowana regulacja jest odwzorowaniem art. 218 dyrektywy VAT z 2006 r. Powołany przepis stanowi, że do celów niniejszej dyrektywy państwa członkowskie uznają za faktury do-

kumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej, które spełniają warunki określone w rozdziale 3 tytułu XI dyrektywy VAT z 2006 r.

96. Definicja zawarta w powołanym przepisie stanowi o tym, że fakturą jest dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej, spełniający wymogi określone w przepisach ustawy bądź w przepisach wykonawczych wydanych na ich podstawie.

Z powyższej definicji niewiele zatem wynika. Wskazuje ona jedynie, że fakturą jest określony dokument, mający formę papierową bądź elektroniczną.

Forma papierowa oznacza, że dokument sporządzony jest na papierze (względnie innym nośniku materialnym; wydaje się, że przez pojęcie dokumentu w formie papierowej należałoby rozumieć również fakturę sporządzoną na pergaminie).

Forma elektroniczna oznacza, że dokument ma postać zdematerializowaną, jest tylko utrwalonym zbiorem informacji (zapisanych lub zakodowanych w określony sposób).

97. Komentowane przepisy definiują także pojęcie faktury elektronicznej. Definicja ta wskazuje, że faktura elektroniczna to faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym.

98. Także i te regulacje wzorowane są na odnośnych przepisach dyrektywy VAT z 2006 r. Artykuł 217 dyrektywy VAT z 2006 r. wskazuje, że „faktura elektroniczna” oznacza fakturę zawierającą informacje wymagane w niniejszej dyrektywie, wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym.

99. Mogło by się wydawać, że powyższe dwie definicje są w pewnej mierze sprzeczne ze sobą. Z jednej bowiem strony stanowi się, że fakturą jest dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej spełniający wymogi określone w przepisach. Następnie zaś stanowi się, że faktura elektroniczna to faktura w formie elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym.

Fakturą jest zatem dokument w formie elektronicznej spełniający określone wymogi co do swojej treści, natomiast faktura elektroniczna ma spełniać jeszcze jakieś dodatkowe wymogi (ma być nie tylko w formie elektronicznej, ale ma być również wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym).

100. W uzasadnieniu wskazuje się, że faktura to każdy dokument (obojętnie, czy w postaci papierowej, czy elektronicznej), który spełnia określone wymogi – przede wszystkim co do jej treści. Może ona być wystawiona w formie papierowej (i istnieć w formie oryginału papierowego), może być wystawiona tylko w formacie elektronicznym. Po wystawieniu w formacie papierowym może ona zostać przeniesiona w formę elektroniczną poprzez jej zeskanowanie, uczynienie z niej faksu elektronicznego. Może być następnie w takim formacie przesłana. Nie jest ona wówczas wszakże fakturą elektroniczną.

Faktura elektroniczna jest to bowiem dokument zasadniczo niemający (w ogóle) postaci papierowej. Jest to dokument od początku do końca mający tylko postać elektroniczną. Jest on wystawiany (tylko w formacie elektronicznym) i przesyłany (ewentualnie udostępniany) odbiorcy tylko drogą elektroniczną i w formie elektronicznej.

- 101.** Definicja faktury wprowadzona w komentowanym artykule ma znaczenie nie tylko dla podatku od towarów i usług. Ma ona również znaczenie dla innych podatków, np. podatku dochodowego, które wskazują faktury jako dokumenty potwierdzające poniesienie kosztów czy też wydatków uprawniających do ulg podatkowych.

Wydaje się w związku z tym, że powinno to zakończyć spór o to, czy podatnicy mogą dokumentować swoje prawo do ulg podatkowych za pomocą faktur w postaci elektronicznej. Na gruncie obecnego stanu prawnego faktury mające postać elektroniczną są bowiem fakturami.

Tereny budowlane

- 102.** Od 1.04.2013 r. ustawa zawiera definicję pojęcia terenów budowlanych. Jednocześnie zmodyfikowano brzmienie art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy, który obecnie wprowadza zwolnienie podatkowe dla dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

Można zatem stwierdzić, że pojęcie to zastąpiło dotychczas używane określenie „tereny budowlane i tereny przeznaczone pod zabudowę”.

W dotychczasowej praktyce sprecyzowanie znaczenia pojęcia terenów przeznaczonych pod zabudowę sprawiało wiele trudności. W orzecznictwie i w piśmiennictwie dominowało stanowisko, że celem ustalenia, czy dany grunt jest terenem przeznaczonym pod zabudowę, należy odwołać się do statusu gruntu określonego na podstawie przepisów ustawy z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2016 r. poz. 778 ze zm.).

Podkreślano jednocześnie, że przeznaczenie gruntu powinno znajdować odzwierciedlenie w obiektywnych okolicznościach (planach miejscowych, decyzjach o warunkach zabudowy itd.), nie może być zaś ustalane na podstawie subiektywnego przekonania stron transakcji. Rozstrzyga bowiem obiektywne przeznaczenie gruntu wynikające z ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a nie deklarowany – względem przyszłego wykorzystania gruntu – zamiar stron transakcji.

- 103.** Terenem budowlanym jest m.in. taki teren, który jest przeznaczony pod zabudowę na podstawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Nie powinno ulegać wątpliwości, że ma to być plan obowiązujący, a nie taki, który wygaś.

Kwalifikacja terenu – jako przeznaczonego pod zabudowę – powinna wynikać z części projektowej planu, określającej podstawowe przeznaczenie terenu.

- 104.** W sytuacji, w której dany teren nie jest objęty planem miejscowym (bądź nigdy dla danego terenu planu nie było, bądź też stary plan wygaś), przeznaczenie terenu może wynikać z innych aktów. W szczególności grunt (teren) będzie przeznaczony pod zabudowę, jeśli została dla niego wydana decyzja o warunkach zabudowy.

Jak wynika z art. 59 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, zmiana zagospodarowania terenu w przypadku braku planu miejscowego, polegająca na budowie obiektu budowlanego lub wykonaniu innych robót budowlanych, a także zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części, z zastrzeżeniem art. 50 ust. 1 i art. 86 tej ustawy, wymaga ustalenia w drodze decyzji warunków zabudowy.

Należy przy tym podkreślić, że jeśli dla danego gruntu została wydana decyzja o warunkach zabudowy, staje się on gruntem przeznaczonym pod budowę, nawet jeśli adresatem tej decyzji nie był jego ówczesny właściciel, będący podatnikiem sprzedającym dany grunt.

105. Przepis art. 50 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym stanowi, że inwestycja celu publicznego jest lokalizowana na podstawie planu miejscowego, a w przypadku jego braku – w drodze decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego. Zgodnie z art. 54 pkt 2 tej ustawy, decyzja o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego określa m.in. warunki i szczegółowe zasady zagospodarowania terenu oraz jego zabudowy wynikające z przepisów odrębnych.

Z niewiadomych przyczyn komentowany przepis nie odnosi się do przeznaczenia terenu pod zabudowę na podstawie decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego. Jest to oczywiste przeoczenie ustawodawcy. Wprawdzie w uzasadnieniu projektu ustawy wskazuje się, że decyzja o lokalizacji celu publicznego jest „decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu”, jednakże wniosek taki nie znajduje uzasadnienia w treści komentowanego przepisu. Formalnie rzecz biorąc bowiem, teren (grunt) objęty (tylko) decyzją o ustaleniu lokalizacji celu publicznego nie jest gruntem przeznaczonym pod zabudowę, a więc nie jest terenem budowlanym w rozumieniu komentowanej definicji.

106. Wątpliwa może pozostawać kwalifikacja przypadków, w których dany teren jest objęty planem miejscowym dopuszczającym zabudowę, lecz jest to tak mała bądź tak specyficzna część gruntu, że praktycznie i prawnie (w zgodzie z innymi przepisami dotyczącymi również usytuowania obiektów budowlanych) nie jest na nim możliwa budowa. Wydaje się, że wówczas ściśle trzymanie się literalnej wykładni opartej na brzmieniu powyższej definicji prowadzi *ad absurdum* (za teren budowlany zostanie uznany grunt, na którym nie da się ze względów formalnych budować), w związku z czym taki wynik wykładni należy odrzucić i uznać, że tego rodzaju teren nie ma jednak charakteru „terenu budowlanego”.

107. Teren, dla którego nie ma obowiązującego planu miejscowego ani dla którego nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy, nie jest terenem budowlanym, nawet jeśli jest objęty studium planu, z którego wynika, że w przyszłości dany teren będzie przeznaczony pod zabudowę.

Dotychczas w orzecznictwie i praktyce sporne było, czy taki teren jest przeznaczony pod zabudowę, czy też nie. Wypowiadane były na ten temat różne poglądy, przy czym wśród organów podatkowych dominowało stanowisko, że dostawa działek budowlanych, które są w studium uwarunkowań i zagospodarowania przestrzennego gminy przedstawione jako działki budowlane, nie może korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy VAT. Podlegają one opodatkowaniu podstawową stawką tego podatku. Taki pogląd reprezentowały niekiedy także sądy administracyjne (zob. np. wyrok WSA w Warszawie z 6.05.2008 r., III SA/Wa 296/08, LEX nr 471147).

Pogląd ten wywoływał liczne wątpliwości w praktyce przede wszystkim w związku z tym, że studium samo w sobie nie ma charakteru aktu prawa miejscowego. Wydaje się, że w praktyce wątpliwości rozwiązał – wydany w składzie siedmiu sędziów – wyrok NSA z 17.01.2011 r. (I FPS 8/10, ONSA WSA 2011, nr 3, poz. 51). W orzeczeniu tym Sąd stwierdził, że „w świetle art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, przy zastosowaniu art. 21 ust. 1 ustawy z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, w sytuacji braku pla-

nu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, dla klasyfikacji terenu niezabudowanego wiążące są zapisy ewidencji gruntów i budynków, a nie studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego gminy”.

W obecnym stanie prawnym teren, dla którego opracowano (tylko) studium planu, nie jest terenem budowlanym w rozumieniu ustawy.

108. Powyższa definicja wydaje się mieć jedną niedoskonałość. Otóż wynika z niej, że tereny przeznaczone pod zabudowę to tylko tereny, dla których ustalono określone przeznaczenie w planie miejscowym bądź dla których wydano decyzję o warunkach zabudowy.

Natomiast powyższa definicja nie odnosi się w ogóle do kwalifikacji terenów, dla których nie ma powyższych aktów, zaś teren jest objęty tylko ewidencją gruntów i budynków. Z definicji wynika, że wówczas – niezależnie od tego, w jaki sposób teren jest sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków – grunt nie będzie terenem przeznaczonym pod zabudowę. Nawet zatem jeśli teren będzie w ewidencji ujęty przykładowo jako tereny zabudowane i zurbanizowane, to nie będzie on terenem przeznaczonym pod zabudowę. Nie wydaje się to rozwiązaniem zasadnym.

109. Wcześniej problematyczne było, na jakiej podstawie ustalać przeznaczenie gruntu, gdy dla danego terenu nie ma ani planu miejscowego ani decyzji o warunkach zabudowy.

Dotychczas w tego rodzaju przypadkach sądy administracyjne, a także piśmiennictwo zalecały korzystać z ewidencji gruntów i budynków.

Na gruncie aktualnie obowiązującej definicji takie podejście jest nieaktualne.

Pojazdy samochodowe

110. Od 1.04.2014 r. słowniczek ustawowy zawiera definicję pojazdu samochodowego. Pojęcie to jest używane w przepisach dotyczących szczególnych reguł odliczania podatku od tych pojazdów. Ograniczenia w odliczaniu podatku dotyczą bowiem określonych typów pojazdów samochodowych.

Na gruncie przepisów dotychczas obowiązujących, które również zawierały ograniczenia odnoszące się do pojazdów samochodowych, wątpliwości wywoływało to, czy pojęcie pojazdów samochodowych rozumieć potocznie (utożsamiając je tylko z samochodami), czy też zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym. Miało to znaczenie, gdyż w zależności od wyboru jednego bądź drugiego rozwiązania motocykle mogły być uważane za pojazdy samochodowe (objęte ograniczeniami w prawie do odliczenia) lub też nie.

111. Zgodnie z komentowaną definicją przez pojęcie samochodów osobowych rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t.

W myśl przepisów ustawy z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2012 r. poz. 1137 ze zm.) pojazd samochodowy to pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h; określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego. Z kolei pojazd silnikowy to pojazd wyposażony w silnik, z wyjątkiem motoroweru i pojazdu szynowego.

Ciągnik rolniczy – który nie jest pojazdem samochodowym – to pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwiła rozwijanie prędkości nie mniejszej niż 6 km/h, skonstruowany do użytkowania łącznie ze sprzętem do prac rolnych, leśnych lub ogrodniczych; ciągnik taki może być również przystosowany do ciągnięcia przyczep oraz do prac ziemnych.

Z kolei motorower – który także nie jest pojazdem samochodowym (jako że nie jest pojazdem silnikowym) – to pojazd dwu- lub trójkołowy zaopatrzony w silnik spalinowy o pojemności skokowej nieprzekraczającej 50 cm³ lub w silnik elektryczny o mocy nie większej niż 4 kW, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/h.

W kontekście powyższego należy stwierdzić, że do pojazdów samochodowych zalicza się m.in. motocykl, czyli pojazd samochodowy zaopatrzony w silnik spalinowy o pojemności skokowej przekraczającej 50 cm³, dwukołowy lub z bocznym wózkiem – wielośladowy; określenie to obejmuje również pojazd trójkołowy o symetrycznym rozmieszczeniu kół.

Niniejsza definicja zastrzega, że pojazdami samochodowymi nie są takie pojazdy, których dopuszczalna masa całkowita przekracza 3,5 t. Jest to związane z faktem, że do takich pojazdów nie mają nigdy zastosowania żadne ograniczenia co do kwoty podatku naliczonego. Stąd też – ze względu na to, że przepisy ustawy ograniczają podatek naliczony w odniesieniu tylko do pojazdów, których dopuszczalna masa całkowita jest nie większa niż 3,5 t – takie właśnie brzmienie komentowanej definicji.

Podmiot prowadzący skład podatkowy oraz zarejestrowany odbiorca

112. Komentowana definicja znalazła się w ustawie z dniem 1.08.2016 r. Została ona wprowadzona ustawą z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1052 ze zm.). Ustawa niniejsza wprowadziła do podatku od towarów i usług rozwiązania popularnie nazywane „pakietem paliwowym”. Ich celem jest zapobieganie wyłudzeniom podatku w obrocie paliwami (zwłaszcza z wykorzystaniem transakcji wewnątrzspółnotowych).
113. Wyłudzenia podatku od towarów i usług w obrocie paliwami związane są (czy też były) przede wszystkim z ich wewnątrzspółnotowym nabyciem, dokonywanym za pośrednictwem zarejestrowanych odbiorców. Mechanizm oszustw wykorzystywał instytucję zarejestrowanego odbiorcy lub składu podatkowego w zakresie, w jakim podmiot ten jest uprawniony do dokonywania nabyć wewnątrzspółnotowych paliw w procedurze zawieszony akcyzy na rzecz innego podmiotu, który zgodnie z przepisami o VAT jest właścicielem nabywanego towaru i od dokonanej sprzedaży krajowej powinien rozliczyć podatek należny. Powoduje to sytuację, w której z tytułu jednego nabycia wewnątrzspółnotowego podatnikami akcyzy i VAT są różne podmioty.

Praktyka wskazuje, że zarejestrowani odbiorcy dokonują wewnątrzspółnotowych nabyć paliw w procedurze zawieszony akcyzy na rzecz podmiotów będących tzw. „znikającymi podatnikami”.

Ponadto – z uwagi na wprowadzoną w 2014 r. instytucję koncesji na obrót paliwami z zagranicą i instytucję zabezpieczenia majątkowego gwarantującego prawidłowe jej wykonywanie – zamiast „znikających podatników” jako kontrahenci zarejestrowanych odbiorców lub składów

podatkowych występują także podmioty zagraniczne, które w ramach transakcji trójstronnych dokonują nabyć paliw na terytorium kraju i odsprzedają je „znikającym podatnikiem”. Taka konstrukcja pozwalała omijać zabezpieczającą funkcję koncesji na obrót paliwami z zagranicą i zabezpieczenia majątkowego, a także pozbawiała organy celne informacji o podmiotach, które są faktycznymi nabywcami paliwa i unikają zapłaty podatku.

W związku z tym w ramach tzw. pakietu paliwowego zostały wprowadzone zmiany m.in. w komentowanej ustawie mające zmierzać do zapobiegania takim przypadkom. Po pierwsze do ustawy wprowadzono definicje „podmiotu prowadzącego skład podatkowy” oraz „zarejestrowanego odbiorcy”. Te zmiany, nawiązując do definicji zawartych w ustawie o podatku akcyzowym, mają pozwolić uniknąć rozbieżności w interpretacji przepisów obu ustaw dotyczących tych podmiotów.

114. Podmiot prowadzący skład podatkowy to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 11 u.p.a.

Jest to podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku akcyzowym zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego jest wydawane podmiotowi, który spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) prowadzi co najmniej jeden rodzaj działalności polegającej na produkcji, przeładowywaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych, w tym będących również własnością innych podmiotów;
- 2) jest podatnikiem podatku od towarów i usług;
- 3) jest podmiotem, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe;
- 4) nie posiada zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe;
- 5) złoży zabezpieczenie akcyzowe (co do zasady);
- 6) nie zostało cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, żadne z udzielonych mu zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1 u.p.a., jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.), w zakresie wyrobów akcyzowych;
- 7) posiada tytuł prawny do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy.

Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego wydaje właściwy naczelnik urzędu celnego na pisemny wniosek podmiotu. Zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego może być wydane na czas oznaczony, nie dłuższy niż 3 lata, albo na czas nieoznaczony. Wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego powinien zawierać dane dotyczące podmiotu oraz prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, numer w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile podmiot taki numer posiada, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej (NIP), adres poczty elektronicznej oraz określenie rodzaju i zakresu działalności, która będzie prowadzona w składzie podatkowym, jak również

wskazanie planowanej lokalizacji składu podatkowego, proponowanego zabezpieczenia akcyzowego oraz liczby już prowadzonych przez podmiot składów podatkowych.

115. Druga definicja wprowadzona komentowanymi przepisami to definicja zarejestrowanego odbiorcy. W myśl tej definicji zarejestrowany odbiorca to podmiot, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 13 u.p.a. Jest to podmiot, któremu wydano zezwolenie na nabywanie wewnątrzspółnotowe albo na jednorazowe nabycie wewnątrzspółnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 57 ust. 1 u.p.a. powyższe zezwolenia są wydawane na pisemny wniosek podmiotu (spełniającego prawem przepisane warunki) przez właściwego naczelnika urzędu celnego.

Art. 2a. 1. W przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem członkowskim lub państwem trzecim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, za terytorium kraju uznaje się most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy, położone poza terytorium kraju, za które, zgodnie z umową, jest odpowiedzialna Rzeczpospolita Polska, jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”.

2. W przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem członkowskim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, za terytorium tego państwa członkowskiego uznaje się most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy, położone na terytorium kraju, za które, zgodnie z umową, jest odpowiedzialne to państwo członkowskie, jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

3. W przypadku umów zawartych między Rzeczpospolitą Polską a państwem trzecim w sprawie budowy lub utrzymania mostów transgranicznych lub wspólnych odcinków dróg, za terytorium tego państwa trzeciego uznaje się most lub wspólny odcinek drogi oraz miejsce ich budowy, położone na terytorium kraju, za które, zgodnie z umową, jest odpowiedzialne to państwo trzecie, jeżeli w odniesieniu do tej umowy została wydana decyzja Rady upoważniająca do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

1. Komentowany artykuł wszedł w życie 1.04.2011 r. Wskazuje on na możliwość wystąpienia przez Polskę o wprowadzenie środka specjalnego zmieniającego – na potrzeby wykonywania określonych czynności – ustawowe terminy: „terytorium kraju”, „terytorium państwa członkowskiego” oraz „terytorium państwa trzeciego”.
2. Powyższa regulacja związana jest z tym, że czynności, w odniesieniu do których regulacja ta ma być wykorzystywana, polegające na budowie lub utrzymaniu mostów transgranicznych, a także wspólnych odcinków dróg, w rozumieniu przepisów o miejscu świadczenia są traktowane jako „usługi związane z nieruchomościami”. Ich miejsce świadczenia znajduje się zatem w państwie (w miejscu) położenia nieruchomości. Z uwagi na fakt, że prace dotyczą mostu transgraniczne-

go bądź wspólnych odcinków dróg, które często zaczynają się na terytorium jednego państwa członkowskiego, zaś kończą się na terytorium innego państwa członkowskiego, zastosowanie reguł ustalania miejsca świadczenia dotyczących usług związanych z nieruchomościami będzie prowadzić do tego, że dana usługa będzie miała miejsce świadczenia w więcej niż jednym państwie. To może prowadzić do wielu komplikacji.

3. Z tych właśnie powodów wprowadzono możliwość uznania, że na potrzeby wykonywania tego rodzaju usług (praca polegająca na budowie i utrzymaniu mostów transgranicznych bądź wspólnych odcinków dróg) terytorium danego państwa (czy to Polski, czy to innego państwa członkowskiego, czy to kraju trzeciego) może być określone inaczej, niż wynikałoby to z przebiegu granicy państwowej.

Od 1.04.2013 r. regulacja ta dotyczy nie tylko mostów transgranicznych, lecz także wspólnych (z innym państwem) odcinków dróg. Związane jest to m.in. z faktem, że Polska wystąpiła o derogację (odstępstwo od stosowania art. 5 dyrektywy VAT z 2006 r.) w odniesieniu do wspólnych dróg polsko-czeskich.

4. To inne określenie terytorium danego państwa (Polski, innego państwa członkowskiego, kraju trzeciego) będzie nawiązywać do zakresu odpowiedzialności każdego państwa za wykonywane roboty.

Jeśli więc przykładowo za prace remontowe na polsko-niemieckim moście na Odrze odpowiadać będzie tylko Polska, to powyższe prace będą w całości miały miejsce świadczenia na terytorium kraju, niezależnie od tego, co wynika ze względów geograficznych.

5. Zastosowanie powyższych regulacji jest uzależnione od uprzedniego wydania przez Radę decyzji stanowiącej odstępstwo od dyrektywy VAT z 2006 r.

Podstawą powyższych decyzji są art. 395 dyrektywy VAT z 2006 r. (w odniesieniu do mostów transgranicznych pomiędzy Polską a innymi państwami członkowskimi) oraz art. 396 dyrektywy VAT z 2006 r. (w odniesieniu do mostów transgranicznych pomiędzy Polską a krajami trzecimi).

6. Komentowane regulacje wskazują możliwość wprowadzenia szczególnych przepisów (zmieniających terytorialny zakres opodatkowania) w odniesieniu do prac polegających na budowie lub utrzymaniu mostów transgranicznych. Nie dotyczą one innych czynności, jakie mogłyby być wykonywane na tych mostach (np. ewentualnego poboru opłat). Od 1.04.2013 r. dotyczą one również prac polegających na budowie bądź utrzymaniu wspólnych (z innym państwem) dróg.

Art. 3. 1-2. (uchylone).

3. W przypadku podatników:

1) (uchylony);

2) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, zwany dalej „naczelnikiem drugiego urzędu skarbowego”;

- 3) o których mowa w art. 130a pkt 2, i podmiotów zagranicznych, o których mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7, dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

3a–5. (uchylone).

Spis treści	
Uwagi wstępne	88
Właściwość organów podatkowych do 31.12.2015 r.	89
A. Właściwość ustalona na zasadach ogólnych	89
B. Właściwość w przypadku importu oraz transakcji wewnątrzspółnotowych	90
C. Właściwość dla podatników zagranicznych	92
D. Organ właściwy dla podmiotów zagranicznych stosujących MOSS	92
E. Właściwość „ostatniej szansy”	93
F. Właściwość w przypadku podatników podlegających specjalnym urzędom skarbowym	93
Właściwość organów podatkowych od 1.01.2016 r.	96

Uwagi wstępne

1. W nowej ustawie VAT ustawodawca poświęca zagadnieniom właściwości organów podatkowych odrębny artykuł. Określona tutaj została zarówno właściwość miejscowa, jak i właściwość rzeczowa.

Jak podkreśla się w piśmiennictwie: „Właściwość miejscowa jest to zdolność prawna organu administracji publicznej do rozpoznawania i załatwiania spraw danej kategorii na obszarze określonej jednostki podziału terytorialnego kraju” (B. Adamiak, *Właściwość terenowych organów administracji publicznej do prowadzenia orzecznictwa administracyjnego*, Samorząd Terytorialny 1997, nr 6, s. 3). Z kolei właściwość rzeczowa, najogólniej rzecz biorąc, to zdolność danego organu administracji publicznej do zajęcia się konkretną sprawą – tutaj dotyczącą danego podatku (rodzaju podatku) – na mocy kompetencji wynikającej z prawa materialnego.

Określenie właściwości organu podatkowego ma bardzo istotne znaczenie praktyczne. Tylko bowiem organ właściwy dla podatnika może skutecznie i w sposób ważny rozstrzygać sprawy dotyczące jego zobowiązań podatkowych. W praktyce stosowania poprzedniej ustawy kwestia ta sprawiała organom podatkowym wiele problemów, zwłaszcza w przypadkach zmian właściwości w czasie. Zgodnie z art. 247 § 1 pkt 1 o.p. nieważna jest decyzja wydana z naruszeniem przepisów o właściwości. Poprzez stosowne odesłanie (art. 219 o.p.) zasada powyższa ma zastosowanie także do postanowień.

2. Regulacje poprzednio obowiązującej ustawy VAT w zakresie właściwości organów podatkowych początkowo były wyjątkowo lakoniczne. Ostatnim przepisem dotyczącym właściwości organów podatkowych w ustawie VAT z 1993 r. był art. 13a.

Regulacje nowej ustawy VAT w pewnym zakresie są odbiciem ostatnio obowiązujących regulacji. Uzupełniono je o przepisy określające właściwość dotyczącą przypadków transakcji wewnątrzwspólnotowych.

3. Właściwość organu podatkowego należy rozpatrywać w odniesieniu do konkretnego okresu rozliczeniowego. W większości przypadków tym okresem rozliczeniowym jest miesiąc (w przypadku małych podatników – kwartał).

Należy pamiętać, że właściwość w przypadku podatku od towarów i usług ma charakter właściwości utrwalonej (zasada *perpetuatio fori*). Tak więc organ podatkowy właściwy w momencie rozpoczęcia się danego okresu rozliczeniowego będzie pozostawał organem właściwym aż do jego zakończenia, choćby nawet uległy zmianie przesłanki, na podstawie których ustalono właściwość (np. zmiana miejsca wykonywania działalności w trakcie okresu rozliczeniowego). Jak trafnie wskazuje się w orzecznictwie, „właściwość miejscową organów podatkowych w przypadku podatku od towarów i usług należy ustalać zgodnie z przepisami zawartymi w przepisach materialnoprawnych obowiązujących w chwili zamknięcia danego okresu rozliczeniowego w VAT” (wyrok WSA w Poznaniu z 11.06.2008 r., I SA/Po 406/08, LEX nr 481269).

4. Z dniem 1.01.2016 r. większość regulacji dotyczących właściwości organów podatkowych została uchylona. W większym zakresie zastosowanie znajdować będą regulacje ogólne zawarte w przepisach ordynacji podatkowej.

Właściwość organów podatkowych do 31.12.2015 r.

A. Właściwość ustalona na zasadach ogólnych

5. W odniesieniu do podatku od towarów i usług zasadnicze znaczenie dla ustalenia właściwości ma miejsce wykonywania działalności. Najczęściej spotykana jest sytuacja, gdy podatnik prowadzi działalność w jednym miejscu. Taki przypadek nastrocza też najmniej problemów z ustaleniem właściwości. Wówczas bowiem właściwym urzędem skarbowym jest ten urząd, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce prowadzenia działalności (wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług).

Miejsce prowadzenia działalności (wykonywania czynności opodatkowanych) należy ustalić na podstawie dokumentów zgłoszeniowych podatnika. Terytorialny zakres działania urzędów skarbowych określają natomiast akty prawne. Obecnie jest to ustawa z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zm.).

6. Zdarzają się sytuacje, w których czynności podlegające opodatkowaniu VAT są wykonywane na terenie objętym zakresem działania dwóch lub więcej urzędów skarbowych; przykładowo punkty handlowe (sklepy) znajdują się w dwóch różnych miastach. Wówczas o właściwości urzędu skarbowego decyduje rezydencja podatnika. W przypadku podatników działających w formie osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej właściwość organu podatkowego ustala się według adresu siedziby. Zgodnie z przepisem art. 41 k.c. siedzibą osoby prawnej jest co do zasady miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający (chyba że ustawa lub statut stanowią inaczej). Natomiast dla osób fizycznych o właściwości organu podatkowego przesądza miejsce zamieszkania. Zgodnie z przepi-

sem art. 25 k.c. miejsce zamieszkania to miejscowość, w której osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu.

Zasada, że o właściwości decyduje siedziba (miejsce zamieszkania) podatnika, powinna mieć zastosowanie także w przypadkach nietypowych transakcji, gdy *de facto* „działalność” nie jest prowadzona, np. podatnik sprzedaje nieruchomości w różnych miejscach (znajdujące się w obrębie działania różnych organów podatkowych); w tym przypadku trudno rozstrzygnąć o „miejscu” wykonania czynności. Lepiej przyjąć więc zasadę, że o właściwości decyduje siedziba (miejsce zamieszkania) podatnika.

Należy tutaj zauważyć, że w przypadku dużych miast – na których terenie działa kilka urzędów skarbowych – nie sposób jest ustalić właściwość na podstawie literalnego brzmienia ustawy. Ustawa wskazuje bowiem, że właściwość należy ustalać wedle miejscowości (siedziby albo miejsca zamieszkania). Stąd też w istocie właściwość – wbrew literalnemu brzmieniu ustawy – należy oceniać wedle dokładnego adresu siedziby (a nie wedle jej miejsca) oraz według adresu zamieszkania (a nie miejsca zamieszkania). Także na formularzu zgłoszeniowym VAT-R mowa jest o adresie (a nie miejscu) zamieszkania oraz o adresie (a nie miejscu) siedziby.

7. Jeśli dany podatnik (osoba fizyczna) zakończy działalność gospodarczą, zaś później zmieni miejsce zamieszkania, to organem właściwym miejscowo nadal pozostaje ten naczelnik, który był właściwy ze względu na miejsce zamieszkania tej osoby w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, z upływem którego nastąpiło zakończenie przez nią działalności gospodarczej (zob. również wyrok NSA z 23.04.2013 r., I FSK 318/12, LEX nr 1335970).

B. Właściwość w przypadku importu oraz transakcji wewnątrzwspólnotowych

8. Regulacje dyrektywy VAT z 2006 r. wprowadzają rozróżnienie podatnika VAT (ang. *taxable person*) – czyli podmiotu dokonującego czynności opodatkowanych – i osoby zobowiązanej do zapłaty podatku (ang. *person liable to pay tax*), czyli takiego podmiotu, który musi uiścić podatek w związku z określonymi zdarzeniami.

Polska ustawa VAT – podobnie jak poprzednio obowiązująca – nie wprowadza tego rozróżnienia, określając osoby wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu oraz osoby, które w danych przypadkach są zobowiązane do zapłaty podatku, jednym mianem podatnika (więcej na temat niuansów związanych ze statusem „podatników” oraz „osób zobowiązanych do zapłaty podatku” – zob. komentarz do art. 15–17).

W związku z powyższym konieczne było odrębne określenie właściwości organów podatkowych dla tych podatników, którzy w istocie są „osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku”. Właściwość ta nie dotyczy tych podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą (są podatnikami, o których mowa w art. 15). Dla nich bowiem cały czas organem podatkowym pozostaje naczelnik urzędu skarbowego, którego właściwość jest ustalana na zasadach ogólnych (wedle miejsca prowadzenia działalności albo odpowiednio miejsca zamieszkania lub siedziby).

Należy przy tym zauważyć, że właściwość ta nie dotyczy konkretnego podatku należnego od danej czynności importu towarów (tutaj bowiem właściwi pozostają naczelnicy urzędów cel-

nych, zgodnie z ust. 5), lecz wskazuje generalną właściwość do rozliczeń z tytułu VAT względem określonych grup podatników. Nie uchybia ona właściwości naczelników urzędów celnych w zakresie wymiaru podatku od importu.

Właściwość, o której mowa, dotyczy następujących grup podatników:

- 1) podmiotów dokonujących wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu, w przypadku gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności w sposób częstotliwy;
 - 2) osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych:
 - a) na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku gdy na podstawie odrębnych przepisów celnych importowany towar jest zwolniony z cła albo cło na towar zostało zawieszona w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
 - b) uprawnionych do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osób, na które zgodnie z odrębnymi przepisami zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami,
 - c) dokonujących wewnątrzspółnotowego nabycia towarów,
 - d) będących usługobiorcami usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju
- ale tylko wówczas, gdy nie prowadzą działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy.

Właściwość, o której mowa, dotyczy tylko i wyłącznie tych podmiotów, które w istocie nie są podatnikami, lecz osobami zobowiązanymi do zapłaty podatku. Najprostszym sposobem ustalenia, czy danego podmiotu dotyczy właściwość, o której mowa, czy też właściwość ustalana na zasadach ogólnych, jest ustalenie, czy miał on obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. W przypadku podatników obowiązanych do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego właściwość będzie ustalana na zasadach ogólnych, niezależnie od tego, czy podmioty te wykonują wskazane w pkt 1 i 2 czynności, czy też nie.

Właściwość dla podmiotów, o których mowa, będzie ustalana:

- 1) dla osób fizycznych – wedle miejsca (a w zasadzie adresu) zamieszkania;
- 2) dla osób prawnych oraz jednostek nieposiadających osobowości prawnej – ze względu na adres siedziby.

Jak już wskazywano, naczelnicy organów celnych – będący w tym zakresie organami podatkowymi – pozostają właściwi w przypadkach:

- 1) wymiaru podatku od importu w drodze decyzji podatkowej, jeśli podatnik w zgłoszeniu celnym wykazał ją nieprawidłowo;
- 2) wymiaru podatku od importu w drodze decyzji w innych przypadkach;
- 3) zapłaty podatku (różnicy) wynikającego z ww. decyzji.

Należy jednak zauważyć, że organem podatkowym właściwym w sprawie postępowań dotyczących odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, zwrotu nadpłaty oraz ulg podatkowych określonych w ordynacji podatkowej jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy (na zasadach ogólnych) dla podatnika, a nie naczelnik urzędu celnego (zob. komentarz do art. 39).

C. Właściwość dla podatników zagranicznych

9. Ustawa określa również odrębnie właściwość organów podatkowych dla podatników, którzy nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju. Od 1.07.2011 r. nie ma już w tym kontekście znaczenia miejsce zamieszkania podatnika będącego osobą fizyczną. Także w odniesieniu do tych ostatnich decydujące znaczenie ma miejsce „siedziby działalności” (pojęcie to może być odnoszone także do osób fizycznych). Mogą być one obowiązane do rozliczenia podatku należnego w przypadku wykonywania usług lub dostaw (niewewnątrzwspólnotowych) na terytorium kraju. Sytuacja taka nie zawsze musi być traktowana jako import usług bądź dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca – w ich przypadku podatek jest rozliczany przez usługobiorcę.

Z dniem 1.06.2005 r. do komentowanego przepisu dodano fragment, który wskazuje, że Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście jest organem podatkowym właściwym także dla podmiotów, które nie mają na terytorium kraju stałego miejsca prowadzenia działalności.

Trzeba wspomnieć, że co do zasady podatnik VAT niemający siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju ani innego państwa członkowskiego obowiązany jest działać w Polsce przed organami podatkowymi przez przedstawiciela podatkowego. Podatnik, który ma siedzibę (stałe miejsce prowadzenia) działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, może (lecz nie musi) ustanowić przedstawiciela podatkowego. Zasady te wynikają z przepisów art. 18a ust. 1 i 2 ustawy.

W przypadku podatników, o których mowa, organem właściwym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Jest to uzasadnione ze względów systemowych i organizacyjnych, gdyż także w przypadku innych podatków ten właśnie naczelnik pozostaje właściwy dla podatników zagranicznych.

10. Od 1.01.2015 r. ustawodawca posługuje się nazwą skrótową tego organu podatkowego (do którego właściwości należą właśnie m.in. sprawy podatników zagranicznych), określając go mianem „naczelnika drugiego urzędu skarbowego”.

Do tej pory taka definicja znajdowała się w art. 132 ustawy, w przepisach dotyczących procedury szczególnej określającej zasady rozliczania podatku przez podmioty spoza Unii Europejskiej świadczące usługi elektroniczne na rzecz konsumentów w Unii. Z dniem 1.01.2015 r. definicję tę przeniesiono do art. 3 ustawy. Jest to działanie poprawne. Niewątpliwie bowiem przepisy o tym charakterze powinny znajdować się w początkowej części ustawy.

D. Organ właściwy dla podmiotów zagranicznych stosujących MOSS

11. Od 1.01.2015 r. ustawodawca określił także w sposób szczególny właściwość funkcjonalną organu podatkowego w zakresie zobowiązań podatkowych podmiotów zagranicznych związanych z rozliczaniem podatku w ramach pewnych szczególnych procedur. Dotyczy to właściwości dla podatników:
- 1) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, wykonujących czynności podlega-

jące opodatkowaniu VAT na terytorium Unii Europejskiej, którzy nie zarejestrowali swojej działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej i wobec których nie powstaje wymóg identyfikacji na potrzeby VAT na terytorium państwa członkowskiego;

2) posiadających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej,

którzy są zidentyfikowani na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT w zakresie świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych świadczonych przez podmioty zagraniczne na rzecz konsumentów, dla których to usług państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska.

Dla tych podatników – lecz jedynie w zakresie podatku należnego od tych właśnie usług (rozliczanych w ramach procedur szczególnych, o których mowa wyżej) – właściwym organem podatkowym pozostaje Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego.

Ten organ jest zatem właściwy w Polsce dla podmiotów stosujących tzw. mały punkt kompleksowej obsługi, wówczas gdy państwem członkowskim konsumpcji (czyli miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami – zob. komentarz do art. 2) jest Rzeczpospolita Polska.

E. Właściwość „ostatniej szansy”

12. Ustawa zawiera jeszcze jeden przepis dotyczący ustalania właściwości. Dotyczy on wszystkich pozostałych przypadków, w których nie sposób ustalić właściwości organów podatkowych na podstawie przepisów poprzedzających. W takich przypadkach ustawa przewiduje właściwość Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Powyzsza regulacja powtarza przepis obowiązujący w ustawie VAT z 1993 r. Obecnie jednak – w przeciwieństwie do poprzedniego stanu prawnego – w zasadzie stracił on rację bytu. W starym stanie prawnym regulacja ta miała zastosowanie do przedsiębiorców zagranicznych zarejestrowanych w Polsce dla celów VAT, którzy wykonywali czynności podlegające opodatkowaniu na terenie działania więcej niż jednego urzędu skarbowego. Obecnie właściwość została określona odrębnie w odniesieniu do wszystkich podmiotów zagranicznych (niemających w kraju ani siedziby, ani stałego miejsca zamieszkania).

W związku z określeniem w ustawie miejsca świadczenia usług nie powstanie także sytuacja, gdy nie można będzie określić miejsca wykonywania czynności opodatkowanych (co z kolei skutkowałoby niemożnością określenia właściwości).

De lege lata więc komentowany przepis pozostaje praktycznie martwy. Niemniej pełni on funkcję swoistej ostatniej deski ratunku, gdyby w istocie nie było możliwe określenie właściwości wedle przepisów poprzedzających.

F. Właściwość w przypadku podatników podlegających specjalnym urządzeniom skarbowym

13. Należy zauważyć, że 1.01.2004 r. powstały specjalne urzędy skarbowe do obsługi niektórych kategorii podatników. Stosowne przepisy – zawarte w ustawie z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.) – dotyczą również podatników podatku

od towarów i usług. Odnoszą się one do określonych podmiotów. Jeżeli dla danego podmiotu właściwy będzie naczelnik specjalnego urzędu skarbowego, to właściwość ta dotyczyć będzie wszystkich podatków. Do czasu wejścia w życie przepisów o Krajowej Administracji Skarbowej urzędy te nadal funkcjonują.

Od 1.06.2005 r. ustawodawca – dodając do art. 3 przepis ust. 3a – jednoznacznie potwierdził, że przepisy o właściwości naczelników specjalnych (tzw. dużych) urzędów skarbowych mają zastosowanie do podatników VAT.

Podstawą prawną określenia właściwości miejscowej naczelników specjalnych urzędów skarbowych jest przepis art. 5 ust. 9a ww. ustawy w połączeniu z przepisem jej art. 5 ust. 9c, który zawiera delegację do wydania rozporządzenia określającego m.in. terytorialny zasięg działania tychże urzędów. Przepis ust. 9a stanowi, że terytorialny zasięg działania określonego urzędu skarbowego wyłącznie w zakresie:

- 1) niektórych kategorii podatników;
 - 2) wykonywania niektórych zadań określonych w ust. 6
- może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych.

Jak wynika z przepisów wspomnianej ustawy, właściwości naczelnika specjalnego urzędu skarbowego podlegać będą:

- 1) podatkowe grupy kapitałowe;
- 2) banki;
- 3) zakłady ubezpieczeń;
- 4) jednostki działające na podstawie przepisów ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 1636 ze zm.) oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 5) jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 6) oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych;
- 7) osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które:
 - a) w ostatnim roku podatkowym osiągnęły przychód netto, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 5 000 000 euro według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na koniec roku podatkowego,
 - b) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego – biorą udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwami położonymi za granicą lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale takich przedsiębiorstw,
 - c) są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu przepisów prawa dewizowego lub nierezydent dysponuje co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu,
 - d) jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym w rozumieniu innych ustaw lub w jego kontroli albo posiadają jednocześnie udział w kapitale takich podmiotów.

Przepisy dotyczące momentu, w którym następuje włączenie podatników do właściwości naczelnika specjalnego urzędu skarbowego, zostały zawarte w art. 5a ustawy o urzędach i izbach skarbowych.

14. Jak wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z 19.11.2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1441), naczelnikami specjalnych urzędów skarbowych są:
- 1) Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu – dla województwa dolnośląskiego;
 - 2) Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy – dla województwa kujawsko-pomorskiego;
 - 3) Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie – dla województwa lubelskiego;
 - 4) Naczelnik Lubuskiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze – dla województwa lubuskiego;
 - 5) Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi – dla województwa łódzkiego;
 - 6) Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego – dla województwa małopolskiego;
 - 7) Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie – dla części gminy Warszawa – miasta na prawach powiatu – obejmującej dzielnice: Bemowo, Ochota, Śródmieście, Ursus, Włochy, Żoliborz;
 - 8) Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie – dla części gminy Warszawa – miasta na prawach powiatu – obejmującej dzielnice: Białołęka, Bielany, Mokotów, Praga-Południe, Praga-Północ, Rembertów, Targówek, Ursynów, Wawer, Wesoła, Wilanów, Wola;
 - 9) Naczelnik Trzeciego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Radomiu – dla miast na prawach powiatu: Ostrołęka, Płock, Radom, Siedlce, powiatów: biało-brzeskiego, ciechanowskiego, garwolińskiego, gostynińskiego, grodzkiego, grójeckiego, kozienickiego, legionowskiego, lipskiego, łosickiego, makowskiego, mińskiego, mławskiego, nowodworskiego, ostrołęckiego, ostrowskiego, otwockiego, piaseczyńskiego, płockiego, płońskiego, przyskowskiego, przasnyskiego, przysuskiego, pułtuskiego, radomskiego, siedleckiego, sierpeckiego, sochaczewskiego, sokołowskiego, szydłowieckiego, warszawskiego zachodniego, węgrowskiego, wołomińskiego, wyszkowskiego, zwolenńskiego, żuromińskiego, żyrardowskiego;
 - 10) Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu – dla województwa opolskiego;
 - 11) Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie – dla województwa podkarpackiego;
 - 12) Naczelnik Podlaskiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku – dla województwa podlaskiego;
 - 13) Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku – dla województwa pomorskiego;
 - 14) Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu – dla miast na prawach powiatu: Bytomia, Chorzowa, Częstochowy, Dąbrowy Górniczej, Jaworzna, Katowic, Mysłowic, Piekar Śląskich, Rudy Śląskiej, Siemianowic Śląskich, Sosnowca, Świętochłowic, Zabrze, dla powiatów: będzińskiego, częstochowskiego, kłobuckiego, lublinieckiego, myszkowskiego, tarnogórskiego, zawierciańskiego;
 - 15) Naczelnik Drugiego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej – dla miast na prawach powiatu: Bielska-Białej, Gliwic, Jastrzębia-Zdroju, Rybnika, Tychów, Żor, oraz powiatów: bielskiego, bieruńsko-łędzińskiego, cieszyńskiego, gliwickiego, mikołowskiego, pszczyńskiego, raciborskiego, rybnickiego, wodzisławskiego, żywieckiego;
 - 16) Naczelnik Świętokrzyskiego Urzędu Skarbowego w Kielcach – dla województwa świętokrzyskiego;
 - 17) Naczelnik Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie – dla województwa warmińsko-mazurskiego;
 - 18) Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu – dla miast na prawach powiatu: Leszna, Poznania, oraz powiatów: chodzieskiego, czarnkowsko-trzcianeckiego, gnieźnieńskiego, grodzkiego, kościańskiego, leszczyńskiego, międzychodzkie-

- go, nowotomyskiego, obornickiego, pilskiego, poznańskiego, słupeckiego, szamotulskiego, śremskiego, średzkiego, wągrowieckiego, wolsztyńskiego, wrzesińskiego, złotowskiego;
- 19) Naczelnik Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Kaliszu – dla miast na prawach powiatu: Kalisza, Konina, oraz powiatów: gostyńskiego, jarocińskiego, kaliskiego, kępińskiego, kolskiego, konińskiego, krotoszyńskiego, ostrowskiego, ostrzeszowskiego, pleszewskiego, rawickiego, tureckiego;
- 20) Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie – dla województwa zachodniopomorskiego.

Właściwość organów podatkowych od 1.01.2016 r.

15. Od 1.01.2016 r. uchylono niemal wszystkie przepisy dotyczące właściwości organów podatkowych w podatku od towarów i usług znajdujące się w ustawie. Pozostały jedynie przepisy ustalające właściwość dla określonego rodzaju podatników zagranicznych.

Właściwość organów podatkowych dla większości podatników ustala się na podstawie przepisów ordynacji podatkowej.

16. Do określenia właściwości zastosowanie ma przede wszystkim art. 17 § 1 o.p. Zgodnie z nim, jeśli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2 o.p.

W przypadku podatników będących osobami fizycznymi właściwość określa się zatem według miejsca zamieszkania tej osoby.

Natomiast w przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi właściwość jest ustalana według adresu siedziby. Jest on ujawniony w stosownym rejestrze.

17. Przepisy szczególne – jakie pozostały w komentowanym artykule – zastrzegają, że w przypadku podatników:
- 1) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (zob. tezy 9–10);
 - 2) zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej rozliczania VAT (system MOSS), dla których państwem członkowskim konsumpcji jest Rzeczpospolita Polska – właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego (zob. teza 11).
18. Powstaje w tym momencie pytanie, jak należy ustalać właściwość organów podatkowych dla podatników mających siedzibę poza terytorium Polski, którzy jednak mają w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności. Przepisy szczególne zawarte w komentowanym artykule nie mają do nich zastosowania (skoro podatnicy mają w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności). Nie można także zastosować ogólnej reguły zawartej w art. 17 o.p., gdyż posługuje się ona kryteriami „siedziby” oraz „miejsca zamieszkania” jako istotnymi dla wyznaczenia właściwości.

Wydaje się, że wskazana byłaby w tym przypadku taka wykładnia przepisów, na mocy której ustalano by właściwość według miejsca położenia „stałego miejsca prowadzenia działalności”. Zdaje się jednak, że pozostaje tutaj jedynie odwołanie się do § 10 rozporządzenia

Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. poz. 1371 ze zm.). Zgodnie z nim, jeśli nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, właściwym organem podatkowym jest odpowiednio Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, z zastrzeżeniem ust. 2, z przepisów którego wynika, że jeżeli w sprawach podatku od towarów i usług nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

19. Dotychczas organami podatkowymi były organy właściwe zasadniczo z uwagi na miejsce wykonywania działalności gospodarczej przez danego podatnika. Powyższe zmiany przepisów spowodowały w wielu przypadkach faktyczną zmianę właściwości organu podatkowego dla danego podatnika. W związku z tym należy odwołać się do stosownych regulacji przejściowych.

Przewidują one, że sprawy i procedury będące w toku (rozpoczęte i niezakończone przed 31.12.2015 r.) podlegają załatwieniu przez organy podatkowe dotychczas właściwe. Stosowne przepisy stanowią bowiem, że postępowania podatkowe, kontrole podatkowe, czynności sprawdzające oraz inne sprawy podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług, rozpoczęte i niezakończone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, podlegają załatwieniu przez naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Na podobnych zasadach załatwiane są sprawy zwrotów podatku (nadwyżek podatku). Zwroty, które nie zostały dokonane przed 1.01.2016 r., mają być dokonywane przez organy podatkowe dotychczas właściwe. Dotyczy to oczywiście zwrotów podatku (nadwyżek podatku) za okresy do grudnia 2015 r. (4. kwartału 2015 r.) włącznie.

Art. 4. Ulgi i zwolnienia podatkowe udzielone na podstawie odrębnych ustaw nie mają zastosowania do podatku od towarów i usług.

1. Powyższy przepis ma charakter swoistej klauzuli generalnej, potwierdzającej zasadę powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Regulacja ta w zasadzie nie jest konieczna. To, co wprost wynika z samego tekstu przepisu, można wywieść z ogółu regulacji ustawowych. Wynika to także z samej konstrukcji podatku od towarów i usług, który obciąża obrót rozumiany jako wartość przedmiotów czynności podlegających opodatkowaniu. Stąd też ulgi i zwolnienia udzielone na podstawie innych ustaw, dotyczące innych podatków, nie mogą z samej swej konstrukcji wpływać na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Powyższa jednoznaczna regulacja dobitnie potwierdza zasadę powszechności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a także autonomiczność przepisów ustawy VAT względem innych ustaw podatkowych.
2. W poprzedniej ustawie VAT z 1993 r. również znajdowała się podobna regulacja. Na jej tle wyrażano słuszny pogląd, że nie ogranicza ona możliwości zarządzenia przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia zaniechania poboru podatku od określonego rodzaju czynności lub względem określonych grup podatników. Minister Finansów w przeszłości kilkakrotnie korzystał z tej możliwości.

Powyższy pogląd – co do możliwości zarządzenia zaniechania poboru podatku – w zasadzie pozostaje słuszny. Niemniej ze względu na wymogi unijne związane z powszechnością i równością opodatkowania na wspólnym rynku UE nie wydaje się, aby Minister Finansów mógł korzystać z tej kompetencji (a przynajmniej bez narażania się na sankcje czy też stosowne postępowanie ze strony Komisji Europejskiej).

Chociaż z drugiej strony tego rodzaju droga może być szybkim sposobem implementacji – do czasu uchwalenia stosownych zmian w przepisach rangi ustawowej – zmienianych regulacji prawa unijnego (dyrektyw Rady UE) dotyczącego VAT.

3. Wydaje się, że komentowana regulacja nie zamyka możliwości wprowadzenia w okresie późniejszym zwolnień czy też ulg w VAT. Oczywiście – mając na uwadze konieczność zgodności z prawem unijnym – nie powinny one wykraczać poza zakres zwolnień i wyłączeń sformułowany w dyrektywach VAT. Ewentualnie mogłyby one być również wprowadzane w ramach środków szczególnych, uzgodnionych uprzednio w stosownym trybie.

DZIAŁ II

Zakres opodatkowania

ROZDZIAŁ 1

Przepisy ogólne

Art. 5. 1. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
 - 2) eksport towarów;
 - 3) import towarów na terytorium kraju;
 - 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
 - 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.
2. Czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.
3. Opodatkowaniu podatkiem podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.
4. W przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności, o których mowa w ust. 1, wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.
5. Przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności, o których mowa w ust. 1, w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Spis treści

Uwagi wstępne	100
Czynności opodatkowane	102
Problematyka opodatkowania świadczeń złożonych	105
Odpłatność czynności	112
Nieważność i sprzeczność czynności z prawem	117
Nadużycie prawa	119
Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego	124

Uwagi wstępne

1. Artykuł 5 ustawy określa przedmiotowy zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że przepisy ustawy znajdują zastosowanie w zasadzie jedynie do określonych tam wyczerpująco czynności i zdarzeń.

Tego rodzaju konstrukcja zgodna jest ze standardami konstytucyjnymi. Przepisy Konstytucji RP wymagają bowiem, aby przedmiot opodatkowania określony był w ustawie, przy czym należy przez to rozumieć wyłącznie ustawę, a nie również rozporządzenie wykonawcze do niej. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych z podatków następuje w drodze ustawy.

2. Komentowany artykuł jest odpowiednikiem art. 2 poprzednio obowiązującej ustawy VAT z 1993 r. Wyliczenie czynności opodatkowanych ma charakter mniej kazuistyczny, a to z uwagi na szeroki zakres rozumienia terminów „dostawa towarów” oraz „świadczenie usług”.

Poprzednio obowiązująca ustawa VAT także w sposób wyczerpujący wyliczała czynności podlegające opodatkowaniu. Na tle takiego unormowania wykształciło się bogate orzecznictwo, określające, które czynności nie mogą podlegać opodatkowaniu z uwagi na brak wyraźnego wymienienia ich w przepisach.

Pomimo podobnego ujęcia powyższe poglądy w odniesieniu do konkretnych czynności należy w sposób zasadniczy zrewidować. W sposób wyraźny katalog czynności opodatkowanych został w praktyce otwarty. Należy bowiem zauważyć, że w odniesieniu do podstawowych czynności opodatkowanych – tj. dostawy towarów i świadczenia usług – w ślad za regulacjami unijnymi przyjęto inną koncepcję ich określenia. Obecnie bowiem usługą jest każde świadczenie wykonywane w ramach działalności gospodarczej, które nie jest dostawą towarów (zob. także komentarz do art. 8).

Chociaż w ustawie w zasadzie wyczerpująco wymienia się czynności podlegające opodatkowaniu, podlega mu „wszystko”, co jest wykonywane w ramach działalności gospodarczej (przy czym działalność gospodarcza również definiowana jest w sposób odrębny i otwarty). Tego typu konstrukcja zgodna jest w tym względzie z regulacjami dyrektywy VAT z 2006 r., które z kolei oparte są na zasadzie powszechności opodatkowania VAT. Pamiętać wszakże należy, że nie każda płatność występująca w obrocie gospodarczym oznacza powstanie konieczności opodatkowania. Podatek powinien wystąpić tam, gdzie pojawiają się świadczenie i konsumpcja, a nie każda płatność jest związana z ich powstaniem. W związku z tym, rozpatrując kwestię opodatkowania, należy przede wszystkim badać, czy miało miejsce jakiegokolwiek świadczenie, co pozwoliłoby na ustalenie, że wystąpiła czynność opodatkowana.

Niemniej powstaje pytanie o stosunek praktyki, w tym przede wszystkim orzecznictwa podatkowego, do tych rozwiązań prawnych. Nie jest bowiem jednoznaczne, czy tego rodzaju uregulowanie – na pozór wyczerpująco i precyzyjnie wyznaczające zakres przedmiotowy opodatkowania, a w istocie określające je w sposób nader ogólny – pozostaje w zgodności z zasadą wyłączności ustawy do określenia przedmiotu opodatkowania, która jest wyrażona w art. 217 Konstytucji RP. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się bowiem,

że: „Ustanowione w art. 217 Konstytucji wymaganie uregulowania określonych zagadnień w ustawie, a nie poza nią, ma do spełnienia ważne cele informacyjne i gwarancyjne. Chodzi o to, aby na podstawie przepisów ustawy podatnik mógł ustalić, czy jego działania podlegają opodatkowaniu i jaka stawka ich dotyczy. Jest prawdą, że każdy, nawet najbardziej starannie zredagowany przepis, może budzić wątpliwości interpretacyjne, powstające zwłaszcza w związku z ewolucją rzeczywistości podlegającej przewidzianemu w nim unormowaniu. Sprawy te są ogólnie znane i nie można żywić naiwnego przekonania, że kazuistyczne wyliczenia ułatwiają stosowanie przepisów i zapobiegają niejasności co do treści obowiązującego prawa. W świetle art. 84 i 217 Konstytucji trzeba przyjąć, że to, co nie da się dostatecznie precyzyjnie określić w ustawie, nie może podlegać opodatkowaniu. Sprawa przedstawia się tu podobnie jak w dziedzinie odpowiedzialności karnej, która w państwie prawnym łączy się tylko z popełnieniem czynu określonego «przez ustawę», przy czym trzeba podkreślić, że wymagania ustanowione w art. 217 co do obowiązku podatkowego zostały sformułowane dokładniej niż w przypadku dotyczącego odpowiedzialności karnej art. 42 ust. 1 Konstytucji” (zdanie odrębne sędziego A. Mączyńskiego do wyroku TK z 3.04.2001 r., K 32/99, OTK 2001, nr 3, poz. 53).

Z uwagi na powyższe i na zasadzie analogii przenosząc na grunt podatkowy zasadę określoności przedmiotu opodatkowania, należy uznać, że tego rodzaju uregulowanie rodzi poważne wątpliwości co do konstytucyjności tego przepisu. Przedmiot opodatkowania w tym przypadku może jawić się jako określony niezbyt precyzyjnie.

3. Należy podkreślić, że przedmiotem podatku od towarów i usług są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać raczej jako zjawiska o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalne. Ujmując tę kwestię syntetycznie, można by stwierdzić, że podatek od towarów i usług nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych.

W definicjach czynności opodatkowanych zawarte są terminy charakterystyczne dla obrotu gospodarczego. Rozumienie konkretnych czynności opodatkowanych (dostawy towarów, świadczenia usług) powinno uwzględniać przede wszystkim skutki faktyczne oraz ich aspekty ekonomiczne. Mniejsze zaś znaczenie mają skutki o charakterze konwencjonalnym występujące na gruncie prawa prywatnego. Decydujące znaczenie zyskuje nie prawny (cywilnoprawny), lecz ekonomiczny aspekt transakcji.

W powyższy kontekst znakomicie wpisuje się pytanie prejudycjalne, jakie 19.12.2011 r. zadał jeden z brytyjskich trybunałów (sprawa C-653/11 *Paul – Ocean Finance*). Sąd ten – zadając wiele szczegółowych pytań – dąży do ustalenia m.in. tego:

- 1) jaką wagę powinien przykładać sąd krajowy do umów przy określaniu tego, która osoba świadczyła usługi dla celów VAT, a w szczególności czy wynikająca z umowy sytuacja prawna ma decydujące znaczenie dla określenia sytuacji w zakresie VAT z tytułu świadczenia usług;
- 2) w jakich okolicznościach sąd krajowy powinien odejść od wynikającej z umowy sytuacji prawnej;
- 3) czy i w jaki sposób ustalenia umowne mogą być przekwalifikowane (dla celów podatkowych).

Rozstrzygając powyższą sprawę, Trybunał w wyroku z 20.06.2013 r. stwierdził, że: „Warunki umowne, jakkolwiek stanowią one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji «świadczenia usług» w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 VI dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie

harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z 17.10.2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowią całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym”.

4. Komentowany artykuł nie określa wszystkich czynności i zdarzeń, z którymi łączy się opodatkowanie VAT. Analiza przepisów ustawy pozwala na wskazanie jeszcze jednego specyficznego przypadku opodatkowania. Jest nim wystawienie faktury z wykazaniem na niej podatkiem przez osobę, mimo że czynność opisana na fakturze nie powinna podlegać opodatkowaniu (znajdowała się poza przedmiotowym zakresem opodatkowania lub została wykonana przez osobę niebędącą czynnym podatnikiem VAT). Zob. także komentarz do art. 108.

Czynności opodatkowane

5. VAT jest podatkiem o charakterze terytorialnym. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają bowiem czynności, które miały miejsce na określonym obszarze. Podobny charakter ma także polski podatek od towarów i usług. Opodatkowaniu podlegają bowiem wyłącznie czynności, których miejscem świadczenia było terytorium kraju (tj. Rzeczypospolitej Polskiej). „W przypadku gdy wykonanie danej czynności opodatkowanej będzie miało miejsce poza określonym terytorium, czynność ta nie będzie, co do zasady, podlegała opodatkowaniu w danym kraju” (wyrok WSA w Krakowie z 18.02.2009 r., I SA/Kr 1560/08, LEX nr 499958).
6. W stanie prawnym obowiązującym do 30.04.2004 r. dwiema podstawowymi czynnościami opodatkowanymi były sprzedaż towarów oraz odpłatne świadczenie usług.

Dostawa towarów jest w pewnym zakresie odpowiednikiem dotychczasowej sprzedaży towarów. Jej zakres będzie szerszy – za dostawę towarów uznane będą także niektóre czynności do tej pory wymienione w art. 2 ust. 3 ustawy VAT z 1993 r. (pozostałe czynności opodatkowane). Jak wynika z ustawy, dostawą towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Pojęcie to ma o wiele szerszy zakres niż sprzedaż. Przede wszystkim przeniesienie prawa do rozporządzania towarami to nie tylko przeniesienie jego własności. Dostawa towarów nie będzie więc obejmowała tylko sprzedaży towarów (w sensie cywilnoprawnym). Do uznania, że miała miejsce dostawa towarów, wystarczy, że podmiot nabędzie tzw. własność ekonomiczną, tzn. będzie miał możliwość dowolnego rozporządzania i dysponowania uzyskanym towarem. Przykładowo dostawą towarów będzie faktyczne wydanie nieruchomości nawet bez zachowania formy aktu notarialnego, sprzedaż rzeczy znalezionej, której własności znalazca jeszcze nie nabył. Z jednoznacznego brzmienia przepisów ustawy wynika ponadto, że pojęcie dostawy obejmuje także przymusowe wywłaszczenie za odszkodowaniem, leasing kapitałowy (w którym odpisów amortyzujących dokonuje korzystający), wydanie towarów w ramach komisu oraz ustanowienie i przekształcenie spółdzielczych praw do lokali mieszkalnych.

Za dostawę można uznać niektóre czynności wymienione odrębnie w poprzednio obowiązującej ustawie. W szczególności dostawą za wynagrodzeniem będą:

- 1) zamiana towarów, zamiana towaru na usługę,
- 2) wydanie towarów w zamian za wierzytelności,

- 3) wydanie towarów w miejsce świadczenia pieniężnego,
- 4) dostarczenie produktów rolnych na podstawie umowy kontraktacji,
- 5) wydanie towarów w zamian za czynności niepodlegające opodatkowaniu.

Dostawa nie musi mieć charakteru odpłatnego. Opodatkowaniu jednakże co do zasady podlegają wyłącznie dostawy odpłatne. Niektóre dostawy nieodpłatne – gdzie przekazanie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel następuje bez wynagrodzenia – na potrzeby opodatkowania są zrównane z dostawami odpłatnymi (zob. art. 7 ust. 2 ustawy).

Obszerniejsze uwagi na temat dostawy towarów – zob. komentarz do art. 7.

7. Drugą podstawową czynnością opodatkowaną – analogicznie do poprzednio obowiązującej ustawy – jest odpłatne świadczenie usług. W porównaniu jednakże z poprzednio obowiązującym stanem prawnym zakres tego pojęcia jest diametralnie inny. Wcześniej bowiem – zgodnie z definicją ustawową – wyraźnie określono, co można nazwać usługą. Były to:
 - 1) usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej,
 - 2) roboty budowlano-montażowe,
 - 3) sprzedaż praw lub udzielanie licencji i sublicencji w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej,
 - 4) oddanie do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego w rozumieniu przepisów prawa własności przemysłowej,
 - 5) udzielanie licencji lub upoważnianie do korzystania z licencji oraz przeniesienie autorskiego prawa majątkowego w rozumieniu przepisów prawa autorskiego – w odniesieniu do programu komputerowego.

Aktualnie natomiast usługą jest każde świadczenie wykonane przez podatnika w ramach działalności, niebędące dostawą towarów. Przez „usługę” należy zatem obecnie rozumieć każde świadczenie, o ile tylko nie stanowi ono dostawy. Każda czynność wykonywana przez podatnika za wynagrodzeniem, której efektem jest świadczenie na rzecz drugiego podmiotu, może być zatem potraktowana jako odpłatne świadczenie usługi. Usługami są wszystkie świadczenia niebędące dostawą. Przez świadczenie należy rozumieć nie tylko zachowanie aktywne, lecz także powstrzymanie się od określonej aktywności albo znoszenie aktywności innej osoby. Ustawa precyzuje, że świadczeniem usług będzie także przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych (które obejmować będzie rozporządzenie każdego rodzaju przedmiotem praw autorskich lub praw własności intelektualnej), zobowiązanie do powstrzymywania się od określonych czynności lub do tolerowania (znoszenia) czynności lub sytuacji, a także świadczenie usług następujące w wykonaniu nakazu prawa (obszerniejsze uwagi na temat świadczenia usług – zob. komentarz do art. 8).

8. Dostawa towarów oraz świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy wykonywane są odpłatnie, za wynagrodzeniem (co do cechy odpłatności czynności – zob. teza 29).

Niektóre czynności nieodpłatne – stanowiące dostawy bądź będące świadczeniem usług – na potrzeby opodatkowania są na gruncie ustawy zrównane z czynnościami odpłatnymi (czego skutkiem jest ich opodatkowanie).

9. Z ogólnych zasad VAT wynika, że dostawa towarów oraz świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy są wykonywane przez podatnika podatku od towarów i usług

działającego dla tych czynności w takim właśnie charakterze. Wymóg ten akcentowany jest także w regulacjach dyrektywy VAT z 2006 r. Co więcej, zastosowana jest tam podwójna identyfikacja podatnika. Przepis art. 2 stanowi bowiem o opodatkowaniu dostawy towarów i świadczenia usług wykonywanego za wynagrodzeniem przez „podatnika VAT działającego w takim charakterze” (w angielskiej wersji dyrektywy – *taxable person acting as such*).

Ta podwójna identyfikacja podatnika przy wykonywaniu przezeń czynności opodatkowanych w połączeniu z oderwaniem czynności opodatkowanych od ich skutków na gruncie prawa cywilnego (prywatnego) pozwala na uznanie za czynność opodatkowaną jedynie tej części umowy cywilnej, która faktycznie jest wykonywana przez podatnika VAT. Przykładowo w orzeczeniu C-291/92 (*Finanzamt Ülzen v. Dieter Ambrecht*) ETS uznał, że sprzedaż budynku pełniącego funkcję pensjonatu, w którym jednakże przez osobę fizyczną prowadzącą pensjonat wyodrębniona była prywatna część mieszkalna, jest dostawą towarów tylko w części dotyczącej przeniesienia własności pensjonatu. Tylko bowiem względem tej części budynku sprzedawca występował w charakterze podatnika, natomiast w odniesieniu do prywatnej części mieszkalnej nie występował jako podatnik.

Literalna wykładnia polskich przepisów VAT mogłaby wskazywać, że czynność wykonywana przez podatnika podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy występował on w tym charakterze, czy też nie. Tymczasem w przypadku podatników będących osobami fizycznymi znaczna część czynności przezeń wykonywanych, które jako takie mają charakter czynności podlegających opodatkowaniu, jest przez nich wykonywana prywatnie jako przez konsumentów. Można tu wskazać przykładowo na sprzedaż prywatnego samochodu niewykorzystywanego w działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, która jednocześnie jest podatnikiem VAT. W odniesieniu do tej czynności osoba ta nie występuje jako podatnik, stąd też czynność ta nie może podlegać opodatkowaniu. Dlatego też należy uznać, że powyższe zastrzeżenie – dotyczące wykonywania czynności opodatkowanych przez podatnika działającego w takim charakterze – chociaż niewyrażone wprost, jednak obowiązuje. Można je wysnuć także z ogólnych reguł konstrukcyjnych każdego podatku – dany stan podatkowoprawy może dotyczyć tylko podmiotu będącego podatnikiem. Tylko zatem u podatnika wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu może prowadzić do powstania obowiązku podatkowego (a w konsekwencji zobowiązania podatkowego). U pozostałych podmiotów wykonanie takiej czynności będzie obojętne z punktu widzenia podatku od towarów i usług.

10. Do kategorii czynności opodatkowanych ustawa zalicza także eksport towarów. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 8 ustawy eksportem towarów jest potwierdzony przez urząd celny wyjścia wywóz towarów z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej w wykonaniu czynności określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1–4, jeżeli wywóz dokonywany jest przez dostawcę lub w jego imieniu lub przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub w jego imieniu (pojęcie eksportu towarów – zob. komentarz do art. 2).

Opodatkowanie eksportu towarów ma charakter specyficzny. Co do zasady bowiem eksport opodatkowany jest wedle stawki 0% (przy prowadzeniu wymaganej dokumentacji). Objęcie eksportu towarów stawką 0% oznacza faktyczny brak opodatkowania, natomiast pozwala dokonującemu eksportu na odliczenie podatku naliczonego związanego z dokonywaniem eksportu towarów. Praktycznie rzecz biorąc, stawka 0% jest bowiem zwolnieniem z podatku z zachowaniem prawa do odliczenia podatku naliczonego (tak zresztą konstrukcja powyższa jest określana w prawie unijnym).

Należy także zauważyć, że opodatkowaniu (ze stawką 0%) podlega tylko taki eksport towarów, który ma miejsce świadczenia w Polsce (dostawa towarów, w następstwie której ma miejsce wywóz towarów, rozpoczyna się w Polsce). Eksport towarów niemający miejsca świadczenia w Polsce (dostawa towarów, w następstwie której ma miejsce wywóz towarów, nie rozpoczyna się w Polsce) nie podlega opodatkowaniu w Polsce.

11. Opodatkowaniu podlega również import towarów na terytorium kraju. W myśl definicji zawartej w art. 2 pkt 7, importem towarów jest przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej (pojęcie importu towarów – zob. komentarz do art. 2).

Opodatkowaniu w Polsce podlega tylko ten import, który jest dokonywany na terytorium kraju, tzn. miejsce jego świadczenia znajduje się w Polsce (miejsce świadczenia w imporcie towarów – zob. komentarz do art. 26a).

Także w tym przypadku opodatkowanie ma specyficzny charakter. Opodatkowaniu podlega bowiem sama czynność faktyczna, jaką jest przywóz towaru. Uznanie importu towarów za czynność opodatkowaną jest przede wszystkim związane z faktem, że w tym przypadku podatek jest wyjątkowo rozliczany przez nabywcę towarów, a nie przez jego dostawcę. Jest to więc odwrócenie generalnej zasady, że podatek rozlicza świadczący (jest to tzw. mechanizm odwróconego poboru podatku).

12. Na obszarze UE nie ma granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi. W związku z tym transakcje pomiędzy państwami członkowskimi nie mogą być traktowane jako eksportowe i importowe. Jednocześnie istniejące rozbieżności – przede wszystkim co do stawek podatku – pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi nie pozwalają na wprowadzenie tzw. systemu docelowego, w którym transakcje transgraniczne byłyby zrównane z transakcjami krajowymi (dostawca naliczałby podatek w kraju wysyłki towaru wedle przepisów tam obowiązujących, natomiast odbiorca towaru odliczałby podatek wedle przepisów obowiązujących w swoim kraju). W związku z powyższym na okres przejściowy dla dostaw towarów pomiędzy kontrahentami z różnych państw członkowskich UE wprowadzono system transakcji wewnątrzspółnotowych.

Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest odpowiednikiem wewnętrznego – w ramach UE – eksportu towarów. Podobnie jak w przypadku eksportu obowiązuje tutaj (przy zachowaniu określonych warunków) stawka 0%, co oznacza faktyczny brak opodatkowania przy prawie do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów, które są przedmiotem dostawy wewnątrzspółnotowej.

Natomiast wewnątrzspółnotowe nabycie towarów jest oparte na mechanizmie wewnętrznego (pomiędzy podatnikami z różnych państw członkowskich) importu towarów. W istocie stanowi ono przesunięcie miejsca opodatkowania dostawy towarów – z miejsca rozpoczęcia dostawy do miejsca (państwa) przeznaczenia towarów. Jest to uzasadnione chęcią opodatkowania konsumpcji w miejscu jej faktycznego występowania.

Problematyka opodatkowania świadczeń złożonych

13. Jednym z istotnych problemów na gruncie VAT jest kwestia opodatkowania tzw. świadczeń złożonych (kompleksowych). Istnieją wątpliwości dotyczące, po pierwsze, samej kwalifikacji

danego świadczenia jako jednego świadczenia złożonego (kompleksowego) bądź też jako wielu świadczeń. Po drugie, wątpliwości wywołuje sposób opodatkowania takiego świadczenia złożonego.

Należy tutaj podkreślić jedną kwestię. Przedmiotem podatku od towarów i usług są określone stany i zdarzenia, które należy postrzegać raczej jako zjawiska o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalne. Ujmując tę kwestię syntetycznie, można by stwierdzić, że podatek od towarów i usług nie jest podatkiem od umów, tylko podatkiem od zdarzeń ekonomicznych.

Należy przy tym podkreślić, że problem ów nie ma wymiaru tylko akademickiego, przede wszystkim ze względu na okoliczność istnienia różnych stawek podatku od towarów i usług, zaś w mniejszym zakresie z uwagi na fakt obowiązywania różnych reguł miejsca świadczenia (miejsca opodatkowania). W związku z powyższym strony transakcji mogą poszukiwać sposobów, aby dane świadczenie potraktować jako złożone (stanowiące jeden przedmiot opodatkowania) bądź przeciwnie – aby rozdzielić dane świadczenie kompleksowe. Takie zespolenie bądź taki podział mogą prowadzić do osiągnięcia korzystnych skutków podatkowych, zwykle przez opodatkowanie niższymi stawkami podatku bądź w państwie, w którym obowiązują niższe stawki podatku.

14. Jakie okoliczności decydują o tym, że w danym przypadku mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym (kompleksowym)? Ani przepisy unijne, ani przepisy polskie nie wymieniają świadczeń złożonych jako przedmiotu opodatkowania, ani też nie definiują tychże (z wyjątkiem odnoszących się do usług turystyki). Jak zauważył WSA w Bydgoszczy w wyroku z 26.09.2011 r. (I SA/Bd 340/11, LEX nr 966729), „nie ma normatywnie określonych kryteriów, które pozwalałyby w sposób precyzyjny ustalić, kiedy mamy do czynienia z kilkoma świadczeniami, które należy opodatkować odrębnie, a kiedy związek pomiędzy tymi świadczeniami jest tak ścisły, iż należy już mówić o istnieniu jednego świadczenia o charakterze złożonym (kompleksowym), które powinno być opodatkowane według jednolitych zasad”.
15. W orzecznictwie sądowym – zarówno TSUE, jak i sądów krajowych – można spotkać się z poglądem, że zasadą jest to, iż każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne (jako przedmiot opodatkowania), zaś traktowanie ich jako świadczeń złożonych (kompleksowych) ma charakter wyjątkowy. Taka teza pojawiła się przykładowo w orzeczeniu z 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd*), gdzie na jedno z pytań Trybunał udzielił odpowiedzi, że każde świadczenie musi być zasadniczo traktowane jako odrębne i niezależne. Pogląd ten – o tym, że zasadą jest odrębność i niezależność świadczeń – jest konsekwentnie podtrzymywany w orzecznictwie Trybunału – tak przykładowo w wyroku C-41/04 (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*).

Twierdzenie powyższe – o wyjątkowości kwalifikowania świadczeń jako kompleksowych – powtarzane jest także w orzecznictwie polskich sądów. Taki pogląd wyraził przykładowo WSA w Białymstoku w wyroku z 19.01.2012 r. (I SA/Bk 462/11, LEX nr 1109597), dodając jeszcze, że „niewątpliwie jako zasadę należy przyjąć za orzecznictwem Trybunału, iż każdą usługę należy traktować odrębnie”.

16. W orzecznictwie sądowym i w praktyce wskazuje się na różne zestawy warunków, których spełnienie skutkuje potraktowaniem danego świadczenia jako kompleksowego. Pierwszym warun-

kiem – najbardziej chyba oczywistym i wymienianym każdorazowo – jest dostarczanie przez podatnika jednemu odbiorcy więcej niż jednego świadczenia składowego.

W ramach transakcji powinna zachodzić tożsamość podmiotowa, tzn. z jednej strony świadczenia powinny być wykonywane dla jednego odbiorcy, w tym sensie, że powinien on być nabywcą wszystkich składowych, zaś z drugiej strony – elementy składowe powinny być świadczone przez tego samego podatnika. Należy jednak zauważyć, że w orzeczeniu w sprawie *Part Service* stwierdzono, iż przy wykorzystaniu koncepcji nadużycia prawa można uznać, że jeden podmiot realizuje jedno świadczenie złożone (będące jednym przedmiotem opodatkowania) nawet wtedy, gdy świadczenie to (stanowiące gospodarczą całość) jest formalnie wykonywane na rzecz różnych podmiotów. Wymaga to zapewne rozważenia, czy nie należałoby wprowadzić podziału na formalnego nabywcę świadczeń i ich rzeczywistego odbiorcę.

Drugim warunkiem jest to, aby elementy składowe były ze sobą tak ściśle związane, aby były nierozzerwalne i tworzyły jedną całość. Akcentuje się powyższe w orzecznictwie Trybunału. Jak wskazano choćby w cytowanym już orzeczeniu z 25.02.1999 r. w sprawie C-349/96 (*Card Protection Plan Ltd*), a także w orzeczeniu z 27.10.2005 r. w sprawie C-111/05 (*Aktiebolaget*), aby usługa mogła zostać uznana za kompleksową, składające się na nią świadczenia powinny pozostawać ze sobą w nierozzerwalnym związku. Te świadczenia, nie dając się wyodrębnić, tworzą w efekcie jednorodną usługę (świadczenie). Tę nierozzerwalność czy też ścisły związek opisuje się także, wskazując, iż rozdzielenie elementów składowych tego świadczenia miałyby sztuczny charakter.

Należy stwierdzić, że analiza orzecznictwa (które dotyczyło konkretnych, różniących się stanów faktycznych) pozwala na wskazanie co najmniej kilku aspektów zagadnienia związku świadczeń czy też nierozzerwalności świadczeń.

17. Pierwszy z aspektów owego nierozzerwalnego związku pomiędzy świadczeniami składowymi to okoliczność potrzeb konsumenta (nabywcy świadczenia).

Jak podkreśla się w doktrynie i w orzecznictwie, na daną sytuację należy spojrzeć z perspektywy nabywcy (konsumenta, odbiorcy świadczenia) i ocenić, czy w danym przypadku mamy do czynienia z zaspokojeniem jednej potrzeby konsumenta, czy też jest ich wiele i są one względnie niezależne od siebie. Wskazuje się zatem, że decydujące znaczenie będzie miało to, czy nabywca zamierza nabyć świadczenie kompleksowe, czy dwie niezależne usługi.

Jak wynika choćby z opinii rzeczników generalnych oraz orzeczeń Trybunału w połączonych sprawach C-308/96 i C-94/97 oraz C-349/96, dla potrzeb oceny określonego działania jako świadczenia jednolitego i kompleksowego najistotniejsze jest jego zbadanie z perspektywy nabywcy. Jeżeli z punktu widzenia odbiorcy określonego świadczenia istnieje jeden istotny przedmiot świadczenia, a pozostałe mają charakter wtórny lub pomocniczy, mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, którego podział prowadziłby do sztuczności i wypaczałby ekonomiczny i faktyczny cel dokonywania transakcji.

Odpowiedź na pytanie o efekt świadczenia – przy czym należy zastrzec, że chodzi o efekt (bądź efekty) świadczeń dla konkretnego nabywcy w konkretnej sytuacji – w istocie również bowiem wskazuje na to, czy dane świadczenie (świadczenia) zaspokaja jedną potrzebę konsumenta, czy też mamy do czynienia z przypadkiem, w którym w tym samym czasie konsument otrzymuje

kilka świadczeń od tego samego podmiotu, lecz zaspokajających jego różne potrzeby. Jednocześnie należy przypomnieć, że cały czas trzeba się kierować w tym przypadku podejściem ekonomicznym, a nie prawnym. Ma to związek z faktem, że – jak podkreśla Trybunał w cytowanym już orzeczeniu w sprawie *Aktiebolaget* – analizując transakcję złożoną, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania VAT, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Nie jest więc istotne, ile mamy świadczeń z punktu widzenia regulacji umownych między stronami. Istotne jest to, czy występuje jedno świadczenie złożone z punktu widzenia ekonomicznego.

18. Kolejnym aspektem, który związany jest z nierozzerwalnością świadczeń jednostkowych w przypadku występowania świadczenia złożonego, jest kryterium, które można by określić jako kryterium nie pogorszonej jakości świadczeń cząstkowych. Otóż zgodnie z tym kryterium świadczenia można uznać za niezależne i stanowiące odrębne przedmioty opodatkowania (a nie za świadczenia pozostające ze sobą w nierozzerwalnym związku) wówczas, gdy każde z tych świadczeń – jeśli w takich samych okolicznościach było dostarczane odrębnie – miałyby taką samą jakość i charakter dla nabywcy. Natomiast jeśli dostarczenie części ze świadczeń jednostkowych ma sens i zachowuje swoją wartość dla nabywcy jedynie wówczas, gdy będą one dokonywane wyłącznie razem ze świadczeniem głównym, to należałoby uznać dostarczane w jednym czasie i przez tego samego dostawcę świadczenia za jedno świadczenie złożone (kompleksowe).

Oczywiście w tym przypadku również należy się odwołać do potrzeb nabywcy. To bowiem również z jego punktu widzenia powinna być dokonywana ocena pogorszonej bądź nie pogorszonej jakości świadczeń dodatkowych. Z powyższym związana jest podstawowa trudność, polegająca na właściwym odczytaniu potrzeb nabywcy (właściwych jemu, a więc subiektywnych) przez organy podatkowe (czy też w ogóle przez osoby trzecie). Ścierają się przy tym przeciwstawne racje, gdyż nabywca zazwyczaj będzie dążyć do takiego prezentowania swojej woli, które jemu zapewnić będzie najkorzystniejsze skutki podatkowe, zaś organ podatkowy – jak się wydaje – będzie raczej dążyć do takiego odczytania sytuacji (oczywiście w ramach możliwej wykładni przepisów), które będzie zapewniało maksymalizację wpływów budżetowych.

19. Blisko związane z poprzednim jest także kryterium kwalifikowalności świadczeń jako świadczeń złożonych, które można by określić mianem kryterium nieistotności (braku wartości) świadczeń dodatkowych. W tym przypadku nierozzerwalność związku między świadczeniami przejawia się w tym, że w przypadku ich rozdzielenia część z tych świadczeń nie miałaby dla nabywcy żadnej wartości. W takiej sytuacji świadczenia dodatkowe jako takie nie zaspokajają żadnej potrzeby nabywcy. Nie mają one dla niego wartości jako takie. W orzeczeniu z 2.12.2010 r. w sprawie C-276/09 (*Everything Everywhere Ltd, dawniej T-Mobile (UK) Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*) Trybunał podniósł z kolei (uznając świadczenie za kompleksowe), że świadczenie usług, z których klienci nie mogliby korzystać niezależnie od korzystania z usługi telefonii komórkowej, nie stanowi z ich punktu widzenia żadnej samodzielnej wartości w stosunku do tej usługi, a więc nie może stanowić świadczenia odrębnego i niezależnego.
20. Z orzecznictwa sądowego ogólnie wynika, że złożoność świadczeń należy oceniać przez pryzmat potrzeb konsumenta. To wskazywałoby na konieczność oceny subiektywnej każdego przypadku. Jeśli bowiem to właśnie potrzeby konsumenta są podstawą do oceny tego, czy świadczenie ma charakter jednolity i niepodzielny, czy też należy je traktować jako kilka niezależnych świadczeń, to niewątpliwie ocena problemu złożoności świadczeń ma charakter subiektywny.

Jest ona subiektywna w tym znaczeniu, że jest determinowana, uwarunkowana (subiektywnymi przecież, bo właściwymi jemu) potrzebami konsumenta.

Jednocześnie jednak w orzecznictwie pojawiają się pokusy ku temu, aby w jakiś sposób standaryzować owego konsumenta. Przykładowo w cytowanym już orzeczeniu w sprawie C-41/04 (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*) Trybunał wskazuje na potrzeby konsumenta, lecz rozumianego jako konsumenta przeciętnego (jednocześnie nie wyjaśniając, co należałoby rozumieć przez to pojęcie).

21. W orzecznictwie sądowym podejmowane są próby ustanowienia jakiejś reguły nadrzędnej pozwalającej na określenie czy też rozstrzygnięcie, czy w danym przypadku występuje jedno świadczenie kompleksowe (będące jednym przedmiotem opodatkowania), czy też kilka świadczeń niezależnych (będących odrębnymi przedmiotami opodatkowania).

W związku z tym, że główną przesłanką – na podstawie której bada się warunki uznania świadczenia za złożone – jest potrzeba konsumenta, próba skonstruowania jakiejś reguły ogólnej, której aplikacja pozwalałaby na jednoznaczną ocenę kompleksowości bądź odrębności świadczeń, wydaje się skazana na niepowodzenie. W zależności bowiem od konkretnej potrzeby odbiorcy (konsumenta) w danym stanie faktycznym takie same świadczenia składowe mu dostarczane mogą być zakwalifikowane jako kilka świadczeń odrębnych bądź jako jedno świadczenie złożone (kompleksowe).

22. Zakwalifikowanie danego przypadku jako jednego świadczenia kompleksowego (złożonego) powoduje konieczność ustalenia sposobu jego opodatkowania. Polega to – zasadniczo rzecz ujmując – na rozstrzygnięciu, który z elementów świadczenia będzie miał znaczenie decydujące przy kwalifikacji świadczenia jako jednego przedmiotu podatku.

Z tych samych przyczyn, które sprawiają, że kwalifikacja świadczenia jako złożonego bądź jako świadczeń odrębnych musi być dokonywana odrębnie dla każdego przypadku, także i ustalenie dominującego elementu świadczenia (który będzie rozstrzygający dla opodatkowania świadczenia jako całości, jako jednego przedmiotu opodatkowania) musi być dokonywane każdorazowo w sposób indywidualny i z uwzględnieniem indywidualnych cech danego świadczenia.

Najczęstszym w praktyce założeniem w ramach świadczenia kompleksowego jest to, że jedno ze świadczeń ma charakter główny, zaś pozostałe świadczenia dostarczane w pakiecie mają charakter pomocniczy. Określenie dominującego elementu świadczenia powinno być przy tym – z tych samych przyczyn, co w przypadku samej oceny kompleksowości bądź odrębności świadczeń – dokonywane z punktu widzenia potrzeby klienta (nabywcy). Jak słusznie zauważa Trybunał w powoływanym już orzeczeniu w sprawie C-41/04 (*Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV v. Staatssecretaris van Financiën*), istnieje konieczność dokonania analizy charakteru transakcji z punktu widzenia nabywcy. Jak zauważono z kolei w orzeczeniu w sprawie *Aktiebolaget*, analizując transakcję złożoną, nie należy zapominać o stałej zasadzie stosowania AT, zgodnie z którą podatek ten powinien odpowiadać rzeczywistości gospodarczej. Trzeba więc ocenić, co chciał kupić nabywca, na czym mu faktycznie zależało.

Należy także stwierdzić, że są to potrzeby subiektywne, lecz oceniane w sposób obiektywny czy też przy wykorzystaniu pewnych zestandaryzowanych kryteriów.

23. Mogło by się wydawać, że kryterium kosztowe powinno być najbardziej znaczące, jeśli chodzi o ocenę dominującego elementu świadczenia. O ile z perspektywy sprzedawcy to pewnie właśnie kryterium kosztowe jest najbardziej znaczące, o tyle z punktu widzenia klienta (nabywcy) kryterium kosztowe niekiedy może być bez znaczenia bądź też pozostawać w dalszej perspektywie. Nie będą to sytuacje typowe, lecz mogą występować. Jak najbardziej możliwa jest sytuacja taka, że za element najbardziej istotny zostanie uznane to świadczenie cząstkowe, na zapewnienie którego ponoszone są przez sprzedawcę mniejsze koszty. Istotniejsze może być więc to, co wcale nie jest najkosztowniejszym elementem pakietu świadczeń.

Tak więc chociaż przesłanka wielkości kosztów ma charakter niewątpliwie obiektywny (co z pewnością ułatwia ocenę dominującego elementu świadczenia kompleksowego), to nie może ona samodzielnie mieć decydującego znaczenia.

24. Poszukując dominującego elementu świadczenia, patrząc na tę kwestię z perspektywy nabywcy, należy w szczególności próbować ustalić, które ze świadczeń przede wszystkim uzyskać chce nabywca oraz czy te pozostałe świadczenia nie są przypadkiem wyłącznie narzędziem umożliwiającym wykorzystanie bądź lepsze wykorzystanie świadczenia zasadniczego. Jak zauważył Trybunał w orzeczeniu z 11.02.2010 r. w sprawie C-88/09 (*Graphic Procède*), świadczenia mają charakter pomocniczy, a nie dominujący, jeśli służą przedsiębiorcy do tego, aby klienci mogli jak najlepiej skorzystać z zapewnianych świadczeń. Wskazuje się w związku z tym, że świadczenia pomocnicze z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze.
25. Wskazywano, że kwalifikacja danego przypadku jako jednego świadczenia złożonego bądź jako kilku świadczeń odrębnych jest dokonywana przede wszystkim w kontekście uczynienia z niego jednego przedmiotu opodatkowania.

W tym kontekście wiele wątpliwości budzi pogląd wyrażony przez Trybunał w orzeczeniu z 6.07.2006 r. w sprawie C-251/05 (*Talacre Beach*). Otóż w orzeczeniu tym chodziło o sposób opodatkowania świadczenia polegającego na dostarczeniu przyczepy kempingowej wraz z wyposażeniem (przyczepa wyposażona była w łazienkę, wykładzinę podłogową, karnisz do zawieszania firanek, firanki, szafkę kuchenną, wyposażoną kuchnię, ławę, stół, krzesła, taborety, stolik, lustro, szafę, łóżko i materac). Przyczepy kempingowe wedle przepisów obowiązujących w Wielkiej Brytanii opodatkowane były stawką 0% (zwolnienie z prawem do odliczenia). Powstał w związku z tym spór, czy stawka 0% znajduje zastosowanie do całości dostawy (przyczepy i jej wyposażenia), gdy jest ona traktowana jako jedno kompleksowe świadczenie. W swoim orzeczeniu Trybunał stwierdził, że „okoliczność, iż określone towary stanowią przedmiot jednej dostawy, która z jednej strony obejmuje towar główny objęty przez ustawodawstwo danego państwa członkowskiego zwolnieniem dającym prawo do zwrotu zapłaconego podatku w rozumieniu art. 28 ust. 2 lit. a VI dyrektywy VAT oraz z drugiej strony towary wyłączone przez to ustawodawstwo z zakresu zastosowania tego zwolnienia, nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane państwo członkowskie pobierało VAT od dostawy towarów wyłączonych według stawki zwykłej”.

Uznano zatem, że w tym przypadku – chociaż mamy do czynienia z jedną dostawą (kompleksową) – można zastosować różne stawki podatku do poszczególnych elementów tego jednego świadczenia. Stanowisko powyższe budzi poważne wątpliwości. Jakiż bowiem jest zasadniczy sens potraktowania (zakwalifikowania) danego świadczenia jako jednego świadczenia złożonego (jednego przedmiotu opodatkowania), jeśli nie taki, aby świadczenie to opodatkować

w jeden sposób. Przecież klient nie kupuje przyczepy po to, aby nabyć firanki i solniczki z obniżoną stawką VAT. Zależy mu na zakupie gotowej do użytku, w pełni wyposażonej przyczepy. Jeśli więc uznamy, że dostawa ta zaspokaja jedną jego potrzebę, to dostawa ta powinna być opodatkowana w sposób jednolity.

26. Można postulować stworzenie pewnego jednolitego sposobu postępowania dla potrzeb subsumcji i oceny, czy w danym przypadku występuje jedno świadczenie złożone (jeden przedmiot opodatkowania), czy też jest to kilka świadczeń odrębnych (z których każde jest odrębnym przedmiotem opodatkowania).

Ten jednolity sposób postępowania powinien opierać się na zbadaniu określonego zespołu okoliczności towarzyszących danemu przypadkowi. W takim badaniu należałoby odpowiedzieć na następujące pytania:

- 1) Czy u konsumenta występuje pojedyncza potrzeba?
- 2) Czy któreś ze świadczeń jest główne, zaś pozostałe zasadnicze?
- 3) Czy świadczeń nie można podzielić bez szkody dla ich jakości i charakteru?
- 4) Czy któreś ze świadczeń, gdyby było dostarczane odrębnie, miałoby nadal sens dla odbiorcy?

Odpowiedzi „tak” na pierwsze trzy pytania oraz „nie” na ostatnie z nich wskazywać będą na to, że dostarczane świadczenia powinny być potraktowane jako jedno kompleksowe świadczenie, będące jednym przedmiotem opodatkowania.

27. Jeśli chodzi o usługi kompleksowe, to w wyroku z 23.01.2014 r. (I SA/Po 572/13, LEX nr 1416998) WSA w Poznaniu uznał, że usługą złożoną (kompleksową) jest świadczenie, w ramach którego:
- 1) sponsor zleca obsługę programu lojalnościowego spółce;
 - 2) w związku z zakupami (towarów lub usług) dokonywanymi przez uczestników programu lojalnościowego (klientów) w punktach sprzedaży sponsora emitowane są punkty;
 - 3) w zamian za odpowiednią liczbę punktów klienci są uprawnieni do odebrania nagród rzeczowych;
 - 4) nagrody nabywane są przez spółkę, która przekazuje je następnie uczestnikom (klientom) programu;
 - 5) dodatkowo spółka wykonuje wiele czynności związanych z obsługą programu lojalnościowego;
 - 6) wynagrodzenie należne spółce obejmuje całość wykonywanych czynności, a jednym z jego elementów składowych jest wartość przekazanych nagród;
 - 7) sponsor pozostawia spółce pełną swobodę przy decydowaniu o tym, w jaki sposób program lojalnościowy będzie przeprowadzany, w tym także jakie nagrody będą nabywane i przekazywane uczestnikom (klientom) programu.

Istotnym elementem tak skonstruowanego programu lojalnościowego jest pełna niezależność spółki w zakresie decyzji prowadzenia takiego programu.

28. Z kolei w wyroku z 6.12.2013 r. (I FSK 1758/12, LEX nr 1396679) NSA uznał, że „świadczenia dodatkowe, uzupełniające ofertę hotelu, takie jak np. kolacja z lampką wina czy też zabieg «w wannie SPA», stanowią odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane niezależnie od wykonania usługi noclegowej. Nie sposób bowiem uznać, że przykładowo zabieg SPA jest zderminowany przez usługę główną oraz że nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez tej dodatkowej usługi”. Sąd stwierdził zatem, że tego rodzaju świadczenia dodatkowe nie

mogą być uznane za element świadczenia kompleksowego (noclegowego), tylko są usługami odrębnymi (podlegającymi odrębnemu opodatkowaniu).

Odpłatność czynności

29. Podstawowe czynności, które podlegają opodatkowaniu – tj. dostawa towarów oraz świadczenie usług – muszą mieć charakter odpłatny. Odpłatność oznacza w tym przypadku wykonanie ich za wynagrodzeniem. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów także musi nastąpić za wynagrodzeniem.

W znaczeniu potocznym wynagrodzenie to zapłata za pracę, należność, a także odszkodowanie, nagroda. Natomiast odpłatny to taki, który wymaga zapłacenia, zwrotu kosztów, płatny. Należy jednak podkreślić, że nie każda płatność, jaką otrzymuje dostawca czy też świadczeniodawca, może być uznana za płatność (wynagrodzenie) za usługę. W konsekwencji niektóre kwoty otrzymywane przez wykonującego usługę czy też dostarczającego towary nie będą wynagrodzeniem, zapłatą za usługę. Stąd też niektóre świadczenia, mimo że łączy się z nimi transfer środków pieniężnych czy też innych korzyści materialnych, nie będą uznane za odpłatne.

Do tej pory cecha „odpłatności” nie była zdecydowanie akcentowana w polskim orzecznictwie i praktyce. Kwestia ta zajmuje natomiast znaczące miejsce w orzecznictwie ETS. Opierając się na jego dorobku, można wysnuć pewne wnioski o charakterze generalnym, dotyczące znamienia odpłatności dostawy towarów oraz świadczenia usług.

Przede wszystkim należy wskazać, że pomiędzy otrzymaną zapłatą a wykonanym świadczeniem (dostawą towarów czy też usługą) powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Otrzymana zapłata powinna być konsekwencją wykonania świadczenia. Wynagrodzenie musi być należne za wykonanie tego świadczenia. Kwoty przekazane przez świadczeniobiorcę jedynie przy okazji dostawy towarów czy też świadczenia usług, które nie są należne za świadczenie i w związku z jego wykonaniem nie są zapłatą, nie mogą przesądzać o odpłatności danej umowy.

Najczęściej przywoływanym orzeczeniem ETS, dotyczącym charakteru wynagrodzenia (zapłaty) za wykonane świadczenia, jest orzeczenie w sprawie C-16/93 (*R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*). W orzeczeniu tym problematyczne było, czy uliczny muzyk, który gra w zamian za dobrowolne datki zbierane „do kapelusza”, świadczy odpłatną usługę na rzecz przechodniów, a rzucane (ofiarowywane) datki stanowią zapłatę za usługę. W ocenie ETS w przypadku niniejszym brak było bezpośredniego związku pomiędzy wykonywanym świadczeniem a otrzymywanymi datkami. Nie było bowiem żadnej umowy (porozumienia), choćby dorozumianej, pomiędzy ofiarodawcami a świadczeniodawcą (muzykiem), zaś wielkość datku w żaden sposób nie była uzależniona od cech świadczonej usługi (np. rodzaju granego utworu, długości przysłuchiwania się muzyce itp.). W związku z tym nie można było dostrzec żadnego związku pomiędzy ofiarowywanym datkiem a świadczoną usługą. Wobec tego datki nie miały charakteru wynagrodzenia, zapłaty za usługę, a zatem ta nie może być uznana za świadczoną odpłatnie.

Mając na uwadze powyższe, należy uznać, że zwyczajowe i dobrowolne napiwki wręczone przez klientów pracownikom obsługi (restauracji, hotelu itp.) nie podlegają opodatkowaniu. Nie dotyczy to oczywiście przypadków, kiedy napiwek ma charakter obowiązkowy (np. płatność za sto-

lik czy też za nakrycie) i w istocie stanowi zapłatę za obsługę. Stracił zatem na aktualności pogląd wyrażony chociażby w piśmie Ministerstwa Finansów z 5.02.1997 r. (PP1-7203-69/96/ZD, Biul. Skarb. 1997, nr 4, s. 15), zgodnie z którym napiwki stanowią część ceny usługi gastronomicznej i jako takie podlegają opodatkowaniu VAT.

Związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniami na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można było powiedzieć, że płatność następuje za to świadczenie. Nie można zatem, co do zasady, uznać za wynagrodzenie płatności (składek), które dokonywane są w związku z przynależnością do organizacji. Przykładowo w orzeczeniu 102/86 (*Apple & Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*) ETS stwierdził, że opłaty uiszczane przez rolników (farmerów) na rzecz organizacji, do której przynależą, nie są wynagrodzeniem za jej usługi. Organizacja miała bowiem dowolność co do przeznaczenia otrzymywanych środków, jej członkowie nie mieli zaś bezpośrednio wpływu na ich spożytkowanie. Nie można zatem mówić, aby składka członkowska miała charakter zapłaty za usługę. Brak było bowiem bezpośredniego związku pomiędzy płatnością a ewentualnymi usługami.

Nie kwestionując słuszności niniejszego poglądu, należy uznać, że nie można go odnosić ogólnie do wszelkiego rodzaju składek członkowskich. Jeśli bowiem dana organizacja została zawiązana celem wykonania na rzecz swoich członków jednego czy też kilku konkretnych świadczeń, to w tym przypadku składkę na jej rzecz można potraktować jako zapłatę za wykonaną usługę. Przykładowo dotyczyć to może składek (ukrywanych niesłusznie pod mianem „darowizn”) na rzecz – częstych w polskich warunkach – organizacji, komitetów, stowarzyszeń, które zajmują się budowaniem dla swoich członków sieci wodociągowych, kanalizacyjnych, gazyfikacyjnych itp. W tym przypadku można uznać, że składka (darowizna) na rzecz organizacji ma charakter zapłaty za usługę. Organizacja została bowiem powołana dla wykonania konkretnego świadczenia na rzecz swoich członków. Istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy płaconą składką a otrzymywanym w przyszłości świadczeniem. Oczywiście odpłatność czynności jest warunkiem koniecznym, lecz niewystarczającym do jej opodatkowania. W szczególności czynność musi być wykonana przez podatnika działającego w tym charakterze.

W orzeczeniu z 29.10.2009 r. w sprawie C-246/08 (*Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii*) Trybunał wyraził dość interesujący pogląd dotyczący związku pomiędzy wynagrodzeniem a świadczeniem. W sprawie tej chodziło o brak opodatkowania czynności świadczonych przez państwowe biura pomocy prawnej. Za usługi te beneficjenci płacili częściowe wynagrodzenie, którego wysokość zależała wprawdzie od nakładu pracy, lecz także od dochodów i majątku beneficjenta. W ten sposób to poziom tych dochodów i majątku, a nie np. liczba godzin pracy świadczonych przez państwowe biura ani stopień trudności danej sprawy, determinował wysokość wynagrodzenia, która jest pokrywana przez beneficjenta. Na tej podstawie Trybunał uznał, że związek pomiędzy usługami pomocy prawnej świadczonymi przez państwowe biura a świadczeniem ekwiwalentnym płaconym przez beneficjenta nie ma charakteru bezpośredniego. Powstaje pytanie o ewentualne odniesienie powyższego wyroku do kwestii opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczenia usług pomocy prawnej z urzędu.

W tym kontekście należy również wskazać, że obowiązkowa i przewidziana w ustawie opłata abonamentowa należna nadawcy publicznemu nie jest odpłatnością za usługi tego nadawcy (zob. wyrok TSUE z 22.06.2016 r. w sprawie C-11/15, *Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas*).

Można także zwrócić tutaj uwagę na orzeczenie TSUE z 12.05.2016 r. w sprawie C-520/14 (*Ge-meente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën*). W tym wyroku Trybunał uznał, iż jednostka samorządu terytorialnego, która świadczy usługę dowozu uczniów do szkół w określonych okolicznościach, nie prowadzi działalności gospodarczej, a więc nie działa jako podatnik. W sytuacji będącej podstawą faktyczną wydania niniejszego orzeczenia dowóz dzieci do szkół był wykonywany na podstawie stosownej uchwały jednostki samorządowej. Przewidywała ona, że przy małych odległościach do szkoły (poniżej 6 km) rodzice nie pokrywali kosztów dowozu, przy odległościach średnich (między 6 a 20 km) rodzice uiszczali składkę w stałej kwocie równej kosztom transportu publicznego na dystansie 6 km, natomiast przy odległościach dłuższych (ponad 20 km) rodzice płacili składkę, której wysokość nie przekraczała równowartości kosztów tego przewozu, obliczaną dla rodziny, przy uwzględnieniu możliwości finansowych rodziców w zależności od ich łącznego dochodu. W stanie faktycznym około 1/3 rodziców korzystających z dowozu do szkół uiszczała składki, których łączna kwota odpowiadała 3% sumy, jaką gmina zapłaciła za usługi dowozu uczniów do szkół.

Z podobnych zapewne względów w wyroku z 20.03.2013 r. (I FSK 639/12, LEX nr 1339514) NSA stwierdził, że przeniesienie własności rzeczy lub prawa majątkowego w trybie art. 66 § 1 o.p. na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa w celu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź w zamian za jego wygaśnięcie nie podlega opodatkowaniu VAT. Czynność taka nie ma bowiem charakteru odpłatnego w rozumieniu komentowanych przepisów.

Należy pamiętać, że zapłaty (wynagrodzenia) nie można utożsamiać jedynie ze świadczeniem pieniężnym. Także świadczenie o charakterze rzeczowym będzie wynagrodzeniem. Przykładowo więc zamiana towarów, zamiana towaru na usługę i odwrotnie, wydanie towarów (świadczenie usług) w zamian za wierzytelności itp. będzie uznane za odpowiednio odpłatną dostawę czy też odpłatne świadczenie usług. Mamy tutaj bowiem do czynienia z konkretną korzyścią, która należyta jest za dokonywane świadczenie. W wyroku z 28.11.2013 r. (I FSK 1655/12, LEX nr 1403570) NSA stwierdził, że zamiana jest formą dostawy towarów. Ma ona charakter odpłatny, gdyż wynagrodzeniem podatnika jest przekazanie mu innej rzeczy lub usługi. Z kolei w orzeczeniu z 1.09.2011 r. (I FSK 1212/10, LEX nr 919504) NSA wyraził słuszny pogląd, że wynagrodzeniem – za przeniesienie towarów na daną osobę – może być umorzenie jej udziałów w spółce z o.o. W wyroku z 10.05.2012 r. (I FSK 1010/11, LEX nr 1148381) NSA wyraził kontrowersyjną tezę, że: „Jeżeli więc spółka przekazuje wynagrodzenie – w formie nieruchomości, czy też w formie gotówkowej – jako świadczenie wzajemne związane z niepodlegającą opodatkowaniu czynnością umorzenia udziałów, świadczenie to też nie podlega VAT”. W powyższym wyroku sąd zdaje się nie zauważać, że o ile czynność dotycząca udziałów nie podlega opodatkowaniu, o tyle wynagrodzenie jest dokonywane w formie dostawy towarów bądź świadczenia usług. To zdarzenie – gdy jego sprawcą jest podatnik – oczywiście podlega opodatkowaniu. Pogląd taki jest jednak podtrzymywany w orzecznictwie sądowym. Jak uznał WSA w Gliwicach w wyroku z 5.03.2014 r. (III SA/Gl 1550/13, LEX nr 1440740), w tego rodzaju przypadkach przekazanie towaru lub usługi (wynagrodzenie) nie jest przedmiotem transakcji. Zdaniem Sądu „przedmiotem transakcji jest tu bowiem przekazanie udziałów w celu umorzenia, będące przyczyną wypłaty wynagrodzenia, a nie samo wynagrodzenie oderwane od zaistnienia określonego zdarzenia”.

Trzeba jednak zauważyć, że wobec istniejących w sprawie wątpliwości sprawa zakończyła się uchwałą poszerzonego składu NSA. W uchwale z 16.11.2015 r. (I FPS 6/15, LEX nr 1844693)

NSA uznał, że przekazanie nieruchomości tytułem wynagrodzenia za umorzenie udziałów podlega opodatkowaniu VAT jako dostawa towarów. Należy uznać, że jest to pogląd zgodny z przepisami.

Nie ma również znaczenia to, w jaki sposób czy też w następstwie jakich okoliczności zapłata zostanie otrzymana. Jeśli tylko istnieje związek pomiędzy zapłatą a świadczeniem wzajemnym, to należy uznać, iż dane czynności mają charakter odpłatny. Jak wskazał WSA w Warszawie w wyroku z 21.01.2010 r. (III SA/Wa 1453/09, M. Pod. 2010, nr 7, s. 34): „W ocenie sądu okoliczność, że skarżąca spółka uzyskała zapłatę za wykonanie robót budowlanych opisanych we wniosku, w wyniku zawarcia ugody sądowej, która została zawarta wskutek powództwa wniesionego na podstawie art. 405 k.c., nie ma znaczenia dla opodatkowania tych robót podatkiem od towarów i usług”.

Trzeba jednak wskazać, że zapłata musi mieć konkretny wymiar. Wynagrodzenie musi być konkretną wielkością wyrażalną w pieniądzu. Nie są bowiem zapłatą nieznanne bliżej i jedynie potencjalne korzyści, które mogą powstać w związku ze świadczeniem (w zamian za nie). W wielu przypadkach bowiem podatnik uzyskuje określone korzyści w związku z wykonaniem dostawy czy też świadczeniem usługi, jednakże nie sposób określić ich wartości, czasu oraz okoliczności ich powstania. W związku z tym nie mogą być one uznane za zapłatę (wynagrodzenie) za wykonane świadczenia. Nie są bowiem dostatecznie jasno określone i nie można ich wyrazić jako konkretnej wielkości pieniężnej.

Przykładowo w przypadku podjęcia przez przedsiębiorstwo akcji promocyjnej, polegającej na przyznawaniu klientom punktów, kuponów itp., które można następnie nieodpłatnie wymienić na towary czy też usługi, przy czym punkty przyznawane są w zamian za zakupione przez klienta towary czy też usługi, nie mamy do czynienia z odpłatną dostawą towarów. Podatnik wydający towary w zamian za przyznane wcześniej przez siebie punkty czy też talony nie otrzymuje w zamian za to żadnego wynagrodzenia. Co prawda – w związku z akcją promocyjną – możliwe jest zwiększenie sprzedaży podatnika, jednakże jest to korzyść przyszła i niepewna, a nadto nie ma ona konkretnej i możliwej do wyrażenia wielkości pieniężnej. W związku z tym tego rodzaju wydanie towarów bez wynagrodzenia nie jest odpłatną dostawą towarów. Takie było też stanowisko ETS w orzeczeniu C-48/97 (*Kuwait Petroleum Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*), w którym stwierdzono, że odpłatna dostawa towarów nie zachodzi w przypadku wydawania klientom towarów wymienionych za zdobyte dzięki wcześniejszym zakupom punkty (kupon). W przypadku, o którym mowa, wydanie tych towarów uznano jednakże za nieodpłatną czynność zrównaną z odpłatną dostawą towarów i w związku z tym podlegającą opodatkowaniu.

Wynagrodzeniem mogą być także świadczenia w naturze. Jak wskazał TSUE w wyroku z 26.09.2013 r. w sprawie C-283/12 (*Serebrjannyj vek EOOD v. Direktor na Direkcija „Obzhalwane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite*), „usługa wykończenia i umeblowania apartamentu powinna być uznana za dokonaną odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca z jednej strony zobowiązuje się do wykonania tej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczenia czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu owej umowy”.

Zapłata nie musi także oznaczać uzyskania przez dostawcę czy też świadczeniodawcę faktycznego zysku. Uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która co najwyżej pokrywa jedynie koszty, nie stanowi o nieodpłatności wykonanej dostawy towarów czy też świadczonej usługi. Także wykonanie czynności „poniżej kosztów” nie oznacza, że czynność, za którą otrzymano wynagrodzenie, ma charakter nieodpłatny czy też częściowo nieodpłatny. Jest to nadal czynność odpłatna (zob. również orzeczenie ETS w sprawie C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck Ab v. Riksskatteverket*). Wskazał na to również NSA w wyroku z 1.09.2011 r. (I FSK 1021/10, LEX nr 1095722), stwierdzając, że „z odpłatnością mamy do czynienia, gdy usługa jest wykonywana za zapłatą wynagrodzenia. W orzecznictwie i w doktrynie nie budzi wątpliwości to, że zapłata nie musi oznaczać uzyskania przez świadczącego faktycznego zysku. Uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która pokrywa jedynie koszty, czy nawet poniżej kosztów, nie oznacza, że czynność nie ma charakteru odpłatnego”.

Należy również zauważyć, że uznanie danej płatności za wynagrodzenie za czynność opodatkowaną jest niezależne od jej kwalifikacji na gruncie prawa prywatnego. Dotyczy to w szczególności czynności wykonywanych za odszkodowaniem. Przykładowo odpłatną dostawą towarów jest wywłaszczenie za odszkodowaniem, zaś odpłatnym świadczeniem usług może być powstrzymanie się od działań konkurencyjnych za odszkodowaniem (więcej na temat problematyki „opodatkowania odszkodowań” – zob. komentarz do art. 8).

30. Czynność może być albo odpłatna, albo nieodpłatna. Na gruncie VAT nie występują czynności częściowo odpłatne. Jeśli tylko czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to jest ona odpłatna. Nie ma żadnego znaczenia, czy wynagrodzenie to pokrywa koszty świadczenia tej czynności poniesione przez podatnika, czy też kreuje dla podatnika zysk. Także czynności wykonane „po kosztach” ich świadczenia bądź poniżej tych kosztów są czynnościami odpłatnymi, o ile tylko pobrano za nie wynagrodzenie.

Nie ma więc żadnego uzasadnienia dla praktyk, które uznawałyby czynności wykonywane poniżej kosztów za czynności w części nieodpłatne (co skutkowałoby ustaleniem dla nich „dodatkowej” podstawy opodatkowania w postaci kosztu ich świadczenia przez podatnika). Wprowadzenie przepisów, które umożliwiałyby stosowanie takich reguł, może odbyć się tylko w ramach środka specjalnego. Zob. również orzeczenie ETS w sprawie C-412/03 (*Hotel Scandic Gasabäck Ab v. Riksskatteverket*).

31. Należy pamiętać, że część czynności wykonywanych nieodpłatnie także podlega opodatkowaniu jako czynności zrównane odpowiednio z odpłatną dostawą towarów oraz z odpłatnym świadczeniem usług.

Czynnością zrównaną z odpłatną dostawą towarów jest przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia;
 - 2) wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, zwłaszcza darowizny
- jeżeli podatnikowi przysługiwało w całości lub w części prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Na temat czynności nieodpłatnych zrównanych z dostawą – zob. komentarz do art. 7.

32. Za czynności zrównane z odpłatnym świadczeniem usług uważa się natomiast:
- 1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało w całości lub w części prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
 - 2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

Tak więc wszelkie nieodpłatne usługi świadczone przez podatnika w ramach jego przedsiębiorstwa i na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem nie powinny podlegać opodatkowaniu. Jest to zatem istotna różnica w porównaniu z poprzednio obowiązującym stanem prawnym, kiedy to przepis art. 2 ust. 1 ustawy VAT z 1993 r. również stanowił, że opodatkowaniu podlega odpłatne świadczenie usług, jednakże zgodnie z przepisem art. 2 ust. 3 pkt 5 tejże ustawy opodatkowaniu podlegało świadczenie usług odpłatnych bez pobrania należności.

33. Zasady związane z opodatkowaniem czynności wykonywanych nieodpłatnie (opodatkowanie o charakterze wyjątkowym, jedynie w przypadkach wyraźnie wymienionych w ustawie) mogą stwarzać pokusę ukrywania rzeczywistego charakteru czynności przez strony. Oczywiście decydujące znaczenie ma tutaj stan faktyczny, a nie deklarowany przez stronę. Organy podatkowe i skarbowe mają prawo do oceny rzeczywistego charakteru czynności jako nieodpłatnej bądź odpłatnej. Także w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości pojawia się pogląd, że sądy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie transakcji podatnika (orzeczenie C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*). Zasadniczo nie ma powodów, aby odmawiać tego prawa organom podatkowym, zwłaszcza w kontekście art. 199a o.p.

Nieważność i sprzeczność czynności z prawem

34. Z jednej strony zgodnie z przepisem art. 5 ust. 2 ustawy, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług następuje niezależnie od tego, czy czynności podlegające opodatkowaniu zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Z drugiej strony, art. 6 pkt 2 ustawy stanowi, że przepisy ustawy w ogóle nie znajdują zastosowania do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Pozostają one w pewnej opozycji względem siebie.

Podobne regulacje istniały również w poprzednio obowiązującej ustawie VAT z 1993 r. Na tle poprzednio obowiązujących przepisów poglądy co do zakresu opodatkowania w tych przypadkach były zróżnicowane. Niektórzy wskazywali, że opodatkowaniu zawsze podlegają te czynności, do wykonywania których konieczne jest posiadanie odpowiednich koncesji, zezwoleń czy też uprawnień zawodowych, niezależnie od tego, czy podatnik takowe

posiada (np. usługi transportowe wykonywane bez stosownego zezwolenia – por. wyrok NSA z 16.12.1997 r., III SA 981/96, LEX nr 32043, czy też usługi wykonywane w ramach niezgłoszonej działalności gospodarczej – por. wyrok NSA z 28.10.1999 r., III SA 7670/98, LEX nr 40064), natomiast nie mogą być opodatkowane czynności, które faktycznie miały miejsce, lecz z powodu niedochowania wymaganej formy są nieważne na gruncie prawa cywilnego, np. sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego (T. Michalik, *Komentarz*, s. 45). Inni wskazywali z kolei, że przepis stanowiący o opodatkowaniu czynności, które zostały wykonane bez zachowania formy wymaganej przepisami prawa, powoduje, iż także czynności, które zostały wykonane bez zachowania formy zastrzeżonej przez prawo cywilne (nawet pod rygorem nieważności), mogą być opodatkowane (*Komentarz*, red. J. Martini, s. 33).

Natomiast w zasadzie istniał konsensus co do tego, że opodatkowaniu nie podlegają czynności, których dokonanie jest wprost zabronione przez prawo (np. paserstwo, stręczycielstwo itp.).

35. W obecnym stanie prawnym w zasadzie nie ma wątpliwości, że czynności, które są nieważne na gruncie prawa cywilnego z powodu niezachowania wymaganej formy, mogą podlegać opodatkowaniu. Czynności opodatkowane na gruncie VAT zostały bowiem oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Decydujące znaczenie zyskuje bowiem nie prawny (na gruncie prawa cywilnego), lecz ekonomiczny aspekt transakcji. Tym samym czynność nieważna na gruncie prawa cywilnego może być uznana za wykonaną skutecznie na gruncie ustawy VAT.

Znacząca różnica w określaniu zakresu przedmiotowego opodatkowania związana jest natomiast ze zdecydowaniem innym pojmowaniem pojęcia czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Jak wynika bowiem z orzecznictwa ETS, niektóre czynności nawet zakazane wprost przez prawo mogą być przedmiotem opodatkowania.

W orzeczeniu w sprawie C-3/97 (*Regina v. J.C. Goodwin & E.T. Unstead*) ETS uznał, że obrót podrabianymi towarami (kosmetykami) podlega VAT. Z kolei w orzeczeniu C-455/98 (*Tullihallitus v. Kaupo Salumets*) uznano, że import (a także dostawa) przemycanych towarów (alkoholu) również podlega opodatkowaniu. Natomiast w orzeczeniu 294/82 (*Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz w orzeczeniu 289/86 (*Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasing*) uznano, że dostawa oraz import narkotyków nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż nie jest to obrót wykonywany w ramach działalności gospodarczej.

Na pozór orzeczenia te są sprzeczne. Jak wynika jednakże z ich uzasadnień, Trybunał wywiódł zasadę opodatkowania tych czynności z zasady neutralności podatku oraz z zasady unikania jakichkolwiek zakłóceń konkurencji. W ocenie Trybunału w przypadku tych czynności nie można wprowadzać generalnego rozróżnienia pomiędzy czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które, co prawda, były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby być dokonane jako legalne. Sprzedaż przemycanego alkoholu mogłaby być legalna, gdyby zostały dopełnione formalności celne. Natomiast narkotyki (podobnie jak i podrabiane pieniądze) nie mogą być przedmiotem normalnego, legalnego obrotu. W żadnym z państw członkowskich nie istnieje normalny, wolny obrót takimi dobrami. W przypadku towarów i usług, które mogą być (również pod pewnymi warunkami) przedmiotem normalnego obrotu i wykonywanej działalności gospodarczej, nieobjęcie opodatkowaniem czynności zabronionych i sprzecznych z prawem prowadziłoby do znacznego zakłócenia kon-

kurencji. Podmioty, które dokonywały dostaw i odpłatnego świadczenia usług jako transakcji sprzecznych z prawem, znajdowałyby się w znacznie lepszej sytuacji od podmiotów legalnie wykonujących swoje usługi. Ich towary i usługi – nieobciążone VAT – byłyby pod względem ceny bardziej atrakcyjne dla konsumentów.

Stąd też „dostawa” towarów wykonywana w ramach paserstwa czy też paserstwa celnego powinna, co do zasady, podlegać opodatkowaniu (chyba że ich przedmiotem są towary wyłączone z normalnego obrotu). Towary dostarczane przed pasera są bowiem oferowane także przez inne, legalnie działające podmioty, będące podatnikami VAT.

Natomiast sprzeczna z prawem „dostawa” towarów, które nie mogą być przedmiotem normalnego obrotu – np. narkotyków, organów ludzkich – nie może podlegać opodatkowaniu. Także nielegalnie świadczone usługi, które nie mogą być świadczone i oferowane zgodnie z prawem, nie będą podlegały opodatkowaniu. Problemem wszakże może być określenie, kiedy dana transakcja nie może być w ogóle dokonywana zgodnie z prawem. W szczególności dotyczy to przypadku, gdy dane „dobro” nie może być przedmiotem opodatkowania w jednym państwie, może zaś być legalnie oferowane w innym państwie członkowskim. Przykładowo dotyczyć to może prostytucji. W wielu państwach członkowskich usługi prostytutek są przedmiotem rynkowego obrotu. Wydaje się, że – z uwagi na istnienie jednolitego rynku wewnętrznego Unii Europejskiej – powołanie się na okoliczność, iż w danym państwie usługi prostytutek nie mogą być przedmiotem obrotu, nie byłoby wystarczającą przesłanką nieobejmowania takich usług opodatkowaniem w tym państwie.

Nadużycie prawa

36. Z dniem 15.07.2016 r. ustawodawca wprowadził do polskiego systemu prawa podatkowego klauzulę zwalczania unikania opodatkowania.

Regulacje dotyczące jej stosowania są zawarte w dodanym do ordynacji podatkowej dziale IIIa.

Na mocy klauzuli organy podatkowe mają prawo do pominięcia skutków wynikających ze sztucznych czynności stanowiących unikanie opodatkowania. Zgodnie bowiem z przepisami art. 119a o.p. czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Czynnością odpowiednią jest czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

37. Z przepisów ordynacji podatkowej wynika, że przepisy wyrażające klauzulę mającą zapobiegać unikaniu opodatkowania nie mają zastosowania w podatku od towarów i usług.

Ma to miejsce, ponieważ przepisy komentowanej ustawy wyrażają konstrukcję nadużycia prawa. Ona również pozwala organom podatkowym na pominięcie skutków prawnych transakcji dokonywanych przez strony, jeśli w ocenie organów podatkowych poprzez dokonanie takich transakcji podatnik nadużywa prawa.

38. Konstrukcja nadużycia prawa została wyrażona w ustawie wprost z dniem 15.07.2016 r. Należy jednak zauważyć, że jest to konstrukcja mająca swój rodowód w orzecznictwie TSUE. Trybunał dopuścił jej stosowanie w podatku od wartości dodanej od 2006 r.

Można w związku z tym zauważyć, że sądy administracyjne w dotychczasowym stanie prawnym dopuszczały jej zastosowanie przeciwko podatnikom – mimo braku wyraźnych ku temu podstaw prawnych. Tak przykładowo NSA w wyroku z 5.09.2016 r. (I FSK 2/15, LEX nr 2135968).

39. Koncepcja nadużycia prawa jest od dawna znana doktrynie oraz praktyce prawniczej. Jest ona konstrukcją występującą szeroko na gruncie polskiego prawa cywilnego, prawa pracy, prawa zamówień publicznych.

Nadużyciem prawa – najogólniej rzecz biorąc – jest określana sytuacja, w której podmiot czyni taki użytek ze swego prawa (podmiotowego), który jest sprzeczny z celami przyznania mu tego uprawnienia.

40. Nadużycie prawa często jest związane z obejściem prawa. O ile jednak w przypadku nadużycia prawa przez pojęcie prawa rozumiemy prawo podmiotowe (przyznane przez przepisy prawne uprawnienia), o tyle w przypadku obejścia prawa pod pojęciem prawa ukrywa się prawo w znaczeniu przedmiotowym (tzn. konkretny przepis prawa stanowionego). Niemniej jednak działania stanowiące nadużycie prawa (podmiotowego) łączą się często z obejściem (próbami obejścia) konkretnych przepisów prawnych.

41. Dotychczas konstrukcja nadużycia prawa w zasadzie nie występowała (nie była stosowana) na gruncie prawa podatkowego. Było to związane przede wszystkim z przyjętą w polskiej praktyce zasadą literalnej wykładni przepisów, w mniejszym stopniu uwzględniającą cele wprowadzenia danych przepisów czy też odwołującą się do nich.

42. Koncepcja nadużycia prawa unijnego, jak większość konstrukcji i zasad prawa unijnego, jest wytworem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Koncepcja ta pojawiła się i następnie była rozwijana (podtrzymywana) w kolejnych orzeczeniach Trybunału.

Po raz pierwszy koncepcja powyższa pojawiła się w orzeczeniu w sprawie C-33/74 (*Van Binsbergen v. Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*). W stanie faktycznym, w którym zapadło orzeczenie, osoba świadcząca usługi pomocy prawnej przeniosła się z Holandii do Belgii, przy czym zamierzała nadal świadczyć usługi prawnicze w Holandii (działając z terytorium Belgii), unikając wszakże ostrzejszych wymogów prawa holenderskiego. W sprawie sporne było to, czy osoba ta może nadal świadczyć usługi w Holandii, powołując się na swobodę przedsiębiorczości. W wydanym wyroku ETS stwierdził, że państwo członkowskie może odmówić praw wynikających z przepisów traktatowych, w sytuacji gdy podmiot przenosi się do innego państwa tylko w tym celu, aby uniknąć zastosowania określonych reguł przewidzianych w tymże pierwszym państwie członkowskim.

Podobna sytuacja miała miejsce w sprawie C-115/78 (*Knoors v. Staatssecretaris van Economische Zaken*). W tym wyroku ETS stwierdził, że państwa członkowskie mogą zapobiegać działaniom jednostek, które za pomocą niewłaściwego zastosowania prawa unijnego próbują uniknąć zastosowania przepisów krajowych.

Istotne dla kształtowania się koncepcji nadużycia prawa unijnego były wyroki w sprawach: C-148/91 (*Veronica Omroep Organisatie v. Commissariaat voor de Media*) oraz C-23/93 (*TV10 v. Commissariaat voor de Media*). W stanach faktycznych – będących podstawą wydania tych wyroków – zostały założone spółki poza granicami Holandii, które miały świadczyć na terytorium Holandii usługi telewizji kablowej. Celem takiego działania było uniknięcie zastosowania holenderskich przepisów krajowych określających wymogi dla takich nadawców. Kwestią sporną w tej sprawie stało się to, czy nie należałoby uznać tych spółek – chociaż formalnie istniejących poza terytorium Holandii – za podmioty holenderskie oraz czy działania założycieli spółek nie należałoby uznać za mające charakter sztuczny i nakierunkowany wyłącznie na ominięcie wymogów wynikających z krajowych przepisów holenderskich.

W wydanych wyrokach ETS stwierdził, że jeśli działalność podmiotu formalnie zagranicznego jest nakierunkowana wyłącznie bądź głównie na terytorium danego państwa członkowskiego, to można podmiot ten traktować jako krajowy, jeśli przedsiębiorstwo zostało utworzone za granicą (w innym państwie członkowskim) w celu uniknięcia zastosowania przepisów krajowych.

We wszystkich powyższych sprawach cechą wspólną było to, że dane podmioty opuszczały swoje państwo członkowskie i przenosiły się do innego państwa członkowskiego (czy też tworzyły tam podmioty zależne), lecz nadal zamierzały prowadzić działalność w swoim dotychczasowym państwie (korzystając ze swobody przedsiębiorczości). Tego rodzaju zachowanie jest określane jako aktywność *U turn* (od angielskiego określenia oznaczającego „zawracanie”).

Kolejne istotne orzeczenia, jakie miały wpływ na kształtowanie się doktryny nadużycia prawa unijnego, wydawane były na tle regulacji odnoszących się do prawa spółek. W orzeczeniu w sprawie C-367/96 (*Kefalas and others v. Elliniko Dimosio and Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon*) Europejski Trybunał Sprawiedliwości uznał, że można stosować przepisy krajowe, aby ocenić, czy wykonywanie praw podmiotowych wynikających z prawa unijnego nie stanowi nadużycia. Podczas stosowania tychże regulacji krajowych należy mieć wszakże na uwadze cele prawa unijnego (oceniać działania jednostek w świetle tychże celów).

Następnym istotnym orzeczeniem w tym zakresie był wyrok w sprawie C-212/97 (*Centros Ltd v. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*). W stanie faktycznym leżącym u podstaw wydania niniejszego wyroku obywatele duńscy założyli spółkę handlową w Wielkiej Brytanii, korzystając ze stosunkowo liberalnych – zwłaszcza na tle regulacji duńskich – przepisów tam obowiązujących, dotyczących zakładania spółek. Następnie mieli zamiar otworzyć oddział tejże spółki w Danii i właśnie w tym kraju wykonywać praktycznie całą działalność. Władze duńskie odmówiły rejestracji oddziału, stwierdzając, że takie działanie byłoby obejściem duńskiego prawa krajowego, w sposób stanowiący nadużycie prawa unijnego. Ostatecznie sprawa trafiła do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W swoim orzeczeniu stwierdził on, że organy krajowe mogą w konkretnych przypadkach – na podstawie obiektywnych dowodów – stwierdzić nadużycie lub oszukańcze działanie jednostek i w związku z tym odmówić korzyści wynikających z prawa unijnego związanych z tymi działaniami. W każdym przypadku jednakże działania jednostek należy oceniać według celów, jakim służą dane regulacje unijne.

Co zasługuje na uwagę, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-212/97 stwierdził, że nie doszło do nadużycia prawa unijnego. Chociaż bowiem wystąpiły tutaj działania, których jedynym celem było stworzenie sztucznej struktury, dzięki której możliwe było uzyskanie korzyści wynikających z prawa unijnego, to jednak nie można ich kwalifikować jako nadużycia,

gdyż były one zgodne z celem tych regulacji. Celem regulacji, które wykorzystano, jest bowiem właśnie swoboda przedsiębiorczości i zakładanie spółek w tych państwach członkowskich, które oferują ku temu najdogodniejsze warunki.

Jeszcze jednym wyrokiem, który miał duże znaczenie dla kształtowania się koncepcji nadużycia prawa unijnego, jest wyrok w sprawie C-110/99 (*Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*). W tej sprawie niemiecka spółka sprzedawała produkty rolne. Produkty były sprzedawane dwóm spółkom z siedzibą w Szwajcarii i tam też wywożone. Z tego tytułu spółka niemiecka korzystała z dopłat do eksportu. Następnie towary były z powrotem reeksportowane do Niemiec (towary wracały tymi samymi środkami transportu bez ich rozładowywania). Niemieckie władze celne po wykryciu tych działań domagały się od spółki niemieckiej zwrotu dopłat. Powstały spór sądowy znalazł swój finał przed ETS, który został poproszony o stwierdzenie, czy w niniejszej sytuacji doszło do nadużycia prawa do dopłat eksportowych.

W ocenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, aby doszło do nadużycia prawa unijnego, muszą zostać stwierdzone dwa elementy:

- 1) element obiektywny – przejawiający się w sztucznym tworzeniu warunków do odnoszenia określonych korzyści; „sztuczność” działania polega na tym, że działania są podejmowane wyłącznie w celu uzyskania korzyści, natomiast nie mają żadnego innego uzasadnienia; zaistnienie tych okoliczności zawsze musi być podjęte na tle konkretnego przypadku;
- 2) element subiektywny – wola uzyskania korzyści niezgodnej z celami prawa unijnego.

43. Koncepcja nadużycia prawa unijnego, chociaż narodziła się blisko 30 lat temu, aż do 2006 r. nie była przedmiotem zastosowania na gruncie podatkowym.

Zmieniło się to w 2006 r., kiedy to Europejski Trybunał Sprawiedliwości w dwóch (wydanych tego samego dnia) wyrokach stwierdził, że koncepcja nadużycia prawa unijnego ma zastosowanie na gruncie VAT. Były to wyroki w sprawach: C-255/02 (*Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*) oraz C-223/02 (*University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise*). W tych sprawach sądy krajowe (z Wielkiej Brytanii) zadały jednak wyraźnie pytanie o możliwość zastosowania koncepcji nadużycia prawa na gruncie regulacji o podatku od wartości dodanej. Chodziło w nich o ewentualność nadużycia prawa do odliczenia podatku naliczonego.

W obu sprawach podatnicy prowadzący działalność przede wszystkim zwolnioną od podatku mieli podjąć duże inwestycje. Z uwagi na prowadzenie działalności zwolnionej musieliby ponosić faktyczne koszty (większości) podatku naliczonego związanego z tymi inwestycjami. W związku z tym utworzono kilka spółek zależnych, które formalnie prowadziły te inwestycje. Odpowiednie ułożenie wzajemnych relacji pomiędzy podmiotami głównymi a podmiotami zależnymi (którym służyłoby prawo do odliczenia) miało prowadzić do odzyskania (zwrócenia) praktycznie całego podatku naliczonego związanego z inwestycjami, przy braku podatku należnego, bądź też wystąpienia go w minimalnej wysokości. Brytyjskie władze podatkowe zakwestionowały możliwość takiego ułożenia stosunków i odmówiły zwrotu podatków spółkom zależnym.

Sprawa ostatecznie trafiła przed Europejski Trybunał Sprawiedliwości, przed którym postawiono właśnie pytanie o możliwość (dopuszczalność) zastosowania koncepcji nadużycia prawa na gruncie regulacji dotyczących podatku od wartości dodanej.

ETS stwierdził, że koncepcja nadużycia prawa unijnego może znajdować zastosowanie również na gruncie podatku od wartości dodanej. Stwierdzenie nadużycia prawa wymaga zaistnienia dwóch elementów:

- 1) osiągnięcia korzyści podatkowej w sposób sprzeczny z celem przepisu prawa unijnego (przy czym w realiach niniejszych spraw wskazano, że sprzeczne z celami prawa unijnego jest odliczenie podatku w większym stopniu, niż wynika to z proporcji obrotów opodatkowanych i obrotów zwolnionych);
- 2) podjęcia danego działania wyłącznie (głównie) w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (przy czym w odniesieniu do tego elementu wskazano, że organy krajowe mogą ustalać rzeczywistą treść i znaczenie takich transakcji; w tym celu można wziąć pod uwagę pozorny charakter danych działań, powiązania ekonomiczne i osobowe pomiędzy stronami).

44. W każdym razie – zgodnie z komentowanym przepisem – przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności podlegających opodatkowaniu w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy.

Należy tutaj podkreślić, że czynności stanowiące nadużycie prawa są legalne (zgodne z prawem). Są one natomiast podjęte w celu sprzecznym z celami ustawy.

45. Zgodnie z przepisami w przypadku wystąpienia nadużycia prawa dokonane czynności podlegające opodatkowaniu wywołują jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.

Organy podatkowe mogą zatem pominąć skutki prawne co do zasady przypisane danym czynnościom, a w to miejsce przyporządkować takie skutki, jakie występowałyby, gdyby strony dokonały czynności, zdaniem organu podatkowego, odpowiednich.

46. W tym miejscu należy podkreślić, że konstrukcja nadużycia prawa – w przeciwieństwie do klauzuli dotyczącej zwalczania unikania opodatkowania – może być stosowana w zasadzie bez ograniczeń i bez dodatkowej kontroli (czy nadzoru) przez wszystkie organy podatkowe (organy kontroli skarbowej).

O ile bowiem klauzula może być zastosowana tylko przez Ministra Finansów, wyłącznie w przypadku, gdy wysokość korzyści podatkowych przekracza określone w ustawie kwoty, jej stosowanie jest poddane nadzorowi Rady Do Spraw Przeciwdziałania Opodatkowaniu, a ponadto podatnik może wystąpić o opinię zabezpieczającą, o tyle w przypadku nadużycia prawa nie ma takich gwarancji i mechanizmów zabezpieczających. Sytuacja podatników (w podatku od towarów i usług) wydaje się być o wiele gorsza.

47. Pogłębione rozważania dotyczące nadużycia prawa (w zakresie podatku od wartości dodanej) Trybunał Sprawiedliwości przeprowadził w orzeczeniu z 17.12.2015 r. w sprawie C-419/14 (*Web-MindLicences Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*).

W orzeczeniu tym stwierdzono m.in.: „Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że – w celu dokonania oceny, czy w okolicznościach takich jak w sprawie rozstrzyganej w po-

stępowaniu głównym umowa licencyjna, której przedmiotem jest udostępnienie *know-how* umożliwiającego prowadzenie strony internetowej, za pośrednictwem której udostępniane były interaktywne usługi audiowizualne, zawarta ze spółką mającą siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, na terytorium którego ma siedzibę spółka udzielająca tej licencji, stanowiła nadużycie prawa pozwalające wykorzystać to, że stawka podatku od wartości dodanej stosowana do tych usług była niższa w tym drugim państwie członkowskim – fakt, że zarządzający i jedyny akcjonariusz tejże spółki stworzył rzeczony *know-how*, że osoba ta wywierała wpływ lub sprawowała kontrolę nad rozwojem i nad wykorzystaniem tegoż *know-how* i świadczeniem usług, które były na nim oparte, fakt, że zarządzanie transakcjami finansowymi, zasobami ludzkimi i instrumentami technicznymi koniecznymi do świadczenia tychże usług zostało powierzone podwykonawcom, a także powody, które doprowadziły spółkę udzielającą licencji do udostępnienia odnośnego *know-how* spółce z siedzibą w tym drugim państwie członkowskim zamiast wykorzystania go przez nią samą, nie wydają się same w sobie rozstrzygające.

Do sądu odsyłającego należy dokonanie analizy ogółu okoliczności faktycznych występujących w postępowaniu głównym w celu rozstrzygnięcia, czy umowa ta stanowiła całkowicie sztuczną konstrukcję, ukrywającą fakt, że świadczenie odnośnych usług nie było dokonywane w rzeczywistości przez spółkę korzystającą z licencji, lecz *de facto* przez spółkę udzielającą licencji, i zbadanie w szczególności, czy ustanowienie siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej spółki korzystającej z licencji nie miało w rzeczywistości miejsca lub czy spółka ta w celu prowadzenia odnośnej działalności gospodarczej nie posiadała odpowiedniej struktury w zakresie pomieszczeń, zaplecza personalnego i technicznego, lub też czy rzeczona spółka nie prowadziła tej działalności gospodarczej w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek, na swoją własną odpowiedzialność i swoje własne ryzyko”.

Na uwagę zasługuje także fakt, że Trybunał w tym orzeczeniu uznał, iż „prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ono na przeszkodzie temu, aby do celów stosowania art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej organ podatkowy mógł, w celu ustalenia, że wystąpiła praktyka stanowiąca nadużycie w zakresie podatku od wartości dodanej, wykorzystać dowody uzyskane w ramach prowadzonego równoległe i niezakończony postępowania karnego bez wiedzy podatnika poprzez na przykład przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejście korespondencji elektronicznej, pod warunkiem że uzyskanie tych dowodów w ramach rzeczony postępowania karnego i wykorzystanie ich w ramach postępowania administracyjnego nie narusza praw zagwarantowanych prawem Unii”.

Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego

48. Zgodnie z regulacją art. 18 lit. c dyrektywy VAT z 2006 r. państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów zatrzymanie towarów przez podatnika albo jego następców prawnych następujące po zaprzestaniu prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, w sytuacji gdy podatnik miał prawo do odliczenia całości lub części podatku naliczonego przy ich nabyciu, przy czym nie dotyczy to przypadków, gdy po zaprzestaniu działalności towary zostały przeniesione na innego podatnika (następcę prawnego) jako całość lub część majątku przedsiębiorstwa. Tak więc wedle regulacji unijnych towary pozostające po likwidacji

działalności gospodarczej są traktowane, jakby były przedmiotem opodatkowanej dostawy za wynagrodzeniem.

Nieco inaczej do kwestii opodatkowania towarów pozostałych po likwidacji działalności gospodarczej podchodzi polski ustawodawca. Wartość tych towarów również podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W tym przypadku jest to jednakże odrębne zdarzenie podlegające opodatkowaniu. Przepis art. 5 ust. 3 stanowi, że opodatkowaniu podlegają również towary w przypadku, o którym mowa w art. 14 (tzn. towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku rozwiązania spółki cywilnej i handlowej niemającej osobowości prawnej albo zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu). Z dniem 1.12.2008 r. zmieniono brzmienie komentowanych przepisów, jednakże zmiana ta miała charakter redakcyjny, a nie merytoryczny.

Opodatkowanie towarów pozostałych po likwidacji działalności gospodarczej – zob. komentarz do art. 14.

Art. 5a. Towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

1. Powyższy przepis został wprowadzony z dniem 1.01.2011 r. Nie jest on jednak regulacją merytorycznie nową. W istocie jest połączeniem regulacji zawartych wcześniej w dotychczasowej definicji towaru oraz zawartych w art. 8 ust. 3 i 4 ustawy (dotyczących usług). Powyższe regulacje zostały zaś uchylone (także z dniem 1.01.2011 r.).
2. Względem powyższego unormowania można powtórzyć część zarzutów, z jakimi spotykały się regulacje poprzedniej ustawy VAT. Należy się bowiem zgodzić, że w istocie to normy techniczne – jakie zawierają klasyfikacje statystyczne – faktycznie przesadzają o stawkach podatku czy też prawie do zwolnienia podatkowego (aczkolwiek w mniejszym zakresie niż dotychczas, w związku ze zmianą określenia zwolnień podatkowych dla usług od 1.01.2011 r.). Jest to spowodowane identyfikowaniem usługi bądź towaru jako zwolnionych z podatku lub opodatkowanych preferencyjną stawką, przez odwołanie się do jej symbolu statystycznego. Obecnie sytuacja jest o tyle lepsza, że normy klasyfikacyjne nie decydują o przedmiocie podatku, gdyż zrezygnowano z warunku wymienienia usługi bądź towaru w klasyfikacjach statystycznych. Ta właśnie regulacja wzbudzała najwięcej wątpliwości. Nie można jednak także odmówić racji głosom doktryny, które poddawały krytyce tak szeroki udział norm technicznych (zawartych w klasyfikacjach) w określeniu przedmiotu, stawki oraz zwolnień podatkowych (tak np. J. Zubrzycki, glosa do wyroku TK z 3.04.2001 r., K 32/99, M. Pod. 2001, nr 12, s. 38; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Na bakier z konstytucją*, Rzeczpospolita, 4.08.1999; C. Kosikowski, glosa do wyroku TK z 3.04.2001 r., K 32/99, PiP 2001, z. 7, s. 110).

Z drugiej jednak strony nie bez znaczenia są względy dostatecznego oznaczenia zakresu opodatkowania (w tym zakresu zwolnienia i zakresu stosowania stawki obniżonej). Odwołanie się do klasyfikacji statystycznych – częstokroć na różnych poziomach – czy to działu, czy to klasy, a nawet kategorii bądź podkategorii – pozwala na osiągnięcie precyzji w oznaczaniu zakresu zwolnienia bądź zakresu stosowania stawki obniżonej.

Mając na uwadze orzeczenie TK z 3.04.2001 r. (K 32/99, OTK 2001, nr 3, poz. 53) dotyczące analogicznej, lecz generalnie jeszcze bardziej niepoprawnie sformułowanej regulacji art. 54 ustawy VAT 1993 r., nie należy się spodziewać, aby można było kwestionować konstytucyjność obecnej regulacji.

3. Zgodnie z komentowanym artykułem identyfikacja usług bądź towarów za pomocą klasyfikacji statystycznych ma miejsce tylko wówczas, gdy wyraźnie wskazuje na to ustawa. Odwołanie się do klasyfikacji statystycznej w innych przypadkach nie znajduje uzasadnienia.

Przykładowo zatem nie można się zgodzić z praktyką organów podatkowych, które odwołując się do klasyfikacji statystycznej właśnie, stwierdzają, że montaż towarów przez ich producenta jest dostawą towarów. To odwołanie nie znajduje w takich przypadkach uzasadnienia, a już z pewnością nie powinno być rozstrzygające dla kwalifikacji danego przypadku. Ustawodawca wskazał bowiem precyzyjnie zakres zastosowania klasyfikacji statystycznych dla potrzeb podatku od towarów i usług.

4. W wyroku z 17.10.2012 r. (I SA/Łd 1049/12, LEX nr 1233704) WSA w Łodzi nie dopatrył się wadliwości przepisów komentowanej ustawy z powodu tego, że przy określaniu stawek obniżonych odnoszą się one do klasyfikacji statystycznych (PKWiU).
5. Należy zauważyć, że od 1.01.2011 r. nie ma już regulacji – w związku z uchynieniem art. 41 ust. 14 ustawy – zgodnie z którą zmiany w klasyfikacjach statystycznych wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej oraz w kluczach powiązań między tymi klasyfikacjami, wprowadzone po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, nie powodują zmian wysokości opodatkowania.

W związku z powyższym wydaje się, że zmiany w klasyfikacjach statystycznych mogą powodować zmiany w wysokości opodatkowania. Może być tak, że wskutek zmian w klasyfikacji statystycznej dany towar bądź usługa (przedmiot czynności opodatkowanej) zostaną objęte inną stawką niż dotychczas.

Należy odróżniać zmiany w klasyfikacjach statystycznych od zmian samej ustawy (treści jej załączników). Stosowna zmiana treści ustawy oczywiście też będzie powodować zmianę stawki podatku albo też utratę bądź nabycie prawa do zwolnienia.

Art. 6. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

- 1) transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.
- 3) (uchylony).

Spis treści

Uwagi wstępne	127
Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części	128
Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy ..	133
Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych	136

Uwagi wstępne

1. Przepisy art. 6 ustawy wskazują na wyłączenia określonych czynności z zakresu oddziaływania przepisów ustawy. Są tutaj wskazane te czynności, które co do zasady należą do grupy czynności podlegających opodatkowaniu, mieszcząc się w zakresie odpłatnej dostawy towarów czy też odpłatnego świadczenia usług. Z uwagi jednakże na stosowne wyłączenie czynności te – chociaż można je zakwalifikować jako odpłatną dostawę towarów czy też odpłatne świadczenie usług – nie podlegają opodatkowaniu.

Wyłączenie z zakresu działania przepisów ustawy oznacza, że do czynności tych nie znajdują zastosowania żadne z jej regulacji. Dotyczy to również przepisów o dokumentowaniu i ewidencjonowaniu tych czynności. Nie podlegają one zatem obowiązkowi dokumentowania ich fakturami VAT; na żądanie kontrahenta (o ile podmiot prowadzi działalność gospodarczą) należy natomiast wystawić rachunek na zasadach określonych w przepisach art. 87 i 88 o.p.

Należy pamiętać, że powyższe czynności nie są jedynymi czynnościami, do których nie znajdują zastosowania przepisy ustawy. Ustawa nie będzie miała zastosowania także do czynności, które nie są wprost wymienione jako czynności opodatkowane w katalogu art. 5. Przykładowo więc niektóre czynności nieodpłatne nie będą podlegały opodatkowaniu (zob. również komentarz do art. 5).

Podatek naliczony, zawarty w cenie zakupionych towarów i usług, które posłużyły wyłącznie do wykonywania czynności w ogóle niepodlegających podatkowi, nie może zostać odliczony od podatku należnego. Odliczeniu podlega bowiem wyłącznie podatek naliczony związany z czynnościami opodatkowanymi. Określone kontrowersje dotyczą natomiast możliwości odliczania podatku naliczonego związanego z zakupami towarów i usług, które następnie w części posłużyły wykonywaniu czynności opodatkowanych, w pozostałej zaś części – czynnościom niepodlegającym podatkowi. Poglądy doktryny były w tej kwestii różne, choć obecnie wykrystalizowało się już stanowisko pozwalające na odliczenie podatku w całości (zob. komentarz do art. 90).

2. Określony w poprzednio obowiązującej ustawie VAT z 1993 r. katalog czynności, do których jej przepisy nie znajdowały zastosowania, był sformułowany nieco inaczej.

Po pierwsze, wprost wskazywano na wydanie towarów na podstawie umowy użyczenia jako na czynność, do której ustawa nie ma zastosowania. W obecnym stanie prawnym wydanie towarów do używania na podstawie umowy użyczenia jest z kolei uzależnione od tego, czy przy nabyciu tych towarów istniało prawo do odliczenia podatku, czy też nie. W zależności od tego bowiem ta czynność nieodpłatna będzie podlegała opodatkowaniu bądź nie (zob. komentarz do art. 8).

Po drugie, należy podkreślić, że istotna zmiana dotyczy opodatkowania czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Co prawda, brzmienie przepisów nie zmieniło się w tej kwestii, jednakże w praktyce unijnej zupełnie inaczej pojmuje się opodatkowanie czynności nielegalnych. W konsekwencji znaczna część czynności sprzecznych z prawem, do których dotąd przepisy VAT nie znajdowały zastosowania, może, co do zasady, podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (zob. tezy 12–16).

Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

3. Pierwszą z czynności, do których przepisy ustawy nie znajdują zastosowania, jest transakcja zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Można wskazać różne powody tego wyłączenia. Zwraca się uwagę na trudności z ustaleniem podstawy opodatkowania w przypadku takich czynności, a to z uwagi na fakt, że nabywca przejmuje nie tylko aktywa, lecz także pasywa przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo obejmuje także pewne składniki, których dostawa nie podlega opodatkowaniu, a jednak reprezentują one pewną wartość majątkową.

Nie bez znaczenia jest także fakt, że w przypadku takich transakcji mogłyby występować trudności z egzekwowaniem podatku należnego – zbywca, wyzbywając się przedsiębiorstwa, pozostaje w wielu przypadkach bez majątku; stąd też wyegzekwowanie należnego podatku w przypadku braku jego odprowadzenia przez podatnika byłoby znacznie utrudnione.

Przepisy unijne pozwalają na wyłączenie z opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa (zob. art. 19 dyrektywy VAT z 2006 r.).

4. Poprzednio obowiązująca ustawa nie znajdowała zastosowania do czynności sprzedaży przedsiębiorstwa. Powstawało pytanie, czy oznacza to tylko sprzedaż przedsiębiorstwa w sensie cywilistycznym, czy w ogóle czynność opodatkowaną związaną z przejściem własności przedsiębiorstwa (np. darowiznę, leasing). Z jednej strony podnoszono, że przepis wyłączał z opodatkowania jedynie sprzedaż w sensie cywilistycznym, gdyż rozszerzenie terminu „sprzedaż” zawarte w art. 4 ustawy znajdowało zastosowanie jedynie do dalszych artykułów ustawy, a więc nie dotyczyło przepisów art. 3 (tak T. Michalik, *Komentarz*, s. 50). Inaczej uważało Ministerstwo Finansów (por. pismo Ministerstwa Finansów z 13.04.1994 r., MWM-1782/94/B, *Serwis Podatkowy* 1996, nr 12, s. 60).

Obowiązująca ustawa VAT stanowi, że jej przepisy nie obejmują transakcji zbycia przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części). Powstaje pytanie, dlaczego ustawodawca nie posłużył się terminem „dostawa przedsiębiorstwa”. Interpretacja – bazująca na racjonalności ustawodawcy – wskazywałaby, że zabieg ten jest celowy, zaś termin „transakcja zbycia” został użyty, aby ograniczyć przypadki braku zastosowania ustawy do sytuacji, w których następuje przejście własności przedsiębiorstwa, a nie do wszystkich dostaw.

Wyłączone z opodatkowania jest zarówno odpłatne, jak i nieodpłatne zbycie przedsiębiorstwa. Również darowizna przedsiębiorstwa nie podlega opodatkowaniu (tak WSA w Poznaniu w wyroku z 7.10.2009 r., I SA/Po 491/09, LEX nr 523615). Nie ma znaczenia także forma zbycia – podatki nie będą podlegać także sprzedaż, aport, zamiana i darowizna, jeśli mają za przedmiot przedsiębiorstwo (jego samodzielny oddział).

5. Regulacje unijne ujmują podatkowe skutki zbycia przedsiębiorstwa lub jego części nieco inaczej. Otóż przepis art. 5 ust. 8 VI dyrektywy pozwala państwom członkowskim na wyłączenie z zakresu znaczeniowego pojęcia dostawy towarów transakcji polegających na przeniesieniu całości lub części majątku przedsiębiorstwa. Podobnie powyższą kwestię ujmuje art. 19 dyrektywy VAT z 2006 r. (który stanowi ogólnie o przekazaniu aportem całości lub części majątku, nie precyzując, że chodzi o majątek przedsiębiorstwa).

Jednak polskie przepisy VAT osiągają dozwoływany przez dyrektywę skutek – tj. uznanie, że przeniesienie majątku przedsiębiorstwa na inny podmiot nie jest dostawą.

6. Przedmiotem niepodlegającej opodatkowaniu transakcji zbycia ma być przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Co prawda, można było się spotkać z twierdzeniami, że przepis obejmuje przedsiębiorstwo w znaczeniu podmiotowym (tak np. NSA w uzasadnieniu wyroku z 11.06.1997 r., III SA 708/97, LEX nr 30260), jednakże były to twierdzenia odosobnione. Doktryna niemal jednolicie przyjmowała, że należy posłużyć się w tym przypadku definicją przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym (tak też WSA w Poznaniu w wyroku z 9.10.2008 r., I SA/Po 638/08, LEX nr 505764).

Pogląd ten na gruncie nowej ustawy zyskał jeszcze mocniejsze oparcie. Odpowiednie przepisy unijne stanowią bowiem o przeniesieniu majątku przedsiębiorstwa. Wskazuje to na konieczność interpretowania terminu „przedsiębiorstwo” właśnie w aspekcie przedmiotowym (zgodnie z wykładnią prounijną).

Zgodnie z art. 55¹ k.c., przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przedsiębiorstwem jest określony wyżej agregat składników, niezależnie od tego, kto jest jego właścicielem. Przedsiębiorstwo może być zarówno własnością osoby fizycznej, osoby prawnej, jak i jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Zgodnie z przepisem art. 55² k.c. czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. W praktyce obrotu gospodarczego jednakże zdarzają się sytuacje, w których pewne elementy przedsiębiorstwa podlegają wyłączeniu z transakcji sprzedaży. Powstaje pytanie, czy tego rodzaju transakcje należy uznać za zbycie przedsiębiorstwa, które nie jest objęte zakresem przedmiotowym VAT, czy też za dostawę odrębnych towarów. Wydaje się, że w tym przypadku należy wziąć pod uwagę, czy sprzedawany agregat składników majątkowych – spośród których wyłączono pewne elementy – mógł samodzielnie funkcjonować jako przedsiębiorstwo. I tak należy uznać, że wyłączenie ze zbycia istotnych elementów przedsiębiorstwa, jak np. firma, patenty, prawa autorskie, powoduje, że mamy do czynienia ze sprzedażą sumy składników majątkowych, a nie ze sprzedażą przedsiębiorstwa. Natomiast jeśli wyłączone ze zbycia składniki przedsiębiorstwa nie mają istotnego

znaczenia dla funkcjonowania przedsiębiorstwa jako takiego (np. część towarów czy gotowych produktów), czynność będzie na gruncie VAT uznana za sprzedaż przedsiębiorstwa, chociaż nie objęła ona wszystkich jego składników. Z podobnego założenia wyszedł NSA, który w wyroku z 26.06.2008 r. (I FSK 688/07, LEX nr 485361) stwierdził, że „dla zbycia przedsiębiorstwa konieczne jest przeniesienie na nabywcę minimum środków pozwalających na kontynuowanie realizowanej uprzednio w tym przedsiębiorstwie działalności gospodarczej”.

W wyroku z 28.05.2008 r. (I SA/Bd 135/08, LEX nr 465776) WSA w Bydgoszczy uznał, że nie jest wystarczające, aby zbywane składniki majątkowe utworzyły przedsiębiorstwo u nabywcy. Zbywane składniki majątkowe muszą stanowić przedsiębiorstwo u zbywcy. Powyższy pogląd był dość kontrowersyjny na tle przepisów obowiązujących do 30.11.2008 r. W obecnym brzmieniu przepisów, gdy wyłączona z zakresu VAT jest także czynność zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa, pogląd wyrażony przez sąd znajduje uzasadnienie.

Należy uznać, że w sytuacji gdy po ogłoszeniu upadłości syndyk wyprzedaje masę upadłości w ten sposób, iż stanowi ona w istocie przedsiębiorstwo nabywane przez jednego nabywcę, należy czynność taką potraktować na gruncie VAT jako sprzedaż przedsiębiorstwa. Nie stoi temu na przeszkodzie fakt, że w tym przypadku nie są zbywane obciążenia (długi) związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W tym przypadku bowiem z istoty (natury) tej sprzedaży dokonywanej w ramach wyprzedazy masy upadłości oraz z przepisów prawa upadłościowego wynika, że w skład zbywanego przedsiębiorstwa nie wchodzi długi z nim związane. Nie stoi to więc na przeszkodzie uznaniu powyższej transakcji za sprzedaż przedsiębiorstwa (art. 55² k.c.).

Czynnością zbycia przedsiębiorstwa nie jest natomiast sprzedaż pewnych jego składników majątkowych, nawet jeśli stanowiły one znaczącą część jego wartości. W tym przypadku bowiem zbywca pozbywa się nie przedsiębiorstwa, lecz części swojego majątku – stanowiącego towar – który wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Zachowuje więc aktualność wyrok NSA z 6.10.1995 r. (SA/Gd 1959/94, Prawo Gospodarcze 1996, nr 3, s. 30), w którym stwierdzono: „Sprzedaż poszczególnych elementów przedsiębiorstwa, choćby nawet przedstawiała one znaczną wartość w porównaniu z wartością całego przedsiębiorstwa, nie stanowi podstawy do uznania, iż faktycznie nastąpiła jego sprzedaż”. Podobnie, jeżeli z przedmiotu zbycia wyłączone są istotne elementy przedsiębiorstwa, jak np. firma, patenty, prawa autorskie, to mamy do czynienia ze sprzedażą składników majątkowych, a nie ze sprzedażą przedsiębiorstwa (tak też NSA w wyroku z 26.02.2010 r., I FSK 150/09, LEX nr 607537).

Istotna i wywołująca kontrowersje w doktrynie była ocena skutków podatkowych następujących po sobie transakcji, w ramach których zbywca sukcesywnie i w stosunkowo krótkim okresie pozbywa się całości majątku przedsiębiorstwa. W doktrynie dominuje pogląd, że zespół takich czynności może być uznany za jedną transakcję zbycia całego przedsiębiorstwa. W szczególności będzie to miało miejsce wówczas, gdy cały majątek przedsiębiorstwa (łącznie z pasywami) przechodzi na własność jednego nabywcy, który faktycznie kontynuuje działalność gospodarczą zbywcy. Można tutaj wskazać na wyroki, które ilustrują powyższe zależności:

„Zawarcie szeregu umów sprzedaży w stosunkowo krótkim okresie czasu, w wyniku których cały majątek spółki cywilnej przeszedł na własność spółki akcyjnej przy jednoczesnym powiązaniu personalnym obu podmiotów gospodarczych oraz w sytuacji, kiedy pracownicy jednego podmiotu stali się pracownikami drugiego podmiotu, zaś spółka akcyjna w sposób faktyczny była kontynuatorem działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę cywilną – da-

wały organom podatkowym uzasadnione podstawy do przyjęcia, że przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo, przy czym oceny tej nie sposób uznać za dowolną. Skoro zatem przedmiotem sprzedaży było przedsiębiorstwo, a nie czynność nieobjęta przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, to, jak trafnie przyjęły to organy podatkowe, strona skarżąca nie mogła w sposób skuteczny dokonać odliczenia VAT wynikającego z przedmiotowych faktur sprzedaży poszczególnych składników majątku spółki cywilnej” (wyrok NSA z 9.02.2000 r., I SA/Gd 2036/97, LEX nr 40393).

„Ojciec skarżącej prowadził w sprzedawanych skarżącej obiektach działalność piekarniczą i tę samą działalność i pod tą samą firmą kontynuowała następnie skarżąca po nabyciu najistotniejszych składników majątkowych. Co więcej, produkcja była przez cały czas prowadzona przy zatrudnieniu tych samych pracowników i na tych samych maszynach i urządzeniach, które wprawdzie sama skarżąca nabyła na własność już wcześniej, które jednak na zasadach najmu bądź dzierżawy wykorzystywał ojciec przy prowadzeniu swej działalności gospodarczej. Wskutek zawarcia umowy sprzedaży gruntu i budynków, a przede wszystkim wskutek przejścia działalności piekarniczej przez skarżącą, nastąpiło zespolenie wszystkich składników przedsiębiorstwa w jednym ręku, gdyż należy przyjąć, iż wygasły automatycznie wszelkie umowy najmu lub dzierżawy maszyn i urządzeń i skarżąca stała się pełnym dysponentem całości. W takim stanie rzeczy nie sposób było uznać za uzasadniony zarzut skarżącej, że sprzedaż gruntu i obiektów budowlanych dotyczyła wyłącznie oddzielnych przedmiotów majątkowych, niepodlegających regulacji z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT z 1993 r. o VAT” (wyrok NSA z 5.07.1996 r., I SA/Gd 433/96, LEX nr 27224).

Poglądy te są konsekwentnie podtrzymywane w orzecznictwie – zob. np. wyrok WSA we Wrocławiu z 18.02.2010 r. (I SA/Wr 268/09, LEX nr 591706).

Istnieje także możliwość kwalifikowania określonych czynności mających za przedmiot części przedsiębiorstwa jako umów pozornych, pod którymi ukryta jest w istocie jedna transakcja mająca za przedmiot całe przedsiębiorstwo. Może to dotyczyć również przypadków, gdy części przedsiębiorstwa zbywane są na rzecz różnych podmiotów, które po nabyciu części przedsiębiorstwa łączą się (np. prowadzenie działalności w formie spółki przez osoby fizyczne, nabywców części przedsiębiorstwa), kontynuując w ramach powstałego podmiotu działalność zbywcy.

Kwalifikacja transakcji czy też zespołu transakcji jako zbycia przedsiębiorstwa ma istotne znaczenie z uwagi na możliwość odliczenia VAT. W przypadku bowiem, gdy dane czynności zostaną uznane za stanowiące w istocie zbycie przedsiębiorstwa, nie powstanie u nabywcy podatek do odliczenia, mimo wykazania go na fakturach sprzedaży.

7. Do 30.11.2008 r., w przypadku gdy przedmiotem transakcji zbycia był zakład (oddział) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzający bilans, czynność taka również nie była objęta przepisami ustawy VAT. Od 1.12.2008 r. przepisy nie stanowią już o „zakładzie (oddziale) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzającym bilans”. Obecnie stanowi się o zbyciu zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Trzeba uznać, że „zakład (oddział) przedsiębiorstwa samodzielnie sporządzający bilans” zawsze będzie stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Taki zakład jest wyodrębniony organizacyjnie i finansowo i zwykle jest w stanie działać jako samodzielne przedsiębiorstwo, a zatem w świetle definicji zawartej w art. 2 pkt 27e ustawy stanowi „zorganizowaną część przedsiębiorstwa”.

8. W początkowym okresie obowiązywania ustawy VAT z 1993 r. od opodatkowania wyłączona była również sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Do 30.11.2008 r. nie było podstaw, aby wyłączać zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa spod zakresu ustawy VAT. Transakcja taka powinna być traktowana jako ciąg dostaw towarów wchodzących do masy majątkowej składającej się na tzw. zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W odniesieniu do części składników majątkowych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa zbywca powinien być uznany za świadczącego usługi na rzecz nabywcy (dotyczyć to będzie np. przeniesienia praw z patentów, znaków towarowych).

Od 1.12.2008 r. z zakresu ustawy wyłączono także transakcje zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zorganizowana część przedsiębiorstwa – zob. tezy 74–77 komentarza do art. 2).

9. Transakcja zbycia przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części), jako niepodlegająca w ogóle VAT, co do zasady będzie objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Nie będzie tu miało znaczenia, że zbywca czy też nabywca są podatnikami VAT. Przy transakcji zbycia przedsiębiorstwa nie działają oni bowiem w tym charakterze. Nie ma więc do tych czynności zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 2 pkt 4 ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.).

Przedsiębiorstwo jest zespołem składników majątkowych funkcjonalnie ze sobą powiązanych. W skład przedsiębiorstwa wchodzi elementy niejednorodne. Dla transakcji mających za przedmiot przedsiębiorstwo nie określono w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych specjalnej, wyłącznie właściwej stawki podatku. W związku z tym w każdej transakcji należy zastosować stawkę właściwą dla danego składnika majątkowego, wchodzącego w skład przedsiębiorstwa. Powoduje to konieczność wyodrębniania dla celów podatkowych wartości poszczególnych składników przedsiębiorstwa nawet wówczas, gdy cena sprzedaży dotyczy przedsiębiorstwa jako takiego.

Stawki podatku będą zróżnicowane dla poszczególnych składników przedsiębiorstwa. Ich wysokość została określona w art. 7 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Wskazane jest więc, aby w umowie przedsiębiorstwa wymienić wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe, przypisując im odpowiednią cenę. Pozwoli to na określenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jest również istotne, jeśli chodzi o ustalenie wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych u nabywcy.

10. Z zakresu przedmiotowego ustawy nie są wyłączone czynności mające za przedmiot przedsiębiorstwo, lecz nieprowadzące do jego zbycia. Nie ma więc podstaw do niestosowania ustawy np. do czynności użyczenia czy też najmu przedsiębiorstwa (zob. także wyrok WSA w Bydgoszczy z 28.05.2008 r., I SA/Bd 135/08, LEX nr 465776).
11. W wyroku z 30.05.2013 r. w sprawie C-651/11 (*Staatssecretaris van Financiën v. X BV*) Trybunał uznał, że zbycie 30% udziałów w spółce – na rzecz której podmiot zbywający udziały świadczy usługi podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – nie stanowi przekazania całości ani części towarów lub usług w rozumieniu powyższych przepisów, niezależnie od okoliczności, iż pozostali udziałowcy praktycznie równocześnie dokonują przekazania wszystkich pozostałych udziałów we wspomnianej spółce na rzecz tego samego podmiotu, a przekazanie to ma ścisły związek z wykonywaniem funkcji zarządu dla tej samej spółki.

Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy

12. W myśl art. 6 pkt 2 ustawy jej przepisów nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Identyczny zapis znajdował się w poprzednio obowiązującej ustawie VAT z 1993 r. Na jego tle wykształciła się jednolita praktyka, zgodnie z którą za czynności niepodlegające ustawie (a więc i opodatkowaniu) uznawano wszelkiego rodzaju czynności zabronione wprost przez ustawę. Dotyczyło to przede wszystkim czynów będących jednocześnie zabronionymi i karnymi (tj. przestępstw i wykroczeń). Za reprezentatywny dla tego stanowiska można uznać wyrok NSA z 23.11.1999 r. (SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033), w którym stwierdzono: „Jeżeli chodzi o czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT z 1993 r., to istotnie w przepisie tym chodzi o takie czynności, jak kradzież, stręczycielstwo, prostytutcja, a więc czynności, stanowiące czyny zabronione, jak również czynności nieważne bezwzględnie”.

O ile co do niemożności opodatkowania czynności zabronionych istniał konsensus, o tyle zdania doktryny były podzielone co do możliwości opodatkowania czynności, które były nieważne na gruncie prawa cywilnego. Z jednej strony bowiem wskazywano, że nie mogą być opodatkowane czynności, które faktycznie miały miejsce, lecz z powodu niedochowania wymaganej formy są nieważne na gruncie prawa cywilnego, np. sprzedaż nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego (T. Michalik, *Komentarz*, s. 45). Z drugiej natomiast zauważano, że regulacja, która mówi o opodatkowaniu czynności wykonanych bez zachowania formy wymaganej przepisami prawa, powoduje, że także czynności, które zostały wykonane bez zachowania formy zastrzeżonej przez prawo cywilne (nawet pod rygorem nieważności), mogą być opodatkowane (*Komentarz*, red. J. Martini, s. 33).

W obecnym stanie prawnym – zgodnie z regulacjami dyrektywy VAT z 2006 r. – pojęcie zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług zostało w znacznej mierze oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Decydujące dla uznania, że czynność miała miejsce, są bowiem jej skutki faktyczne (realne), a nie skutki konwencjonalne (zob. również komentarz do art. 7 oraz 8).

Stąd też nie może być już wątpliwości, że czynności, które są nieważne na gruncie prawa cywilnego z powodu niezachowania wymaganej formy, mogą podlegać opodatkowaniu. Czynności opodatkowane na gruncie VAT zostały bowiem oderwane od ważności i skuteczności tych czynności na gruncie prawa cywilnego. Decydujące znaczenie zyskuje bowiem nie prawny (na gruncie prawa cywilnego), lecz ekonomiczny aspekt transakcji. Tym samym czynność nieważna na gruncie prawa cywilnego może być uznana za wykonaną skutecznie na gruncie ustawy VAT.

Dotychczasowe poglądy doktryny muszą również ulec częściowemu zrewidowaniu, jeżeli chodzi o czynności zabronione przez przepisy prawa. Wyłączenie tych czynności z opodatkowania jest spowodowane przede wszystkim przekonaniem, że państwo nie może – poprzez opodatkowanie – czerpać korzyści z czynności, których samo zabroniło. Mogłoby to być również odebrane jako pośrednie przyzwolenie (legalizacja) na dopuszczanie się czynów zabronionych.

W orzecnictwie ETS dużą wagę przykładają się do ogólnych cech konstrukcyjnych podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej. Preferowany jest taki kierunek interpre-

tacji, który pozwala na takie rozstrzygnięcie danej sytuacji, że jej skutki podatkowe zgodne są z tymi zasadami, nawet jeśli przepis prawa krajowego jednoznacznie stanowi inaczej. Jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych VAT jest uczynienie z niego narzędzia, które przeciwdziałać będzie zakłóceniom konkurencji. W praktyce do zasady tej przywiązuje się dużą wagę. Osiągnięcie warunków idealnej konkurencji jest jednym z głównych celów gospodarczych UE jako takiej. W polskiej praktyce dotąd w ogóle nie postrzegano VAT jako narzędzia eliminującego zakłócenia konkurencji.

W orzecznictwie ETS przyjmuje się natomiast, że mając na uwadze zasadę neutralności podatku oraz konieczność eliminowania zakłóceń konkurencji, na gruncie opodatkowania nie można czynić rozróżnienia pomiędzy czynnościami legalnymi a czynnościami nielegalnymi, z wyjątkiem tych, w przypadku których nie jest możliwa jakakolwiek konkurencja pomiędzy sektorem legalnym a nielegalnym oraz z wyjątkiem czynności mających za przedmiot takie towary, które nie mogą być w ogóle wprowadzone na rynek do obrotu publicznego (np. podrobione pieniądze, narkotyki). Tylko zatem takie czynności, które nie mogą być w ogóle dokonywane w całej Wspólnocie, nie powinny być przedmiotem opodatkowania.

Analiza orzecznictwa ETS wskazuje, że nawet niektóre czynności zakazane wprost przez prawo mogą być przedmiotem opodatkowania.

W orzeczeniu w sprawie C-3/97 (*Regina v. J.C. Goodwin & E.T. Unstead*) ETS uznał, że obrót podrabianymi towarami (kosmetykami) podlega VAT. Z kolei w orzeczeniu C-455/98 (*Tullihallitus v. Kaupo Salumets*) uznano, że import (a także dostawa) przemycanych towarów (alkoholu) również podlega opodatkowaniu. Natomiast w orzeczeniu C-294/82 (*Senta Einberger v. Hauptzollamt Freiburg*) oraz w orzeczeniu C-289/86 (*Vereniging Happy Family Rustenburgerstat v. Inspecteur der Omzetbelasing*) uznano, że dostawa oraz import narkotyków nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdyż nie jest to obrót wykonywany w ramach działalności gospodarczej.

Orzeczenia te wydają się sprzeczne. Jak wynika jednakże z ich uzasadnienia, Trybunał wywiódł zasadę opodatkowania tych czynności z zasady neutralności podatku oraz z zasady unikania jakichkolwiek zakłóceń konkurencji. W ocenie Trybunału w przypadku tych czynności nie można wprowadzać zasadniczego rozróżnienia pomiędzy czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. Opodatkowanie powinno zatem obejmować te czynności, które co prawda były niezgodne z prawem, jednakże mogłyby być dokonane jako legalne. Sprzedaż przemycanego alkoholu mogłaby być legalna, gdyby zostały dopełnione formalności celne. Natomiast narkotyki czy też podrobione pieniądze w ogóle nie mogą być przedmiotem normalnego, legalnego obrotu w żadnym państwie członkowskim. W przypadku towarów i usług, które mogą być przedmiotem normalnego obrotu i wykonywanej działalności gospodarczej, nieobjęcie opodatkowaniem czynności zabronionych i sprzecznych z prawem prowadziłyby do znacznego zakłócenia konkurencji. Podmioty, które dokonywały dostaw i odpłatnego świadczenia usług, jako transakcji sprzecznych z prawem, znajdowałyby się w znacznie lepszej sytuacji od podmiotów legalnie wykonujących swoje usługi. Ich towary i usługi – nieobciążone VAT – byłyby pod względem ceny bardziej atrakcyjne dla konsumentów.

Stąd też dostawa towarów wykonywana w ramach paserstwa czy też paserstwa celnego powinna co do zasady podlegać opodatkowaniu (chyba że ich przedmiotem są towary wyłączone z normalnego obrotu). Towary dostarczane przez pasera są bowiem oferowane także przez inne, legalnie działające podmioty, będące podatnikami VAT. Także dostawa tzw. pirackiej muzyki

czy też pirackiego oprogramowania powinna być opodatkowana VAT. Towary te bowiem realnie konkurują z towarami legalnymi, będącymi przedmiotem czynności opodatkowanych.

Natomiast sprzeczna z prawem dostawa towarów, które nie mogą być przedmiotem normalnego obrotu – np. narkotyków czy organów ludzkich – nie może podlegać opodatkowaniu.

W powyższy kontekst wpisuje się wyrok TSUE z 21.11.2013 r. w sprawie C-494/12 (*Dixons Retail plc v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*): „fizyczne wydanie towarów nabywcy, który w oszukańczy sposób posługuje się kartą bankową jako środkiem płatniczym, stanowi «dostawę towarów»”. W uzasadnieniu wskazano m.in., że „oszukańcze posłużenie się kartą bankomatową jako środkiem zapłaty za rzeczony transakcje jest bez znaczenia dla okoliczności, że czynności te mogą zostać zaklasyfikowane jako dostawa towaru”.

13. W polskiej praktyce wiele problemów powstało w związku z opodatkowaniem opłat za nielegalny pobór gazu, energii (czy też innych mediów). W ocenie Ministra Finansów, wyrażonej w ogólnej interpretacji prawa podatkowego, opłaty te powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (pismo z 30.12.2004 r., PP1-811-1152/04KSz/2655, Dz.Urz. Min. Fin. z 2005 r. Nr 2, poz. 24). Taki też pogląd prezentują organy podatkowe, w swoich interpretacjach wskazując, że okoliczność, iż energia (gaz) jest pobierana nielegalnie, nie może być powodem wyłączenia tych czynności z opodatkowania (tak np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 28.06.2005 r., PPB-4407/I/24/05, czy też Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w piśmie z 10.06.2005 r., PI/005-9/05/Z/03, LEX nr 8058).

Powyższe poglądy zostały skrytykowane przez WSA w Krakowie, który w wyroku z 28.09.2005 r. (I SA/Kr 850/05, LEX nr 167355) stwierdził, że opłaty za nielegalny pobór energii – stanowiący czynność, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tak również WSA w Białymstoku w wyroku z 23.08.2006 r. (I SA/Bk 193/06, ZNSA 2007, nr 1, poz. 118) czy też WSA w Warszawie w wyroku z 26.04.2007 r. (III SA/Wa 4273/06, M. Pod. 2007, nr 6, s. 3). Z podobnymi poglądami można się spotkać w piśmiennictwie (zob. np. K. Teszner, *Kradzież to nie dostawa, a kara to nie cena*, Rzeczpospolita, 24.02.2005, Dobra Firma).

Trudno się z nimi zgodzić. Owszem, nielegalny pobór energii jest czynnością niezgodną z prawem. Nie znaczy to jednak, że pobór energii jako taki nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Fakt, że w danych okolicznościach pobór energii był dokonany nielegalnie, nie powinien być powodem wyłączenia tej czynności z zakresu czynności opodatkowanych.

Nie znaczy to wszakże, że nielegalny pobór energii powinien być opodatkowany. W tym przypadku powodem braku opodatkowania jest brak świadczenia ze strony podmiotu, na szkodę którego pobierana jest energia. Z tych to właśnie powodów czynność taka nie podlega opodatkowaniu. Nie można natomiast uzasadniać braku opodatkowania niezgodnością poboru energii z prawem w danym konkretnym przypadku. Na podobnym stanowisku stanął WSA w Warszawie, który w wyroku z 10.06.2008 r. (III SA/Wa 554/08, LEX nr 391405) uznał, że pobierane opłaty mają charakter odszkodowawczy i z tego względu nie mogą zostać uznane za wynagrodzenie za dostawę towarów (energii).

14. W praktyce i orzecznictwie sądowym dalej można spotkać się z interpretacją komentowanego przepisu nie do końca zgodną z wymogami unijnymi. Przykładowo w wyroku z 24.09.2009 r.

(I SA/OI 429/09, LEX nr 529123) WSA w Olsztynie stwierdził, że: „Działalność skarżącego opierała się [...] na zatajeniu faktu pozyskiwania alkoholu poprzez usuwanie środka skażającego, a więc była swojego rodzaju oszustwem. Alkohol z oznaczeniem, że pochodzi z odkażonej podpałki lub innego płynu, nigdy nie byłby przedmiotem obrotu. [...] Podnieść należy, że nie byłoby zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego partycypowanie przez władzę publiczną w korzyściach z przestępczej działalności skarżącego poprzez opodatkowanie, a więc swoiste zalegalizowanie jego działalności. Istnieją natomiast inne sposoby sankcjonowania i pozbawienia takiej osoby uzyskanych w drodze przestępstwa korzyści”.

Powyższe sformułowania są niezgodne z linią orzecniczą TSUE.

Przecież alkohol „z oznaczeniem, że pochodzi z odkażonej podpałki lub innego płynu” jak najbardziej może być przedmiotem obrotu. To, czy jest on przeznaczony do konsumpcji spożywczej, czy do innych celów – nie ma znaczenia prawnego. Jak wskazuje Rzecznik Generalny P. Maduro w opinii do sprawy *Halifax*, nawet bezprawne transakcje są objęte zakresem dyrektywy i podlegają opodatkowaniu VAT. Jedyny wyjątek zachodzi, gdy działalność pozostaje całkowicie poza zakresem legalnego sektora gospodarczego.

Nietrafiony jest także argument o istnieniu innych sposobów sankcjonowania i pozbawienia uzyskanych w drodze przestępstwa korzyści. Z powyższego wynika, że sąd administracyjny generalnie postrzega podatek jako instrument pozbawiania kogokolwiek uzyskanych z jakiegóż działalności korzyści.

15. W wyroku z 10.05.2013 r. (I FSK 553/12, LEX nr 1351824) NSA uznał, że w sytuacji, gdy podatnik poprzez manipulowanie urządzeniami pomiarowymi zaniżał ilość wydanego klientom towaru (paliwa), którego uzyskaną w ten sposób część potem wprowadzał do obrotu, nie ma podstaw do zastosowania komentowanego przepisu. W tego rodzaju przypadku to nie kradzież czy też oszustwo na rzecz klientów stacji paliw podlegały opodatkowaniu, tylko czynność sprzedaży ukradzionego w ten sposób paliwa.
16. Opodatkowaniu podlegają oczywiście tylko konkretne świadczenia, a nie zamiary stron zawierających daną umowę. Tak więc „usługa”, która obiektywnie rzecz biorąc, nie jest możliwa do spełnienia, nie może podlegać opodatkowaniu. Jeśli bowiem świadczenie nie jest możliwe do wykonania, to w ogóle do niego nie dochodzi. Nie powstaje zatem w istocie czynność opodatkowana, chociaż strony zawarłyby umowę na tego rodzaju usługę.

Działalność w zakresie gier losowych i zakładów wzajemnych

17. Do 31.12.2008 r. przepisów ustawy nie stosowało się także do działalności w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach ani gier na automatach o niskich wygranych, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od gier na zasadach określonych w odrębnej ustawie.

Od 1.01.2009 r. działalność, o której mowa wyżej, nie jest wyłączona z zakresu zastosowania ustawy (została zwolniona z podatku – zob. komentarz do art. 43).

Powyższa zmiana jest związana z dostosowaniem przepisów ustawy do regulacji unijnych, gdzie działalność w zakresie gier losowych, zakładów wzajemnych, gier na automatach jest traktowana jako działalność gospodarcza, która jest zwolniona z podatku.

ROZDZIAŁ 2

Dostawa towarów i świadczenie usług

Art. 7. 1. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komisji: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisji, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

2. Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny
– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

3. Przepisu ust. 2 nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

4. Przez prezenty o małej wartości, o których mowa w ust. 3, rozumie się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- 1) o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
 - 2) których przekazania nie ujęto w ewidencji, o której mowa w pkt 1, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 10 zł.
- 5–6. (uchylone).

7. Przez próbkę, o której mowa w ust. 3, rozumie się identyfikowalne jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- 1) ma na celu promocję tego towaru oraz
- 2) nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

8. W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach.

9. Przez umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub inne umowy o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się umowy w wyniku których, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający oraz umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotami są grunty.

Spis treści

Uwagi wstępne	138
Pojęcie dostawy towarów	139
Opodatkowanie nieodpłatnych przekazania towarów od 1.04.2011 r. . . .	150
Przekazanie próbek towarów oraz prezentów małej wartości	156
Dostawa łańcuchowa	163
Dostawa towarów a świadczenie usług	164
Niektóre fakultatywne rozwiązania unijne dotyczące dostawy towarów	166

Uwagi wstępne

1. Obecnie obowiązująca ustawa VAT poddaje opodatkowaniu w obrocie krajowym dwie podstawowe czynności: odpłatną dostawę towarów oraz odpłatne świadczenie usług. Czynności te są względem siebie komplementarne, gdyż każde świadczenie wykonywane w obrocie krajowym w ramach działalności gospodarczej przez podatnika VAT jest albo dostawą towarów, albo odpłatnym świadczeniem usług. Ustawa opisuje bliżej przede wszystkim dostawę towarów, w przypadku usług ograniczając się do stwierdzenia, że są one każdym świadczeniem, które nie stanowi dostawy towarów.

Dostawa towarów w pewnym sensie odpowiada „sprzedaży” jako czynności opodatkowanej wedle poprzedniej ustawy VAT z 1993 r. Ma ona jednakże szerszy zakres przedmiotowy. Nadto pojęcie dostawy towarów w znacznym stopniu oderwano od cywilistycznej konstrukcji przeniesienia prawa własności. Powoduje to zmianę zakresu opodatkowania. Nie można też odnosić wprost do dostawy towarów niektórych poglądów orzecznictwa i piśmiennictwa dotyczących sprzedaży.

Obok typowej dostawy towarów ustawodawca wskazuje także, jakie jeszcze inne czynności uważa za zrównane z dostawą. Czynności te uważane będą za dostawę, zaś podmiot je wykonujący będzie traktowany tak, jakby dokonywał dostawy towarów.

Pojęcie dostawy towarów

2. Ustawa VAT na swoje własne potrzeby definiuje termin „dostawa towarów”. Nie można w związku z tym utożsamiać dostawy towarów na gruncie VAT z cywilnoprawną umową dostawy, na mocy której dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczenia częściami albo okresowo, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i do zapłacenia ceny (art. 605 k.c.).

Definicja dostawy została zawarta w przepisie art. 7 ust. 1 *in principio* ustawy. Zgodnie z nią, przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Wydaje się jednak, że czynności przeniesienia prawa musi jednak towarzyszyć wydanie przedmiotowego towaru. Tylko wówczas powstanie obowiązek podatkowy z tytułu tej czynności. Stąd też nie będzie dostawą np. przewłaszczenie na zabezpieczenie (w tym przypadku dostawa występuje dopiero w przypadku definitywnego przejęcia przez wierzyciela przewłaszczonych rzeczy – zob. także wyrok WSA w Poznaniu z 6.02.2007 r., I SA/Po 1079/06, [w:] *Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. A. Bącał, Warszawa 2008).

Przedmiotem dostawy jest zatem towar. Tylko czynności mające za przedmiot towar mogą być uznane za dostawę. Zazwyczaj jednak czynności podobne do dostawy, lecz mające za przedmiot określone prawa majątkowe, będą uznane za opodatkowane świadczenie usług (towar – zob. komentarz do art. 2).

Problematyczna jest kwalifikacja zbycia udziału w towarze. Wyjątkowo jako towar może być potraktowany udział w nieruchomości. Jest to zgodne z normami unijnymi, według których państwa członkowskie mogą uznać za towary udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości – art. 15 ust. 2 lit. c dyrektywy VAT z 2006 r. (udziały w nieruchomości jako towar – zob. komentarz do art. 2). Można zaobserwować, że w praktyce sądy administracyjne skłonne są traktować udziały w towarze jako towary, zaś czynności zbycia tych udziałów jako dostawę towarów. Zob. także uchwała NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11, ONSA WSA 2012, nr 1, poz. 4, LEX nr 964566).

Chociaż przepis nie stanowi o tym wprost, to opodatkowaniu co do zasady podlega tylko taka dostawa towarów, która ma charakter odpłatny. Stanowi o tym natomiast art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy, który wskazuje, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatne dostawy towarów (odpłatność czynności – zob. komentarz do art. 5). Nieodpłatne dostawy towarów tylko wyjątkowo są przedmiotem opodatkowania.

Istotą dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Interpretacja powyższego zwrotu sprawia wiele trudności. Mowa jest bowiem o tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nią jak właściciel. Należy przy tym uznać, że chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności. Zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawa własności”. W orzecznictwie i praktyce ETS pojawił się w tym kontekście termin „własność ekonomiczna” – tak w orzeczeniu C-320/88 (*Shipping and Forwarding Safe B.V. v. Staatsecretaris van Financiën*).

Nie wyjaśniono w ustawie bliżej rozumienia tego pojęcia. Intuicyjnie należałoby rozumieć, że własność ekonomiczna to sytuacja, w której z punktu widzenia aspektów ekonomicznych oraz w rozumieniu potocznym należałoby uznać kogoś za właściciela rzeczy, np. znalazcę rzeczy niczyjej będącego w trakcie zasiedzenia, posiadacza nieruchomości, której wydaniu nie towarzyszyło przeniesienie własności w formie aktu notarialnego. W każdym razie w przypadku przejścia własności ekonomicznej ma miejsce dostawa towarów. Czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym. W przywoływanym już orzeczeniu C-320/88 ETS wyraźnie stwierdził, że „dostawa towarów” nie ogranicza się wyłącznie do zbycia prawa własności rzeczy.

W takim rozumieniu pojęcia dostawy wpisuje się też pytanie prejudycjalne zadane TSUE przez jeden z bułgarskich sądów w sprawie C-78/12 (*Ewita-K EOOD*). Poprzez pytanie to sąd zmierzał do ustalenia, czy istnieje dostawa (jako czynność podlegająca opodatkowaniu), jeśli odbiorca dostawy uzyskał prawo do rozporządzania towarami (ruchomości oznaczone co do gatunku) przez nabycie własności tych towarów w drodze odpłatnego wejścia w posiadanie w dobrej wierze od osoby niebędącej właścicielem, co na podstawie krajowych regulacji państwa członkowskiego jest dopuszczalne, przy czym należy uwzględnić, że zgodnie z owymi regulacjami prawo własności do takich rzeczy jest przenoszone poprzez ich przekazanie.

W wyroku rozstrzygającym powyższą sprawę wydanym 18.07.2013 r. Trybunał stwierdził, że pojęcie dostawy towarów w rozumieniu tej dyrektywy oraz dowód rzeczywistego dokonania takiej transakcji są niezależne od sposobu nabycia prawa własności dostarczanych towarów, natomiast zadaniem sądu krajowego jest ocena, czy sporna dostawa towarów rzeczywiście miała miejsce oraz ewentualnie czy z jej tytułu przysługuje prawo do odliczenia.

W polskim orzecznictwie nadal wszakże można spotkać się z poglądami, że: „Nie każde przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel w ujęciu ekonomicznym można uznać za dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy, lecz jedynie takie, które z punktu widzenia prawa cywilnego przenosi na nabywcę prawo własności lub prawo umożliwiające nabywcy dysponowanie towarem prawie jak właściciel” (wyrok WSA w Bydgoszczy z 5.05.2009 r., I SA/Bd 105/09, LEX nr 497548). W kontekście poczynionych już uwag powyższa teza wywołuje wątpliwości. Wydaje się, że dostrzegł to również NSA, który w wyroku z 28.05.2010 r. (I FSK 963/09, M. Pod. 2010, nr 8, s. 3) słusznie zauważył: „Przez dostawę towarów w VAT rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Gdy sytuacja nabywcy jest porównywalna z pozycją właściciela, to nie jest istotne, czy jego prawo zostało nabyte według norm prawa cywilnego”.

Z kolei w wyroku z 17.01.2012 r. (III SA/Wa 1326/11, LEX nr 1108771) WSA w Warszawie uznał, że pomimo umownego przeniesienia własności nieruchomości fizyczne jej nieprzekazanie powoduje, że nie doszło do czynności opodatkowanej (dostawy opodatkowanej).

Warto także zwrócić uwagę na wyrok NSA z 10.01.2013 r. (I FSK 310/12, LEX nr 1278099), w którym sąd zauważył: „Odnosząc [...] do rozpatrywanej sprawy, w której Spółdzielnia «wytworzyła» towar, jakim jest budynek, i uczyniła to z własnych środków bez udziału właściciela gruntu, a cena transakcji została tak skalkulowana w taki sposób, że nie będzie obejmowała wartości budynku, nie ma podstaw do przyjęcia, że przedmiotem dostawy był budynek. Z punktu widzenia prawa cywilnego, na Spółdzielnię przejdzie prawo własności budynku, ale jednocześnie, nie wystąpi dostawa towaru, jakim jest budynek, gdyż już wcześniej Spółdzielnia

mogła dysponować wybudowanym przez siebie budynkiem jak właściciel. Ekonomiczne władanie rzeczą (budynkiem) należało do Spółdzielni z chwilą wybudowania budynku, chociaż nie należało do niej prawo własności. Nie można uznać, że przedmiotem dostawy, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, będzie budynek nierozdzielnie związany z gruntem, jeżeli budynek został zbudowany przez nabywcę z własnych środków bez udziału właściciela gruntu, a cena zbycia została tak skalkulowana, że nie obejmuje wartości tego budynku”. W powyższej sprawie uznano zatem, że nie było dostawy budynku, chociaż, formalnie rzecz biorąc, na nabywcę przeszła jego własność.

Trzeba uznać, że dostawa towarów powinna podlegać ocenie przede wszystkim z punktu widzenia swoich skutków mających miejsce w czasoprzestrzeni (w tym przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych), mniejsze zaś znaczenie mają jej skutki o charakterze konwencjonalnym, występujące na gruncie prawa prywatnego. Wskazuje się także, iż możliwe są sytuacje, w których prawo własności pomiędzy stronami umowy przejdzie, natomiast transakcji tej nie będzie można traktować jako dostawy (T. Michalik, glosa do uchwały NSA z 8.01.2007 r., I FPS 1/06, OSP 2008, z. 2, poz. 19).

Jednocześnie zwrotu „przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel” również nie można rozumieć do końca w sposób dosłowny. Wydaje się on przede wszystkim nazwą określonej sytuacji, nie jest natomiast jej opisem. Przykładowo: restrykcyjna wykładnia językowa tego zwrotu wskazywałaby, że w sytuacji kiedy zbywca nakłada na nabywcę pewne ograniczenia we władaniu zakupionym towarem (np. zakaz jego odprzedaży na określonym terenie czy w określonym czasie), nie mielibyśmy do czynienia z dostawą, bowiem zbywca nie miałby prawa postępowania z rzeczą jak właściciel. Jest kwestią otwartą, czy miałoby wówczas miejsce świadczenie usługi (zapewne tak, gdyż wystąpiło świadczenie nabywcy), jednakże charakter tej czynności – nawet mimo pewnych nałożonych na nabywcę ograniczeń we władaniu towarem – przemawia za potraktowaniem jej jako dostawy towarów. Powyższy problem ma znaczenie nie tylko akademickie, lecz także praktyczne, a to z uwagi na różnie określone miejsca świadczenia (a więc i miejsce opodatkowania) w przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usług.

Oderwanie terminu „dostawa towarów” od skutków konwencjonalnych powstających na gruncie prawa prywatnego od ekonomicznych aspektów transakcji pozwala także na opodatkowanie czynności mających za przedmiot przeniesienie towarów, które to czynności były nieważne (przede wszystkim z uwagi na zachowanie niewłaściwej formy) czy też nieskuteczne na gruncie prawa cywilnego (zob. również komentarz do art. 5 oraz 6).

Z tych też powodów za dostawę może być uznana czynność przekazania majątku między małżonkami, którzy pozostają w ustroju małżeńskiej wspólności majątkowej (zob. także wyrok WSA w Warszawie z 22.03.2007 r., III SA/Wa 4234/06, LEX nr 329019).

Uniezależnienie „dostawy towarów” od czynności prawnej towarzyszącej wydaniu towarów pozwala także na wydzielenie z czynności prawnej pewnego fragmentu czy też stwierdzenie, że czynność prawna będzie uznana za dostawę tylko w określonej części. Przykładowo w orzeczeniu C-291/92 (*Finanzamt Ülzen v. Dieter Ambrecht*) ETS uznał, że sprzedaż budynku pełniącego funkcję pensjonatu, w którym jednakże przez osobę fizyczną prowadzącą pensjonat wyodrębniona była prywatna część mieszkalna, jest dostawą towarów tylko w części dotyczącej przeniesienia własności pensjonatu. Tylko bowiem względem tej części budynku sprzedawca występował jako podatnik, natomiast w odniesieniu do prywatnej części mieszkalnej nie

działał w tym charakterze. Uniezależnienie treści dostawy towarów od treści cywilnoprawnej sprzedaży pozwala bowiem na tego rodzaju wydzielenie z całości czynności prawnej takiego jej fragmentu, który może być uznany za dostawę (dokonaną przez podatnika).

3. Istotne wątpliwości wywołuje problem traktowania wydania towarów z zastrzeżeniem zwrotu oraz za kaucją jako ewentualnych odpłatnych dostaw. Można się było spotkać z różnymi stanowiskami w tej kwestii – zarówno z twierdzeniami zrównującymi wydanie towarów za kaucją z odpłatną dostawą (S. Czyż, *Za kaucją i z podatkiem*, Rzeczpospolita, 16.03.2005), jak i poglądami, że nie mamy tu do czynienia z odpłatną dostawą (A. Biedacha, *Opakowania zwrotne i przepis bez podstawy*, Rzeczpospolita, 16.03.2005).

Samo wydanie towaru za kaucją nie ma charakteru dostawy – przynajmniej w momencie wydania towarów – ponieważ w takim momencie strony ustalają (w sposób mniej lub bardziej dorozumiany), że wydany towar wróci do wydającego. Nie następuje więc jeszcze przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Pobierana kaucja ma zaś charakter wyłącznie zabezpieczenia roszczeń wydającego towary o ich zwrot.

Niezwrócenie pobranych (wydanych) towarów (w ustalonym terminie bądź w terminie zwyczajowo przyjętym) powoduje, że spełniają się przesłanki przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Z chwilą upływu terminu zwrotu zatem dochodzi do dostawy towarów (wcześniej wydanych za kaucją), przy czym kaucję (pomniejszoną o podatek od towarów i usług) należy wówczas potraktować jako wynagrodzenie za tę dostawę.

Obowiązujące od 1.01.2014 r. przepisy dotyczące podstawy opodatkowania konstruują fikcję prawną dostawy w razie niezwrócenia opakowań zwrotnych w określonym terminie (zob. komentarz do art. 29a).

4. Wiele problemów w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. na gruncie VAT wywoływała kwalifikacja czynności, których przedmiotem jest wieczyste użytkowanie gruntów.

Same grunty są w rozumieniu ustawy VAT towarem. W przypadku jednak prawa wieczystego użytkowania gruntów – zarówno jego ustanowienie na rzecz innego podmiotu, jak i później nim obrót – w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. w zasadzie nie stanowiły dostawy towarów. Przedmiotem czynności jest bowiem wówczas nie sam grunt, lecz prawo do jego użytkowania w określony sposób. Sam grunt w sensie formalnoprawnym jest przedmiotem czynności, chociaż oczywiście strony faktycznie zmierzają do przeniesienia władztwa (wynikającego z prawa wieczystego użytkowania) nad samym gruntem.

Ministerstwo Finansów w piśmie z 11.08.2004 r. (PPI-811-1181/2004/EF/2699, Dz.Urz. Min. Fin. Nr 11, poz. 106) uznało oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste za świadczenie usług. W wyroku z 5.10.2005 r. (III SA/Wa 1953/05, POP 2006, z. 3, s. 49) WSA w Warszawie stwierdził zaś, że „ustanowienie użytkowania wieczystego oraz jego zbycie na podstawie art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT jest dostawą usług”. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu postanowienia z 10.02.2006 r. (III CZP 1/06, LEX nr 180664) wyraził pogląd, że oddanie gruntu w wieczyste użytkowanie jest usługą o charakterze ciągłym.

Traktowanie przeniesienia prawa wieczystego użytkowania gruntów jako świadczenia usługi wydawało się sprzeczne z istotą i charakterem tej czynności, zwłaszcza że takie przeniesienie

praw zazwyczaj związane jest z przeniesieniem prawa własności budynków, które są posadzone na tym gruncie.

W prawie unijnym przewiduje się, że państwa członkowskie mogą uznać za towary (a w konsekwencji czynności ich dotyczące za dostawę towarów):

- 1) pewne (określone) prawa na nieruchomościach (ang. *certain interests*),
- 2) prawa rzeczowe (ang. *rights in rem*), z którymi wiąże się prawo do używania nieruchomości,
- 3) udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

Na tej właśnie podstawie polski ustawodawca mógłby uznawać prawo wieczystego użytkownika gruntów za towar. Do 30.11.2008 r. nie skorzystał on jednak z tej możliwości. Można więc stwierdzić, że do tego czasu polski ustawodawca wyrażał wolę traktowania czynności mających za przedmiot wieczyste użytkowania gruntów jako świadczenie usług (inne świadczenie niebędące dostawą towarów).

W uchwale z 8.01.2007 r. (I FPS 1/06, ONSA WSA 2007, nr 2, poz. 27) NSA uznał wszakże, że wieczyste użytkowanie należy traktować jako dostawę towarów. Powyższy pogląd z powodów przedstawionych wyżej, chociaż wyrażał stan pożądany na gruncie ówczesnych przepisów, budził jednak istotne wątpliwości.

Należy zauważyć w tym miejscu, że pogląd wyrażony w powyższej uchwale miał na celu przede wszystkim uzasadnienie stanowiska, że użytkowanie wieczyste – ustanowione przed 1.05.2004 r. – nie podlega obecnie opodatkowaniu.

Trzeba podkreślić, że istotą użytkowania wieczystego jest to, iż właściciel oddaje użytkownikowi wieczystemu do użytkowania grunt, pozbawiając się władztwa nad nim i godząc się na to, że gruntu będzie używał użytkownik wieczysty. Taką jest treść jego świadczenia. Wykonanie tego świadczenia w całości następuje z chwilą ustanowienia prawa wieczystego użytkowania. Wówczas to bowiem właściciel oddaje grunt do używania i przyjmuje na siebie określone zobowiązania, mocą których zgadza się na znoszenie (tolerowanie) ograniczenia swojego prawa własności do gruntu.

Także zatem jeśli potraktowało się ustanowienie czynności wieczystego użytkowania jako usługę (pod rządami przepisów nowej ustawy VAT), można było dojść do wniosku, że cała ta czynność jest wykonana z chwilą ustanowienia prawa wieczystego użytkowania.

Ustawa nie może obejmować podatkiem czynności, które zostały wykonane przed dniem jej wejścia w życie. Wszelkie płatności wynikające z takich umów nie mogą być zatem obciążone podatkiem, gdyż dotyczą one czynności w całości wykonanej przed dniem wejścia w życie ustawy. Jeśli zatem wieczyste użytkowanie ustanowione zostało przed 1.05.2004 r., to również, traktując czynność powyższą jako usługę, można dojść do wniosku, że nie podlega ona podatkowi od towarów i usług.

5. Z dniem 1.12.2008 r. ustanowienie wieczystego użytkowania gruntów zostało jednoznacznie i wyraźnie określone jako dostawa towarów. Za dostawę towarów uznano także wyraźnie czynność przeniesienia prawa wieczystego użytkowania gruntów.

Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wskazano, że zmiana, o której mowa, ma na celu usunięcie rozbieżności między brzmieniem ustawy a orzecznictwem sądowym. Podkreślono zatem raczej merytoryczny, a nie tylko redakcyjny bądź precyzyjny charakter tych zmian.

Określono jednocześnie szczególny moment powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do czynności dotyczących prawa wieczystego użytkowania. Powyższe należy ocenić pozytywnie. Trzeba bowiem zauważyć, że potraktowanie czynności dotyczących prawa wieczystego użytkowania jako dostawy towarów prowadziłyby do powstawania obowiązku podatkowego względem całości kwoty należnej już w momencie ustanowienia tego prawa.

6. Specyficzną dostawą jest dostawa barterowa czy też zamiana (jeśli dostawa barterowa następuje w wykonaniu umowy zamiany). Wówczas bowiem każda ze stron dokonuje dostawy towarów, w zamian za co nabywa towar od drugiej strony (ewentualnie jedna ze stron dokonuje dostawy towarów w zamian za usługę świadczoną przez drugą stronę). Jest to czynność odpłatna, gdyż wzajemna dostawa (wzajemne świadczenie usług) ma wartość pieniężną. Każda z dostaw (świadczeń) wykonywanych w ramach barteru będzie podlegała opodatkowaniu według stawki dla siebie właściwej. W konsekwencji każda z „połówek” barteru może być opodatkowana inną stawką.

Trzeba także uznać, że co do zasady specyficzny będzie sposób określania podstawy opodatkowania dla dostaw barterowych. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2013 r., o ile strony w umowie nie określiły ceny, po jakiej dokonują zamiany, zastosowanie znajdował art. 29 ust. 9 ustawy. Przepis ten stanowił, że w przypadku czynności dostawy, dla których nie została określona cena, podstawą opodatkowania jest wartość towarów lub usług obliczona według cen stosowanych w obrotach z głównym odbiorcą (odbiorcami), a w przypadku braku odbiorcy – według przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości lub na danym rynku z wykonania tych czynności, pomniejszona o kwotę należnego podatku.

W stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2014 r. nie ma regulacji określającej wprost podstawę opodatkowania. Należy posłużyć się w związku z tym klauzulą generalną, zgodnie z którą podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Podstawą opodatkowania będzie zatem wartość świadczeń otrzymanych w zamian. Problemатyczne wszakże pozostaje, w jaki sposób wycenić owo „wszystko” (czyli świadczenie wzajemne). Wydaje się, że należałoby dokonać tego przy zastosowaniu kryterium wartości rynkowej.

7. Przez wiele lat wątpliwości wywoływał sposób potraktowania jako dostawy towarów odpłatnego zniesienia współwłasności. Można wskazać, że w wyroku z 6.10.2016 r. (I FSK 386/16, LEX nr 2118543) NSA uznał, że czynność ta stanowi odpłatną dostawę towarów.
8. Obok powyższej ogólnej definicji dostawy towarów jako „przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” ustawa wskazuje dokładniej na niektóre czynności również będące dostawą. Przede wszystkim w tym zakresie następuje doprecyzowanie zakresu tego pojęcia przez wskazanie, że także wydanie towarów w określonych warunkach uznawane jest za dostawę. W pewnym zakresie jednakże jest to również rozszerzenie zakresu definicji dostawy, gdyż za dostawę zostają uznane świadczenia, w przypadku których nie dochodzi w gruncie rzeczy do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

9. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy dostawa towarów ma miejsce wówczas, gdy z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub z mocy prawa następuje przeniesienie prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie.

Należy uznać, że w tym przypadku odszkodowanie pełni funkcję wynagrodzenia, czyniąc tego rodzaju dostawę towarów faktycznie odpłatną. Jeśli wywłaszczenie następuje za wynagrodzeniem, to stanowi ono odpłatną dostawę towarów.

Przepis stanowi o nakazie organu władzy publicznej zobowiązującym do przeniesienia własności. Przez pojęcie to należy rozumieć organy administracji publicznej oraz sądy.

Komentowana regulacja obejmuje przede wszystkim przypadki wywłaszczania nieruchomości oraz sprzedaży nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie. Tego rodzaju sytuacje nie były objęte opodatkowaniem przez poprzednio obowiązującą ustawę VAT z 1993 r. Należy jednak zauważyć, że zaliczenie tego rodzaju przypadków do dostawy towarów nie będzie w większości sytuacji oznaczało faktycznego opodatkowania. W przypadku wywłaszczenia za odszkodowaniem stosunkowo rzadko podmiot wywłaszczany może być uznany za podatnika. Zazwyczaj wywłaszczenie dotyczy własności prywatnej. Oczywiście w sytuacji gdy dany podmiot jest pozbawiany własności działek budowlanych, które wcześniej nabył, wiedząc, że na tym terenie przeprowadzone będą inwestycje budowlane, należy uznać, że występuje on w charakterze podatnika VAT. Tego rodzaju wywłaszczenie będzie zatem podlegało opodatkowaniu.

Jeśli w związku z postępowaniem wywłaszczeniowym ma miejsce wydanie nieruchomości zamiennej, mamy do czynienia z dwiema dostawami. Wydanie nieruchomości przez wywłaszczającego jest jedną dostawą. Wydanie mu nieruchomości zamiennej także ma charakter dostawy towarów. Podmiot wywłaszczający (jednostka samorządu terytorialnego) i wydający nieruchomość zamienną będzie działał w charakterze podatnika. Stąd też jego dostawa zazwyczaj podlegać będzie opodatkowaniu.

Dostawą jest tylko takie wywłaszczenie czy też przymusowa sprzedaż, które następują za odszkodowaniem. Nie będzie więc dostawą wydanie rzeczy w związku z orzeczeniem środka karnego ich przypadku.

Postanowieniem z 20.08.2013 r. (I FSK 1211/12, LEX nr 1463655) NSA zadał pytanie prawne składowi poszerzonemu: „Czy wydanie nieruchomości będącej własnością miasta na prawach powiatu albo Skarbu Państwa, w wyniku decyzji wojewody o ustaleniu lokalizacji drogi publicznej (wojewódzkiej), stanowi dostawę towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, i czy w związku z tym odszkodowanie określone decyzjami wojewody na rzecz miasta na prawach powiatu związane z przekazywaniem nieruchomości na rzecz województwa podlega VAT?”.

W uchwale z 12.10.2015 r. (I FPS 1/15, LEX nr 1805937) NSA stwierdził, że „przeniesienie przez gminę (miasto na prawach powiatu) prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie stanowi dostawę towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, nieskutkującą ekonomicznym obciążeniem wywłaszczonego ciężarem uiszczenia podatku z tytułu tej czynności”.

Wydaje się jednak, że powyższa uchwała nie rozwiązuje problemów, na które miała odpowiedzieć. Podstawową kwestią wywołującą trudności jest bowiem to, czy w oszacowanej przez biegłego wartości nieruchomości zawarty jest podatek, czy też należałoby podatek policzyć od takiej wartości (a w konsekwencji i odszkodowanie powinno być powiększone o VAT). Jest to związane, jak się wydaje, również z faktem, że o ile przepisy ustawy stanowią o tym, iż wartość rynkowa zawiera podatek, o tyle przepisy dotyczące szacowania wartości nieruchomości zastrzegają, że wartość oszacowana przez biegłego nie zawiera podatków ani opłat.

10. Za dostawę towarów ustawa uznaje także wydanie towarów na podstawie umowy leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności – jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione.

W wyroku z 25.04.2013 r. (I FSK 846/12, LEX nr 1315768) NSA wyraził dość kontrowersyjną tezę, że „umowę przedwstępną przeniesienia własności lokalu mieszkalnego, zawartą w formie aktu notarialnego z warunkiem ratalnej spłaty kredytu zaciągniętego przez spółdzielnię mieszkaniową na wybudowanie tego lokalu, należy uznać za umowę sprzedaży na warunkach odroczonej płatności w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, w której przewidziano, że z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione”. Można mieć bowiem wątpliwości, czy kwalifikacja umowy przedwstępnej jako skutkującej dostawą (w rozumieniu komentowanych przepisów) jest prawidłowa.

O ile zaliczenie czynności sprzedaży rzeczy na raty do dostawy towarów nie wywołuje większych trudności, o tyle w przypadku umów leasingu występują pewne wątpliwości. Ustawodawca zalicza bowiem do dostawy taką umowę, w której przeniesienie własności następuje w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych w umowie. Rzecz w tym, że umowy leasingu zawierają zazwyczaj opcję kupna, a nie przymus kupna przedmiotu leasingu po zakończeniu okresu trwania umowy. Powstaje tutaj pytanie, czy skutek w postaci przejścia własności ma być wyrażony w umowie jako bezwarunkowy – na co wskazywałoby użycie sformułowania „następuje przeniesienie własności”. Wówczas umowy leasingu z opcją kupna nie byłyby traktowane jako dostawa towarów, gdyż skutek w postaci przeniesienia własności „mógłby nastąpić”, a nie „następowałby”. Z drugiej strony można uznać, że skorzystanie z opcji kupna, w wyniku czego następuje przeniesienie własności, jest normalnym zdarzeniem przewidzianym tą umową. Przyjmując takie założenie, leasing z opcją kupna należałoby uznać za dostawę towarów.

Nie może rozstrzygać w tym przypadku odwołanie się do regulacji unijnych, gdyż postanowienia tego rodzaju są przez dyrektywę VAT z 2006 r. uznawane za fakultatywne. Państwa członkowskie mogą tego rodzaju umowy (czynności) uznać za dostawę towarów, lecz może ona być traktowana jako świadczenie usług. Spośród starych państw członkowskich Unii (tj. piętnastki) leasing kapitałowy uznają za dostawę towarów Niemcy, Austria, Holandia oraz Wielka Brytania.

Należy zauważyć, że podczas końcowych prac nad ustawą sprecyzowano, iż umowy leasingu (oraz najmu i dzierżawy) traktowane są jako dostawy towarów wówczas, gdy zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, oraz że jako dostawy towarów traktowane są umowy leasingu w rozumieniu tych przepisów, których przedmiotem są grunty.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, o ile przewiduje to umowa leasingu. Dotyczy to przede wszystkim umów niespełniających kryteriów leasingu operacyjnego, w tym przede wszystkim leasingu kapitałowego. Powyższe wskazywałoby zatem, że leasing kapitałowy (w którym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający) będzie dostawą towarów, pozostałe zaś rodzaje leasingu (w szczególności leasing operacyjny) stanowiąc będą świadczenie usług. Należy także zauważyć, że nie ma znaczenia, kto faktycznie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale to, kto w sytuacji modelowej miałby prawo to czynić. Niektórzy podatnicy nie dokonują bowiem odpisów amortyzacyjnych (np. opodatkowani podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej), chociaż to oni – jako korzystający – mieliby prawo (obowiązek) tak czynić.

Należy jednak zauważyć, że nadal istnieją wątpliwości co do kwalifikacji (dostawa czy usługa) leasingu kapitałowego. Nadal bowiem w ustawie pozostał zapis, zgodnie z którym dostawa ma miejsce wówczas, gdy do przeniesienia własności dochodzi w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych w umowie. Jak już wskazywano, umowy leasingu zawierają zazwyczaj jedynie opcję kupna. Jeżeli uznać, że skutek w postaci przejścia własności ma być wyrażony w umowie jako bezwarunkowy – a na to wskazywałoby użycie sformułowania „następuje przeniesienie własności”, to umowy leasingu z opcją kupna nie byłyby traktowane jako dostawa towarów. Tutaj bowiem skutek w postaci przeniesienia własności „może nastąpić”, a nie „następuje”. Z drugiej jednak strony można uznać, że skorzystanie z opcji kupna, w wyniku czego następuje przeniesienie własności przedmiotu leasingu, jest normalnym zdarzeniem przewidzianym tą umową.

Istnieją, co prawda, pewne argumenty, aby jako świadczenie usług traktować zarówno leasing operacyjny, jak i leasing kapitałowy. W praktyce wszakże ukształtowała się linia traktująca leasing operacyjny jako świadczenie usług, zaś kapitałowy – jako dostawę towarów (niezależnie od niuansów takiej umowy). Jest to poniekąd uzasadnione względami funkcjonalnymi i charakterem tych umów.

11. W wyroku z 17.07.2014 r. (C-438/13, *SC BCR Leasing IFN SA v. Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Fenerală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor*) TSUE uznał, że braku możliwości odzyskania od leasingobiorcy przez leasingodawcę towarów stanowiących przedmiot umowy leasingu po rozwiązaniu tej umowy z winy leasingobiorcy, pomimo podjętych przez leasingodawcę działań zmierzających do odzyskania tych towarów i pomimo braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego po owym rozwiązaniu umowy, nie można uznać za odpłatną dostawę towarów.
12. Wedle obowiązującej ustawy za dostawę towarów uważa się czynności wydawania towarów w wykonywaniu umów komisju. Do tej pory sprzedaż komisowa była traktowana jako usługa, uznawano zaś, że to dający rzecz w komisju dokonywał sprzedaży na rzecz nabywcy.

Wedle nowej ustawy opodatkowaniu podlega zarówno czynność wydania towarów pomiędzy komitentem a komisantem, jak i wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej. Czynnością podlegającą opodatkowaniu jest więc umieszczenie rzeczy w komisju (inna sprawa, że często wydania towarów będzie dokonywał niepodatnik, a więc czynność ta faktycznie nie będzie podlegała opodatkowaniu). Także sprzedaż komisowa dokonywana przez komisanta będzie stanowiła wykonywaną przezeń dostawę. Dostawy mają miejsce nie tylko w razie najczęstiej

występującego komisju sprzedaży (kiedy to komisant sprzedaje rzecz na rachunek komitenta), lecz także w przypadku rzadzkiej występującego komisju zakupu (gdy komisant kupuje rzecz na rachunek komitenta). Zgodnie bowiem z przepisem art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy, dostawą towarów jest również wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisju, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta.

Natomiast w przypadku zwrotu towarów komitentowi, jeśli sprzedaż komisowa nie powiedzie się, powstanie konieczność dokonania korekty podstawy opodatkowania. Będzie to bowiem zwrot towarów, o którym mowa w art. 29a ust. 10 pkt 2 ustawy.

Należy zauważyć, że polska ustawa w sposób wyraźny odnosi się jedynie do komisju. Tymczasem, jak wynika z regulacji dyrektywy VAT z 2006 r., w tym względzie za dostawę towarów należy uznawać każde przekazanie towarów na podstawie umowy, która przewiduje zapłatę prowizji od sprzedaży lub kupna. Wydaje się, że dostawami towarów nie będą czynności przekazania towarów, które dokonywane są na podstawie umów, w przypadku których pośrednik nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu zleceniodawcy (inaczej niż w komisie, gdzie komisant działa w imieniu własnym, na rachunek zlecającego). W przypadku takich czynności bowiem to nie pośrednik, lecz zlecający przekazuje nabywcy prawo do rozporządzania towarami jak właściciel.

13. Ustawa za dostawę uznaje także ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkaniowego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienia na rzecz członka spółdzielni własności domu jednorodzinnego.

Ze sformułowań ustawy wynika, że za dostawę towarów zostały uznane czynności, z którymi związane jest wydanie lokalu lub domu jednorodzinnego przez spółdzielnię na rzecz jej członka. W tym przypadku nie mamy do czynienia z typową dostawą. Ustanowienie na rzecz członka spółdzielni wskazanych tam praw umożliwia mu postępowanie z towarem (lokałem) jak właściciel. W tym przypadku prawo to powstaje w sposób pierwotny na skutek jego ustanowienia przez podmiot uprawniony (spółdzielnię). Czynność taka – w istocie zbliżona do dostawy towarów – została uznana za dostawę towarów. W tym zakresie polska ustawa korzysta z fakultatywnych rozwiązań dyrektywy VAT z 2006 r., które pozwalają uznać za towary określone prawa na nieruchomościach oraz udziały lub inne prawa o charakterze udziałowym, które dają ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności czy też posiadania nieruchomości.

Przeniesienie prawa odrębnej własności lokalu – zarówno dokonywane przez spółdzielnię na rzecz członka, któremu przysługuje prawo spółdzielcze do lokalu, jak i dokonywane na „wolnym rynku” – stanowić będzie dostawę. W tym przypadku lokal, będący odrębną własnością, stanowi część nieruchomości, a więc jest towarem. Przeniesienie prawa własności do tego towaru stanowi dostawę towaru w rozumieniu ustawy VAT.

Przepisy dotyczące praw spółdzielczych, odrębnej własności lokali oraz praw do domów jednorodzinnych w spółdzielniach zawarte są w ustawie z 15.12.2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1222 ze zm.).

Spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego powstaje z chwilą zawarcia między członkiem a spółdzielnią umowy o ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego. Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu powstaje z chwilą zawarcia między członkiem a spółdzielnią umowy o ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu.

Na pisemne żądanie członka, któremu przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielnia jest obowiązana zawrzeć z nim umowę o przekształcenie przysługującego mu prawa w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. Umowę o przekształcenie prawa do lokalu spółdzielnia zawiera z członkiem po dokonaniu przez niego wpłaty wkładu budowlanego w wysokości wartości rynkowej lokalu. Na poczet wkładu budowlanego zalicza się wkład mieszkaniowy członka zwaloryzowany według wartości rynkowej lokalu. Przekształcenie następuje po podjęciu stosownej uchwały przez zarząd spółdzielni.

Spółdzielnia ustanawia na rzecz członka odrębną własność lokalu najpóźniej w terminie 3 miesięcy po jego wybudowaniu, a jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jest wymagane pozwolenie na użytkowanie – najpóźniej w terminie 3 miesięcy od uzyskania takiego pozwolenia. Na żądanie członka spółdzielnia ustanawia takie prawo w chwili, gdy ze względu na stan realizacji inwestycji możliwe jest przestrzenne oznaczenie lokalu.

14. Przepisy uznają określone czynności dotyczące praw spółdzielczych za dostawy towarów. W sposób wyraźny za towar nie zostały natomiast uznane same te prawa (do czego upoważniały ustawodawcę przepisy unijne). W związku z tym w stanie prawnym obowiązującym do 30.11.2008 r. powstawały wątpliwości, czy czynności przeniesienia (a nie ustanowienia) tych praw mogą być uznane za dostawę towarów (której przedmiotem jest sam lokal objęty prawami), czy też świadczenie usług (których przedmiotem są prawa do lokalu). Miało to istotne znaczenie praktyczne ze względu na ewentualne zwolnienia podatkowe dla dostaw lokali będących towarami używanymi. Jeśli uznać, że tylko ściśle określone w przepisie czynności stanowią dostawę, zaś czynności przeniesienia praw do lokali stanowią świadczenie usług, to zwolnienie takie nie przysługiwałoby w tym przypadku.

Korzystne dla podatników stanowisko zajmowało Ministerstwo Finansów. W piśmie z 10.08.2005 r. (PP5-0331-39/247/2005/JB/PP-151, Rzeczpospolita, 15.09.2005, Dobra Firma) stwierdziło, że przepisy art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy zrównały dla celów podatkowych prawa spółdzielcze do lokalu z prawem do rozporządzania lokalem jak właściciel. Dlatego też przeniesienie tych praw w drodze sprzedaży należy traktować jako dostawę towarów. Oznaczałoby to, że przeniesienie praw spółdzielczych do lokalu mieszkalnego należy traktować jak dostawę samego lokalu. Przy sprzedaży praw do lokalu używanego przysługiwałoby zwolnienie podatkowe. Pogląd Ministerstwa Finansów, chociaż korzystny dla podatników, wywoływał jednak wątpliwości.

Od 1.12.2008 r. ustawodawca w sposób wyraźny uznał przeniesienie powyższych praw za czynność dostawy towarów. Stało się to wskutek dodania do ustawy art. 7 ust. 1 pkt 7, który wprost stanowi, że czynność zbycia praw, o których mowa, stanowi dostawę towarów.

W uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej powyższe zmiany wskazano, że mają one charakter uściślający, potwierdzający w sposób jednoznaczny starą interpretację przepisów.

15. Jak już wspomniano, 1.12.2008 r. ustawodawca wyraźnie uznał czynność ustanowienia prawa wieczystego użytkowania towarów oraz czynność przeniesienia tego prawa za dostawę towarów (zob. tezy 4 i 5).

Opodatkowanie nieodpłatnych przekazania towarów od 1.04.2011 r.

16. Zgodnie z polskimi przepisami obowiązującymi w okresie od 1.06.2005 r. do 31.03.2011 r. opodatkowaniu podlegało przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w tym przekazanie na określone cele i określonym osobom, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części.

Polskie przepisy w ich dotychczasowym brzmieniu nie były w pełni zgodne z przepisami unijnymi. Zawarte są one w art. 16 dyrektywy VAT. W obecnym brzmieniu – w porównaniu z regulacją zawartą w VI dyrektywie VAT (na której wzorowane były dotychczasowe polskie przepisy) – regulacja ta jest znacznie mniej skomplikowana i uwzględnia orzecznictwo ETS. Zgodnie z nim opodatkowaniu podlegają towary, które podatnik przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznaczają do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu.

Opodatkowaniu nie podlega wykorzystanie do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.

Z przepisów unijnych wynika zatem, że opodatkowaniu podlegają towary przekazane nieodpłatnie oraz (odrębnie) towary wykorzystywane na cele inne niż związane z działalnością. Nie ma warunku, aby także nieodpłatne przekazanie towarów następowało na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością.

17. Interpretacja art. 7 ust. 2 w zw. z art. 7 ust. 3 ustawy – w ich brzmieniu obowiązującym do 31.03.2011 r. – wskazywała wyraźnie, że do opodatkowania czynności nieodpłatnego przekazania konieczne jest spełnienie dwóch warunków:
- 1) istnienie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tymi czynnościami (co w praktyce interpretuje się przede wszystkim jako prawo do odliczenia od nabycia czy też wytworzenia tych towarów);
 - 2) przekazanie na cele inne niż związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem.

Warunek „związku z prowadzonym przedsiębiorstwem” można było rozumieć bardzo różnie, ale nie można go było pominąć. Był to warunek wynikający wprost z wyraźnej i jednoznacznej treści przepisu.

Norma wynikająca z przepisów polskich była zatem niezgodna z normą przyjmowaną na gruncie prawa unijnego. Żadna z dopuszczalnych metod wykładni nie umożliwiła jednak pominięcia wynikającego z przepisów polskich warunku „braku związku z prowadzonym przedsiębiorstwem” jako warunku opodatkowania czynności nieodpłatnych. Wykładnia pronunijna nie mogła więc doprowadzić w tym przypadku do osiągnięcia zgodności z prawem unijnym.

Nie było tutaj możliwe zastosowanie skutku bezpośredniego w odniesieniu do przepisów unijnych. Co do zasady w ramach skutku bezpośredniego nie można nakładać na podatników żąd-

nych obowiązków. Norma wynikająca z samej tylko dyrektywy nie może być bezpośrednim źródłem obowiązku dla jednostki (podatnika). W związku z tym nie było możliwe uznanie, że nieodpłatne przekazanie towarów podlega opodatkowaniu na podstawie przepisów unijnych.

Sądy administracyjne orzekające w takich sprawach podkreślały w uzasadnieniach niezgodność przepisów polskich z przepisami unijnymi, lecz jednocześnie zaznaczały niemożność wywarcia w tych przypadkach skutku bezpośredniego przez dyrektywy. W konsekwencji wskazywano, że nieodpłatne przekazania towarów wiążące się z prowadzonym przedsiębiorstwem (np. na cele reprezentacji i reklamy) nie podlegają opodatkowaniu. Dotyczyło to także sytuacji, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Kwestia ta została szczegółowo omówiona w poprzednich wydaniach komentarza.

18. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1.04.2013 r. czynnością podlegającą opodatkowaniu (traktowaną na równi z dostawą odpłatną) jest przekazanie nieodpłatne przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, jeśli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Przepisy nie stanowią już o celu takiego przekazania, wyrażając regułę generalną, iż przedmiotem opodatkowania jest „nieodpłatne przekazanie” określonych towarów.

W myśl *Słownika języka polskiego* „przekazać” znaczy tyle, co oddać, powierzyć kogoś, coś komuś innemu. Należy uznać, że istotą przekazania będzie więc wyzbycie się władztwa nad towarem, przeniesienie prawa do rozporządzania tą rzeczą (towarem) jak właściciel na inną osobę. Przekazaniem nie jest wydanie rzeczy innej osobie tylko do używania z zastrzeżeniem zwrotu. Przekazanie będzie definitywnym wyzbyciem się danej rzeczy (władztwa nad nią).

Z uwagi na to, że takie przekazanie jest traktowane na równi z (odpłatną) dostawą towarów, samo przekazanie powinno wywierać takie skutki jak dostawa (tzn. powinno łączyć się z przekazaniem prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel).

19. Przekazanie nieodpłatne to przekazanie bez wynagrodzenia. Przekazujący towary nie otrzymuje w zamian żadnego świadczenia, czy to zwiększającego jego aktywa, czy to zmniejszającego pasywa. W kontekście powyższego budzi wątpliwości pogląd wyrażany w orzecznictwie sądowym, że wypłata dywidendy w formie rzeczowej, czy też świadczenie rzeczowe na poczet należnego wspólnikom (spółki osobowej) zysku, jest przekazaniem nieodpłatnym, którego opodatkowanie należy oceniać przez pryzmat brzmienia art. 7 ust. 2 ustawy.

Tak przykładowo NSA w wyroku z 3.06.2014 r. (I FSK 956/13, LEX nr 1466654): „gdy spółka dokonuje wypłaty dywidendy w formie rzeczowej poprzez przeniesienie prawa własności budynku oraz przeniesienie użytkowania wieczystego gruntu, wówczas, w świetle ustawy o podatku od towarów i usług, dochodzi do dokonania nieodpłatnej dostawy towarów, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy podlega opodatkowaniu. Przy tym dla takiej kwalifikacji bez znaczenia jest przyczyna przekazania tych rzeczy”.

Podobnie NSA w wyroku z 23.10.2013 r. (I FSK 1503/12, LEX nr 1408353): „dywidenda niepieniężna w spółce komandytowo-akcyjnej, należna akcjonariuszom, podlega opodatkowaniu

podatkiem od towarów i usług. Przedmiotem opodatkowania w takiej sytuacji nie jest bowiem dywidenda, lecz nieodpłatna dostawa towarów (art. 7 ust. 2 ustawy) lub nieodpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 2 ustawy)”.

20. Przepisy polskie stanowią o tym, że opodatkowaniu podlega przekazanie nieodpłatne określonych towarów, aby następnie – w dalszej części – stanowić, iż opodatkowaniu podlega „przekazanie lub zużycie towarów” na określone cele.

Mamy więc konstrukcję następującą: „opodatkowaniu podlega nieodpłatne przekazanie, w szczególności przekazanie lub zużycie” na określone cele.

W kontekście takiego brzmienia przepisów powstaje pytanie o opodatkowanie „zużycia” towarów. „Zużycie” niewątpliwie jest czym innym niż „przekazanie”. W myśl *Słownika języka polskiego* „zużycie” oznacza takie użycie, które prowadzi do zniszczenia, zmniejszenia się z sobą czegoś. Czym innym jest zatem „przekazanie”, a czym innym „zużycie”. Z pewnością jednak „zużycie” nie jest rodzajem „przekazania”, a na to wskazuje obecna konstrukcja przepisu (w którym stanowi się o „przekazaniu [...], w szczególności przekazaniu lub zużyciu”).

Mając na uwadze powyższe, z pewnością nie można zgodzić się z tezą, że opodatkowaniu będzie obecnie podlegać każde zużycie towarów przez podatnika. Nie jest to bowiem przekazanie towarów, a zatem opodatkowaniu nie podlega.

Wątpliwe jest także, czy podlega opodatkowaniu zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia”. Jak już bowiem wskazywano, z początkowej treści przepisu art. 7 ust. 2 ustawy wynika, że opodatkowaniu podlega przekazanie. Następnie stanowi się o „w szczególności zużyciu”. Wyrażenie „w szczególności” implikuje przykładowe wyliczenie. Może zatem wskazywać na przykładowe formy nieodpłatnego przekazania podlegającego opodatkowaniu. Nie można jednak rozszerzać zakresu opodatkowania ponad to, co wyrażono na początku przepisu, tj. „nieodpłatne przekazanie”. Zużycie jest zaś, jak już wskazywano, czym innym niż nieodpłatne przekazanie.

W kontekście gramatycznej wykładni art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy wątpliwości budzi to, czy zużycie towarów „na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia” podlega opodatkowaniu. Oczywiście – z uwagi na cele nowelizacji, jak również brzmienie przepisów unijnych – nie powinno wzbudzać wątpliwości, że takie zużycie powinno być opodatkowane. Taka interpretacja byłaby jednak sprzeczna z tym, co wynika z interpretacji językowej.

21. Dla opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów nie ma znaczenia cel takiego przekazania; nie ma również znaczenia to, czy przekazanie następuje w wykonaniu nakazu wynikającego z przepisów prawa, ewentualnie nakazu organu.

Także w sytuacji gdy podatnik przekazuje nieodpłatnie towary, wykonując nakaz wynikający z przepisów prawa, przekazanie to podlega opodatkowaniu. Przykładem może być przekazanie egzemplarza bibliotecznego.

Należy przy tym podkreślić, że dotyczy to sytuacji, w której towar jest przekazywany (zob. teza 3), a nie wydawany do użytkowania. W tym bowiem przypadku mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem usług i opodatkowanie następuje w nieco innym zakresie.

22. W pkt 1 art. 7 ust. 2 ustawy wskazano, jakim podmiotom przekazanie towarów podlega opodatkowaniu. Wyliczenie to (na co wskazuje jego poprzedzenie zwrotem „w szczególności”) ma walor przykładowy. W konsekwencji przekazanie towarów także innym podmiotom niż tu wymienione będzie skutkowało opodatkowaniem na podstawie komentowanego przepisu.

W wyroku z 12.02.2013 r. (III SA/Wa 1995/12, LEX nr 1378952) WSA w Warszawie stwierdził, że „przyjęcie w drodze wykładni, iż opodatkowaniu podlega również nieodpłatne przekazanie przez podlegającą likwidacji spółkę z o.o. majątku na rzecz wspólnika prowadzi do rozszerzenia przedmiotu opodatkowania na czynności nie wskazane wprost w ustawie, co narusza wynikającą z art. 217 Konstytucji zasadę, zgodnie z którą nakładanie podatków następuje w drodze ustawy”.

Uzasadniając powyższą tezę, sąd przedstawił dość kontrowersyjne stanowisko, że względy określoności opodatkowania nakazują przyjęcie, iż w art. 7 ust. 2 ustawy podlegające opodatkowaniu czynności nieodpłatnego przekazania towarów zostały wskazane wyczerpująco, a nie przykładowo, w konsekwencji czego przekazanie składników majątku na inne cele niż wymienione w ustawie nie podlega opodatkowaniu.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że w wyroku z 26.04.2013 r. (I FSK 525/12, LEX nr 1335999) NSA wyraził tezę przeciwną, uznając, iż „wydanie nieodpłatnie wspólnikowi majątku likwidowanej spółki handlowej stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 2 ustawy VAT, bez względu na to, czy wspólnik ten jest osobą prawną, czy też osobą fizyczną”. Czynność ta może zatem (zdaniem sądu) podlegać opodatkowaniu, jeśli spółka miała przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) tych towarów bądź ich części składowych prawo do odliczenia podatku. Pogląd powyższy został podtrzymany w wyroku NSA z 19.03.2014 r. (I FSK 857/13, LEX nr 1463730), w którym stwierdzono: „czynność przekazania wspólnikowi przez spółkę kapitałową w wyniku likwidacji pozostałych w niej – po zaspokojeniu wierzycieli, a przed jej wykreśleniem z KRS – składników majątku, spełnia przesłanki określone w art. 7 ust. 2, skoro stanowi przeznaczenie przez podatnika towarów, do celów niewątpliwie innych niż prowadzona przez niego działalność. Oznacza to, że jeżeli z towarami tymi związane było prawo do odliczenia VAT (w całości lub części), czynność ta musi być potraktowana jako odpłatna dostawa towarów”.

23. Warunkiem opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów jest to, aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Do 31.03.2013 r. przepisy stanowiły o tym, że przesłanką opodatkowania jest istnienie (przysługiwanie) prawa do odliczenia przy nabyciu towarów przekazywanych nieodpłatnie. Przez pojęcie nabycia na pewno należało rozumieć każdy pochodny sposób nabycia własności towarów, niezależnie od tego, czy miały miejsce dostawa towarów, import towarów, czy ich wewnątrzspółnotowe nabycie. Powstawało natomiast pytanie, czy opodatkowaniu podlega przekazanie towarów, przy których wytworzeniu przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia.

Konstrukcja prawna opodatkowania nieodpłatnego przekazania wskazuje na zasadność opodatkowania takiego przypadku. Ze względu na zasadę neutralności i zasadę opodatkowania konsumpcji opodatkowanie powinno mieć miejsce zawsze wtedy, gdy podatnik przekazuje towar, w którego posiadanie wszedł, mając prawo do odliczenia. Nie ma znaczenia, czy to wejście w posiadanie nastąpiło wskutek nabycia pochodnego, czy też w drodze wytworzenia towaru.

Jednakże pozostając na gruncie wykładni językowej, można było stwierdzić, że wątpliwe jest, czy nieodpłatne przekazanie towarów, które podatnik sam wytworzył – nawet mając prawo do odliczenia podatku – w okresie od 1.04.2011 r. do 31.03.2013 r. – podlegało opodatkowaniu na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy.

24. Od 1.04.2013 r. przepisy stanowią – jako o warunku opodatkowania – o sytuacji, w której podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Niewątpliwie zatem opodatkowaniu będzie podlegać przekazanie towarów zarówno w przypadku, gdy podatnik przekazuje towary, które nabył (w tym również przywiózł z kraju trzeciego), jak i w przypadku przekazania towarów własnej produkcji.
25. Od 1.04.2013 r. opodatkowanie nieodpłatnego przekazania ma miejsce również wówczas, gdy podatnik będzie przekazywał towary, przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) których nie miał prawa do odliczenia, lecz w trakcie ich użytkowania dołączył do nich części składowe, od nabycia (wytworzenia, importu) których miał prawo do odliczenia.

Komentowany przepis – w tej właśnie części, w jakiej dotyczy opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów, przy nabyciu (wytworzeniu, imporcie) których nie było prawa do odliczenia, lecz istniało prawo do odliczenia w związku z częściami składowymi przyłączonymi do tych towarów – zdaje się sprzeczny z ogólnymi zasadami VAT. Może prowadzić bowiem do opodatkowania towarów, w wartości których zawarty jest już rezydualny podatek. Powodowałoby to podwójne opodatkowanie.

Należy jednak zauważyć, że jeśli uwzględnić orzecznictwo TSUE, to podstawą opodatkowania przy takim nieodpłatnym przekazaniu powinna być tylko wartość (określona na dzień przekazania) dołączonych części składowych, od których odliczono podatek naliczony. Takie wnioski wynikają z wyroku Trybunału w połączonych sprawach C-322/99 oraz C-323/99 (*Finanzamt Burgdorf v. Hans-Georg Fischer* oraz *Finanzamt Düsseldorf-Mettmann v. Klaus Brandenstein*).

26. Intencją ustawodawcy jest, aby opodatkowanie miało miejsce, jeśli podatnik miał prawo do odliczenia w związku z jakimkolwiek sposobem uzyskania tych towarów. W związku z tym stanowi o prawie do odliczenia od nabycia, wytworzenia, importu tych towarów.

Należy zaś zauważyć, że towary mogą być niekiedy uzyskane przez podatnika poprzez ich wydobycie (odłączenie od skorupy ziemskiej). Dotyczy to różnego rodzaju kopaliny. Powstaje pytanie, czy istnienie prawa do odliczenia podatku w związku z wydobyciem towarów powoduje, że ich nieodpłatne przekazanie podlega opodatkowaniu. W świetle wykładni gramatycznej oraz ze względu na poczynione już uwagi co do poprzedniego stanu prawnego (zob. teza 23) wydaje się to wątpliwe. Problem ten zaś ma znaczenie praktyczne (np. nieodpłatnie przekazywane górnikom deputaty węglowe).

27. Opodatkowanie jest uzależnione od przysługiwania podatnikowi prawa do odliczenia przy nabyciu towarów. Nie ma znaczenia, czy podatnik z tego prawa skorzystał, czy też nie. Istotne jest tylko, czy podatnikowi prawo to przysługiwało. Przesłanką opodatkowania będzie także sytuacja, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia części podatku naliczonego (przy stosowaniu proporcji sprzedaży), ewentualnie gdy podatkiem naliczonym (podlegającym odliczeniu) była tylko część podatku od zakupu (jak przy samochodach osobowych).
28. Interesującym zagadnieniem jest to, czy podatnik może – przy nabyciu towarów – uznać, że zakup dokonywany jest na cele nieodpłatnego przekazania jako czynności niepodlegającej opodatkowaniu.

Jeśli chodzi bowiem o prawo do odliczenia podatku naliczonego, to zasadniczo związane jest ono z tym, czy dany zakup służył działalności opodatkowanej. Jeśli podatek naliczony był związany z zakupami towarów lub usług, które zostały przez podatnika wykorzystane do wykonania opodatkowanych: dostawy lub świadczenia usług, wówczas prawo do odliczenia będzie podatnikowi przysługiwać.

Nieodpłatne dostawy (przekazania) towarów podlegają zaś opodatkowaniu – jak już wskazywano – pod warunkiem przysługiwania prawa do odliczenia podatku przy nabyciu tych towarów.

Opodatkowanie przekazania nieodpłatnego zależy od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku, czy też nie. Z kolei prawo to jest uzależnione od tego, czy taki zakup był związany z czynnością opodatkowaną. Mamy tu zatem do czynienia ze swoistym błędnym kołem – spełnienie jednego warunku jest bowiem warunkowane ziszczeniem się drugiego warunku i odwrotnie. Z uwagi na powyższe wydaje się, że podatnik ma do wyboru dwa rozwiązania.

Po pierwsze – można uznać, że zakupywane towary nie będą związane z działalnością podlegającą opodatkowaniu. Wówczas podatnik nie odliczy podatku, bowiem nie będzie miał takiego prawa. Z uwagi na brak prawa do odliczenia podatku podatnik nie będzie musiał wówczas opodatkowywać czynności darmowego przekazania tych towarów.

Po drugie zaś – można uznać, że nieodpłatne przekazanie towarów zostanie potraktowane jako czynność opodatkowana. Wówczas więc zakup towarów będzie miał związek z działalnością opodatkowaną. Podatek naliczony przy ich zakupie będzie mógł zatem podlegać odliczeniu jako związany z czynnościami opodatkowanymi. Jednocześnie – z uwagi na to, że przy nabywaniu towarów podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia – będzie on musiał opodatkować ich nieodpłatne przekazanie.

29. Nowelizacja nie zmieniła zasad podlegania podatkowi czynności polegających na przekazaniu nieodpłatnym próbek, prezentów małej wartości, drukowanych materiałów informacyjnych.

Czynności te nadal pozostają nieopodatkowane w takim samym zakresie jak dotychczas. Zapewne jednak przepisy dotyczące próbek, prezentów małej wartości, drukowanych materiałów informacyjnych będą stosowane częściej niż do tej pory.

30. W wyroku w sprawach C-53/09 i C-55/09 (*Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd.*) Trybunał Sprawiedliwości UE uznał, że wydanie towarów w przypadku, gdy nagroda prze-

kazywana jest uczestnikom programu, zaś płaci za to sponsor, jest dostawą odpłatną na rzecz uczestników programu (wykonywaną przez agencję), gdzie odpłatność jest dokonywana przez sponsora. Jest to więc sytuacja, w której dostawa (czynność opodatkowana) wykonywana jest na rzecz otrzymującego nagrodę, lecz wynagrodzenie za tę dostawę otrzymywane jest od osoby trzeciej (czyli od sponsora).

W powoływanym wyroku podkreślono, że rozstrzygające znaczenie mają nie regulacje umowne (zwykle, zgodnie z umową, nagrody sprzedawane są sponsorowi, formalnie zaś on przekazuje je swoim klientom), lecz ostateczny efekt czynności.

Jeśli towary trafiają od agencji od razu do uczestników, za co płaci sponsor programu, to mamy do czynienia z dostawą towarów na rzecz uczestników programu, gdzie wynagrodzenie uiszczane jest przez osobę trzecią (sponsora). W związku z tym kwota przekazywana agencji przez sponsora w części odpowiadającej kosztom nabycia prezentów nie jest wynagrodzeniem za usługę reklamową agencji.

Przekazanie próbek towarów oraz prezentów małej wartości

31. Przepis art. 7 ust. 3 ustawy wskazuje, że nie stosuje się art. 7 ust. 2 do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, o ile ich przekazanie następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Artykuł 7 ust. 2 – którego zastosowanie wyłącza niniejszy przepis – określa, w jakich sytuacjach wyjątkowo czynności nieodpłatnego przekazania towarów mogą podlegać opodatkowaniu. Klauzula o niestosowaniu art. 7 ust. 2 ustawy do określonych sytuacji oznacza, że w tych sytuacjach opodatkowanie czynności nieodpłatnych – spełniających warunki określone w art. 7 ust. 3 ustawy – jest niedopuszczalne. Czynności nieodpłatne mieszczące się w zakresie przedmiotowym wskazanym w art. 7 ust. 3 ustawy nie będą zatem nigdy opodatkowane, niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało przy nabywaniu (wytwarzaniu) tych towarów prawo do odliczenia podatku, czy też nie. Te okoliczności nie mają znaczenia.

32. Od 1.04.2013 r. przepisy zastrzegają dodatkowo, że warunkiem niestosowania art. 7 ust. 2 ustawy (czyli warunkiem braku opodatkowania nieodpłatnych przekazania towarów) jest to, aby przekazanie próbek i prezentów małej wartości następowało na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Można mieć wątpliwości, czy ten ostatni warunek nie jest w istocie zbędnym *superfluum* ustawowym (przynajmniej w odniesieniu do próbek). Jeśli przedsiębiorca dokonuje ze swojego majątku związanego z działalnością (a tylko takie przekazania są opodatkowane w świetle art. 7 ust. 2 ustawy) przekazania towarów w charakterze prezentów małej wartości bądź próbek, to czynność ta w zasadzie zawsze następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. W rzeczywistości gospodarczej, zgodnie ze znanym powiedzeniem, nie ma darmowych obiadów. Nieodpłatne przekazanie prezentów małej wartości przez przedsiębiorcę (działającego w tym charakterze) niemal zawsze zmierza do osiągnięcia jakiegoś efektu w działalności tego przedsiębiorcy. Próbką towaru zaś – ze swej istoty (wynikającej z definicji ustawowej) – jest rzeczą, której przekazanie następuje na cele związane z działalnością.

Mając na uwadze powyższe – można stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie próbek oraz prezentów małej wartości co do zasady jest działaniem podejmowanym na cele działalności gospodarczej podatnika.

33. Do 31.03.2013 r. komentowany przepis stanowił, że opodatkowaniem nie były objęte także czynności przekazania (nieodpłatnego) drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych. Wyłączeniem objęte były jedynie materiały drukowane. Wyłączenie dotyczyło zatem przede wszystkim takich przedmiotów, jak ulotki, foldery, broszury.

Od 1.04.2013 r. powyższe wyłączenie – w odniesieniu do drukowanych materiałów informacyjnych – zniknęło z treści komentowanego przepisu. Uzasadniano to koniecznością dostosowania przepisów ustawy do dyrektywy, która nie przewiduje podobnego wyłączenia w tym zakresie.

Czy powyższa zmiana skutkuje opodatkowaniem nieodpłatnego przekazania drukowanych materiałów informacyjnych bądź reklamowych? Niekoniecznie. Należy odnotować wyrażony w orzecznictwie sądowym pogląd, że „ulotka reklamowa może być uznana dla potrzeb ustawy VAT za towar opodatkowany, w sytuacji gdy zostanie ona zbyta przez wytwarzający ulotki podmiot nabywającemu je kontrahentowi, który następnie przekaże je anonimowym potencjalnym klientom. Natomiast wojewódzki sąd administracyjny słusznie odróżnił taką sytuację od sytuacji zaistniałej w rozpatrywanej sprawie, kiedy to nieodpłatne przekazanie było sposobem na poinformowanie potencjalnych klientów o produktach przedstawionych w ulotkach. W takiej zatem sytuacji ulotki reklamowe nie mogą być uznane za towar w rozumieniu ustawy VAT. Podatek od towarów i usług jest podatkiem od konsumpcji, zaś w stanie faktycznym sprawy ulotki reklamowe nie miały wartości konsumpcyjnej” (wyrok NSA z 28.07.2011 r., I FSK 1201/10, LEX nr 1095743).

Jeśli zatem dana rzecz (niegdyś kwalifikowana do drukowanych materiałów informacyjnych) jest przekazywana tylko i wyłącznie jako nośnik informacji, nie ma ona dla stron takiego przekazania innych funkcji i nie reprezentuje żadnej innej wartości poza byciem nośnikiem informacji, to nie powinna być ona traktowana jako towar. W konsekwencji jej przekazanie nie podlega opodatkowaniu. Dotyczyć to może np. wizytówek, ulotek reklamowych, katalogów informacyjnych.

34. Opodatkowaniu nie podlega także przekazanie prezentów małej wartości. Prezenty małej wartości to towary nieprzekraczające określonej w przepisach wartości. Prezentami małej wartości nie mogą być usługi (świadczone nieodpłatnie). Limit wartości dla prezentów, o których mowa – zarówno łączny, jak i jednostkowy – jest stosunkowo niski.
35. Przede wszystkim należy zauważyć, że można wyróżnić dwie kategorie prezentów małej wartości, dla których przewidziano limity w różnej wysokości. Po pierwsze, mamy bowiem do czynienia z prezentami, których przekazanie jest ewidencjonowane, po drugie zaś – występują prezenty nieobjęte obowiązkiem ewidencjonowania.
36. Prezentami objętymi obowiązkiem ewidencjonowania są te towary, których jednostkowa wartość (reprezentowana ceną nabycia albo kosztem wytworzenia) przekracza 10 zł. Taki przynajmniej wniosek *a contrario* wynika z brzmienia art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy. Jednocześnie zakreślono górny limit wartości prezentu. Nie ma on charakteru jednostkowego, lecz dotyczy wszystkich prezentów wręczonych w danym roku podatkowym jednej i tej samej osobie. Kwo-

ta ta wynosi 100 zł. Taka jest łączna wartość wszystkich prezentów wręczonych jednej osobie w ciągu roku podatkowego.

Początkowo planowano podniesienie limitów wartościowych dla prezentów małej wartości – w projekcie z 25.08.2010 r. była mowa o kwotach 160 zł (netto) i 20 zł (netto), zamiast dotychczasowych 100 zł i 10 zł. Ostatecznie jednak wycofano się z tej propozycji.

W orzeczeniu w sprawie C-581/08 (*EMI Group Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*) ETS stwierdził, że możliwe jest wprowadzenie w prawie krajowym ograniczenia wartości prezentów przekazanych na rzecz tej samej osoby w okresie 12-miesięcznym. Jednocześnie podkreślono, że prezent małej wartości zawsze jest wręczany konkretnej osobie fizycznej. Przepisy krajowe nie mogą wprowadzać domniemania, że prezenty przekazane przez podatnika na rzecz różnych osób zatrudnionych przez tego samego pracodawcę należy uznawać za prezenty przekazane na rzecz tej samej osoby.

Oczywiście także wartość jednostkowego prezentu nie może przekraczać 100 zł. Trzeba uznać, że w przypadku przekroczenia limitu opodatkowaniu podlegać będzie wręczenie tego prezentu, którego wartość powoduje przekroczenie limitu, oraz każdego następnego. Nie ma natomiast potrzeby dokonywania korekty opodatkowania prezentów wręczanych wcześniej. One bowiem pozostają prezentami małej wartości.

37. W stanie prawnym obowiązującym od 1.12.2008 r. przez wartość prezentu należy rozumieć odpowiednio cenę nabycia albo koszt wytworzenia. Określone wątpliwości wywołuje to, czy przez „cenę nabycia” i „koszt wytworzenia” należy rozumieć wartości netto, czy też brutto (zawierające podatek naliczony). Powyższe pojęcia używane są przez przepisy ustaw o podatku dochodowym dotyczące określenia wartości początkowej środków trwałych – art. 16g ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.) oraz art. 22g ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.). Wynika z nich, że wartości te nie uwzględniają podatku naliczonego. Nie jest to jednakże wystarczającą podstawą, aby analogicznie rozumieć pojęcia użyte w przepisach art. 7 ust. 4 ustawy. Mając jednak na uwadze, że przepis dotyczy określenia, kiedy nie powstaje obowiązek opodatkowania, należy uznać, że on także odnosi się do kwot netto. Inaczej mielibyśmy bowiem do czynienia z naliczaniem podatku od podatku. W związku z powyższym trzeba przyjąć, że łączna wartość netto prezentów ewidencjonowanych nie może przekraczać 100 zł w roku podatkowym.

Podobnie – że 100 zł, o których mowa, to wartość netto prezentu – orzekł WSA w Warszawie w wyroku z 28.02.2013 r. (III SA/Wa 2363/12, LEX nr 1321550). Tak samo również orzekł NSA w wyroku z 1.07.2014 r. (I FSK 1123/13, LEX nr 1476943): „wskazaną w art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług łączną wartość prezentów małej wartości nieprzekraczającą w roku podatkowym kwoty 100 zł należy rozumieć jako cenę ich nabycia netto (bez podatku), a w przypadku braku ceny nabycia, jako koszt wytworzenia towarów, określone w momencie przekazania towaru”.

38. Jeśli jednostkowa wartość prezentu przekracza 100 zł albo też jeśli spowoduje przekroczenie limitu 100 zł łącznej wartości prezentów, wręczenie takiego prezentu nie jest czynnością wyłączoną z opodatkowania. W konsekwencji opodatkowaniu podlega wówczas cała wartość takiego prezentu (a nie tylko część będąca nadwyżką ponad wartość 100 zł limitu).